

II. Reforma zdaňování příjmů a majetku

1. PŘEHLED STÁVAJÍCÍ ÚPRAVY

1.1. Zákon o daních z příjmů

Výchozí a základní normou upravující oblast zdaňování příjmů fyzických a právnických osob je zákon ČNR č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů, účinný od 1.1.1993 v rámci zavedení nové daňové soustavy. V průběhu dosavadního čtrnáctiletého působení byl tento zákon předmětem celkem 92 novel. Postupně byl tento zákon upravován zákony č. 35/1993 Sb., č. 96/1993 Sb., č. 157/1993 Sb., č. 196/1993 Sb., č. 323/1993 Sb., č. 42/1994 Sb., č. 85/1994 Sb., č. 114/1994 Sb., č. 259/1994 Sb., č. 32/1995 Sb., č. 87/1995 Sb., č. 118/1995 Sb., č. 149/1995 Sb., č. 248/1995 Sb., č. 316/1996 Sb., č. 18/1997 Sb., č. 151/1997 Sb., č. 209/1997 Sb., č. 210/1997 Sb., č. 227/1997 Sb., č. 111/1998 Sb., č. 149/1998 Sb., č. 168/1998 Sb., č. 333/1998 Sb., č. 63/1999 Sb., č. 129/1999 Sb., č. 144/1999 Sb., č. 170/1999 Sb., č. 225/1999 Sb., č. 7/2000 Sb., č. 27/2000 Sb., č. 72/2000 Sb., č. 100/2000 Sb., č. 103/2000 Sb., č. 121/2000 Sb., č. 132/2000 Sb., č. 241/2000 Sb., č. 340/2000 Sb., č. 492/2000 Sb., č. 117/2001 Sb., č. 120/2001 Sb., č. 239/2001 Sb., č. 453/2001 Sb., č. 483/2001 Sb., č. 50/2002 Sb., zákona č. 128/2002 Sb., zákona č. 198/2002 Sb., zákona č. 210/2002 Sb., zákona č. 260/2002 Sb., č. 308/2002 Sb., č. 575/2002 Sb., č. 162/2003 Sb., č. 362/2003 Sb., č. 438/2003 Sb., č. 19/2004 Sb., č. 47/2004 Sb., č. 49/2004 Sb., č. 257/2004 Sb., č. 280/2004 Sb., č. 359/2004 Sb., č. 360/2004 Sb., č. 436/2004 Sb., č. 562/2004 Sb., č. 628/2004 Sb., č. 669/2004 Sb., č. 676/2004 Sb., č. 179/2005 Sb., č. 217/2005 Sb., č. 342/2005 Sb., č. 357/2005 Sb., č. 441/2005 Sb., č. 530/2005 Sb., č. 545/2005 Sb., č. 552/2005 Sb., č. 56/2006 Sb., č. 57/2006 Sb., č. 109/2006 Sb., č. 112/2006 Sb., č. 179/2006 Sb., č. 189/2006 Sb., č. 203/2006 Sb., č. 223/2006 Sb., č. 245/2006 Sb., č. 264/2006 Sb., č. 267/2006 Sb., č. 585/2006 Sb., č. 29/2007 Sb., č. 67/2007 Sb., č. 159/2007 Sb., č. 261/2007 Sb., č. 296/2007 Sb. a č. 296/2007 Sb. a včetně nálezu Ústavního soudu, vyhlášeného pod č. 3/2000 Sb. Třináct z výše uvedených novel lze označit za klíčové, zakládající systémové změny a naplňující proces postupného snižování daňového zatížení.

Počet klíčových novel z celkového počtu dokládá také počet novel zákona o rezervách pro zjištění základu daně, který jak již jeho název napovídá, je doplňující právní normou k zákonu o daních z příjmů směřující do oblasti stanovení základu daně.

1.2. Zákon o rezervách pro zjištění základu daně

Zákon ČNR č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, s účinností od 1.1.1993 upravuje podmínky tvorby a uplatňování daňově uznatelných rezerv a opravných položek k pohledávkám jako výdaje (nákladu) na dosažení zajištění a udržení příjmů. Novelizován byl celkem v sedmácti zákonech: č. 157/1993 Sb., č. 323/1993 Sb., č. 244/1994 Sb., č. 132/1995 Sb., č. 211/1997 Sb., č. 333/1998 Sb., č. 363/1999 Sb., č. 492/2000 Sb., č. 126/2002 Sb., č. 260/2002 Sb., č. 176/2003 Sb., č. 438/2003 Sb., č. 669/2004 Sb., č. 377/2005 Sb., č. 545/2005 Sb., č. 223/2006 Sb., č. 261/2007 Sb. a č. 296/2007 Sb.

Jedná se o speciální právní normu, která se dotýká fyzických i právnických osob, a která dále navazuje na speciální právní předpisy jako jsou zákon o bankách, zákon o

pojišťovnictví, atomový zákon, horní zákon či zákon o odpadech. Z celkového počtu 18 novel bylo 10 schválených jako samostatná část příslušné novely zákona o daních z příjmů.

2. ZHODNOCENÍ STÁVAJÍCÍ PRÁVNÍ ÚPRAVY

Stávající pojetí zdaňování příjmů bylo vypracováno v letech 1991 a 1992 původně jako federální zákon, který v návaznosti na zrušení federace k 31.12. 1992 byl k 1.1.1993 transponován do podoby národních zákonných norem. Oproti původní federální úpravě došlo k jediné změně spočívající v konkretizaci zmocnění k úpravě slev na dani při zaměstnávání zdravotně postižených, které byly původní federální úpravou svěřeny do působnosti národních republik.

Nová zákonná úprava sledovala uplatňování jednotných podmínek s důrazem na neutralitu a univerzálnost. Zákonná úprava využívala také doporučení expertů Mezinárodního měnového fondu upřednostnit v počátečním období jednoduchost a okamžitý výběr daně, což bylo zohledněno např. při nastavení režimu zdanění úrokových příjmů.

Příprava nové zákonné úpravy zdaňování příjmů probíhala v období vzniku nového obchodního zákoníku, s jehož uplatňováním v praxi nebyly žádné zkušenosti, což se později projevovalo i v nezbytných novelách reagujících na nové ekonomické kategorie, jevy a operace.

Odpovídající reakce vyžadovala také probíhající privatizace a restituce majetku.

Tím docházelo k postupnému nabalování prvotní úpravy, u které se začal s různou intenzitou projevovat problém systematičnosti, konkrétně absencí obecných ustanovení vymezujících základní pojmy a kategorie.

V případě zdanění příjmů fyzických osob došlo k uplatnění v zásadě jedné klouzavě progresivní stupnice daňové sazby a u podnikatelských a obdobných aktivit byl nastaven režim stanovení základu daně shodně jako u právnických osob. Daňové základy (zisky) z různých zdrojů příjmů tak byly zahrnuty do jednoho celoročního daňového základu fyzické osoby s cílem dosažení prvku univerzálnosti. Jedním zákonem tak byly nahrazeny předtím platné zákony o dani ze mzdy, o dani z příjmů z literární a umělecké činnosti, zákon o daních z příjmů obyvatelstva a řada dalších právních předpisů.

Jedním z požadavků transformace zdanění mezd při přechodu na novou daňovou soustavu bylo, aby u osob odkázaných na mzdu nedošlo k významnějším změnám v úrovni čistých mezd, a proto byly zachovány některé prvky původní úpravy daně ze mzdy formou pevně stanovených nezdanitelných částek. Nezdanitelné minimum bylo nahrazeno nezdanitelnou částkou na poplatníka reprezentující výši minimálních životních potřeb. Na některé drobné příjmy od tuzemských plátců byla vztažena konečná srážková daň, a to zejména za účelem nezatěžovat poplatníky daňovou administrativou a umožnit efektivnější vybrání daně. Postupně pak docházelo k valorizaci nezdanitelných částek.

U mezd od tuzemských plátců bylo zvoleno vybírání daňových záloh ze mzdy přímo u zaměstnavatelů a při výkyvech v úrovni měsíčních výdělků bylo zavedeno tzv. roční zúčtování daňových záloh u zaměstnavatele umožňující vrácení přeplatku na dani.

V prvních letech fungování nové daně z příjmů fyzických osob byla zastávána určitá neutralita. Postupně se však do zákona dostávaly (mnohdy z podnětu poslanecké iniciativy)

daňové úlevy, např. nezdanitelná částka v případě, že poplatník je studentem, nezdanitelná částka ve výši úroků z úvěrů ze stavebního spoření a z hypotečních úvěrů, nezdanitelná částka při placení příspěvků penzijním fondům a následně i při soukromém životním pojištění na stáří, postupně byl rozšířen výčet darů, které lze odečítat od ročního daňového základu, a celá řada příjmů osvobozených od daně. Spravovatelnost daně (ověření oprávněnosti) se stala poměrně náročnou a složitou.

Dále docházelo ke změnám (snižování) mezních sazeb při nevýznamném prodlužování pásem. Dosavadní nezdanitelné a několikrát valorizované částky odečítané od základu daně před výpočtem daně podle daňové sazby byly nahrazeny pevnými odpočty - slevami na dani včetně zavedení limitovaného bonusu na děti. Forma nezdanitelných částek zůstala zachována u úlev nákladového typu záviselých do značné míry na skutečně vynaloženém, převážně osobním (privátním), nákladu (výdaji) poplatníka.

K dalším neopominutelným změnám je nutno přiřadit také zavedení minimálního základu daně pro podnikatele, institut společného zdanění manželů, možnost stanovení základu daně paušální částkou u podnikatelů, zvýšení procenta paušálních výdajů, zavedení daňové evidence pro podnikatele umožňující zjištění základu daně, pokud nevedou (nejsou povinni vést) účetnictví a další.

K dalším a poměrně zásadním změnám došlo schválením rozsáhlé novely zákona o daních z příjmů v souvislosti se zákonem o stabilizaci veřejných rozpočtů. Zásadní změnou je zavedení jednotné sazby daně s účinností od 1.1.2008 ve výši 15 % a od 1.1.2009 ve výši 12,5 % při významných změnách stanovení základu daně a výrazném zvýšení slev na dani. Ruší se společné zdanění manželů, které při jednotné sazbě daně ztrácí svůj význam, a dále se ruší minimální základ daně.

Postupnými změnami byla narušena systematickosti zákona, zavedení řady titulů osvobození, slev a odpočtů je výsledkem dřívější přehnané snahy řešit po vzoru ekonomicky rozvinutých států hospodářskou politiku, příjmové či sociální otázky poplatníků a jejich ekonomické chování prostřednictvím daně z příjmů. V novém zákonu proto musí dojít zejména ke zpřehlednění a systematickému roztřídění jednotlivých ustanovení a dále k významnému omezení jednotlivých titulů obsahujících různé formy daňových úlev.

Neutralitu v případě podnikatelských aktivit právnických osob představovalo nastavení jednotných podmínek a jedné sazby daně, oproti úpravě platné do konce roku 1992, která byla roztříštěna do tří zákonných úprav – zákona o odvodech do státního rozpočtu se sazbou daně ze zisku 55%, zákona o důchodové dani dokonce s režimem progresivního zdanění (daň ze zisku 55%, resp. 20% - 55%) a zákona o zemědělské dani (daň ze zisku 55%). V rámci těchto zákonů byl zahrnut i odvod z mezd (50% ze mzdových prostředků), který se transformoval na pojistné na sociální zabezpečení a pojistné na zdravotní pojištění. Univerzálnost charakterizovala platnost nové úpravy pro všechny poplatníky daně z příjmů právnických osob s úvodní sazbou pro rok 1993 ve výši 45% a téměř pravidelným postupným snižováním až na 24% pro roky 2006 a 2007. Zákon o stabilizaci veřejných rozpočtů ve své části změny zákona o daních z příjmů dále nastavuje další postupné snížení sazby právnických osob a to na 21 % od roku 2008, 20 % od roku 2009 a konečných 19 % od roku 2010.

K podstatnému snížení daňového zatížení došlo v několika krocích zejména v oblasti daňových odpisů, což významného činitele v oblasti daňově uznatelných výdajů. V roce

1993 bylo uplatněno 5 odpisových skupin s dobou odpisování 4, 8, 15, 30 a 50 let, která byla postupně zkracována až na současných 3, 5, 10, 20, 30 a 50 let. Přitom doba odpisování v délce 50 let byla od roku 1999 nejdříve zkrácena na 30 let, aby od roku 2004 byla znovu uplatněna pro administrativní budovy jak kompenzační prvek trendu snižování sazby daně.

Významným faktorem z hlediska možnosti uplatnění a rozšíření daňových výdajů bylo zavedení možnosti odpisu pohledávek od roku 1995, a to splatných do konce roku 1994 do určité výše jejich hodnoty (v letech 1995 až 1997 ve výši až 10%, od roku 1998 ve výši až 20%) a nepromlčených pohledávek splatných po roce 1994 formou daňově uznatelných opravných položek až do výše 20, 33, 50, 66, 80 a 100% jejich jmenovité hodnoty, resp. pořizovací ceny v závislosti na době, která uplynula od lhůty jejich splatnosti (6 měsíční cyklus podmíněný při vyšší tvorbě než 33% do konce roku 2003 a než 20% od roku 2004 soudním, rozhodčím nebo správním řízením).

Významným a do jisté míry i historickým zásahem do stávající úpravy zákona o daních z příjmů byla implementace práva Evropské unie s cílem dosažení harmonizace s právem Společenství, doplněná do zákonné úpravy s účinností ke dni vstupu, tj. k 1.5.2004.

Pro podporu a rozšíření zahraničních investic byl v rámci zaváděného systému investičních pobídek, v přímé návaznosti na zákon o investičních pobídkách, promítnut do zákona pro příjemce investičních pobídek institut slevy na dani.

Postupně byly do oblasti zdaňování příjmů promítány i daňové nástroje na podporu odvětvových politik ve formě daňové uznatelnosti příspěvků zaměstnavatele na penzijní připojištění počínaje rokem 2000 a na životní pojištění v následujícím roce, odčitatelné položky ve výši 30% výdajů/nákladů vynaložených na žáky ve středních odborných učilištích od roku 1999, jejíž odůvodnění pominulo od roku 2005 v souvislosti se změnou školského zákona, a dále odpočtu výdajů na výzkum a vývoj ve výši 100% vynaložených výdajů/nákladů od roku 2005. Uvedené úpravy sledující snižování daňového zatížení byly v řadě případů kompenzovány úpravami sledujícími naopak rozšíření základu daně z příjmů.

Poměrně malý důraz byl kladen na systematickosti zákona. Proces nezbytnosti provádět zásadní systémové změny za pochodu lze uvést na jediném příkladu, a to režimu srážkové daně uplatňovanému pro úrokové příjmy právnických osob, který je svou podstatou velmi jednoduchý a zajišťuje okamžitý výběr daně (provedením srážky je daňová povinnost vyrovnána), ale na druhé straně deformuje jednotné podmínky z hlediska podnikatelských aktivit, neboť druh příjmů je při jeho aplikaci důvodem k rozdílnému zdanění.

Přestože úroveň zdanění příjmů z podnikání (45% v roce 1993 s postupným procesem snižování, např. v roce 1997 již jen 39%) byla podstatně vyšší než srážková daň uplatňovaná pro zdanění úrokových příjmů (25%), nelze nepřipomenout také přednosti uplatňování srážkové daně z hlediska spravovatelnosti daně a tím nákladů na výběr daně. Počáteční období tak bylo charakteristické mimo jiné hledáním optimálního vztahu daňové spravedlnosti a spravovatelnosti daně. Na obhajobu uplatňování srážkové daně je nutno uvést, že tato forma výběru daně je obecně doporučována v etapě zásadních ekonomických změn, což byl právě případ České republiky počátkem 90. let. Postupně však sílilo poznání, že srážková daň pro úrokové výnosy právnických osob dosáhla svého zenitu z hlediska spravovatelnosti daně a naopak se projevovalo logické chování poplatníků využívajících nižší míru zdanění tohoto druhu příjmu. Proto bylo nutné srážkovou daň na úrokové příjmy u právnických osob zrušit a tento druh příjmu podrobit stejnému daňovému režimu jako ostatní podnikatelské aktivity. To bylo provedeno od roku 1998 sice při zachování srážkové daně,

kteřá vřak již nebyla daní konečnou, ale započítávala se, pouze z rozpočtových důvodů, na celkovou daňovou povinnost. Postupný pokles úrokových sazeb umožnil od roku 2004 zruřit i zálohový systém srážkové daně a úrokové příjmy od té doby v plném rozsahu podléhají již standardnímu režimu zdanění. Připomenutí vývoje zdanění úrokových příjmů právníckých osob pouze dokládá objektivitu postupného „nabalování“ původní zákonné úpravy.

Proces rozřiřování zákonné úpravy o další nové a někdy nesourodé dílčí prvky do konstrukce zdanění se s velkou intenzitou projevovaly také v návaznosti na:

- Různé reciproční zásahy vyvolané prohlubujícími se deficity rozpočtového hospodaření, které kladly důraz na požadavek rozřiřování základu daně. Tím docházelo k zavedení různých limitů daňové uznatelnosti vybraných výdajů, resp. k prodloužení období dopadu reprodukce vynaložených výdajů na základ daně. Například se jednalo o zavedení limitu vstupní ceny osobních automobilů nebo zavedení 6. odpisové skupiny (50 let) pro administrativní budovy.
- Změny právních úprav, na které zdanění navazuje nebo z nich přebírá pojmy a definice, kde např. i obchodní zákoník má významný počet novel, dále potřeba vyhovět relativně širokým pravidlům stanovených směnicemi Evropské unie a rovněž i změny v účetních předpisech, které se orientují na zajištění informací pro vlastníky a investory.
- Zvýhodnění některých operací, které reprezentují zejména oceňovací rozdíly při vkladech majetku, jejichž existence není provázena odpovídajícími finančními toky a tím vedou k využívání jako nežádoucí daňová optimalizace. V praxi se tak postupně s různou intenzitou projevoval fenomén oceňovacího efektu, který se sice postupně dařilo minimalizovat, ale jeho eliminace trvala poměrně dlouho.
- Použití ustanovení zákona jako určité sankce postihující nežádoucí chování poplatníků – účetních jednotek, jestliže např. snižují základ daně již při zaúčtování nákladu v případě, kdy existence závazku nemá vliv na cash flow poplatníka. Taková operace se projevuje na straně poplatníka snížením daňové povinnosti, ale s pozitivním dopadem na jeho cash flow. Tyto situace nabývají na intenzitě v situaci, kdy náklad a závazek mají přímý dopad na povinnosti vůči veřejným rozpočtům, což bylo charakteristické pro povinnosti při placení pojistného na sociální zabezpečení a příspěvek na politiku zaměstnanosti a pojistného na všeobecné zdravotní pojištění. Daňový zákon byl využit jako nástroj pro restrikce nežádoucího chování poplatníků a podmínka zaplacení dotčeného pojistného pro jeho daňovou uznatelnost znamenala další odklon od vazby na účetnictví, což daňovou úpravu nesporně komplikuje. Na druhé straně je tento nástroj velmi účinný, byť naruřuje systémovost základních principů zdanění a je dalřím okruhem v širokém počtu výjimek.
- Změny v účetnictví, jehož výsledky mají podat pravdivý obraz pro rozhodování vlastníků a potencionálních investorů, ale nelze je plně akceptovat pro daňové účely, a to jak z důvodu možného neodůvodněného zvýhodnění na straně účtujícího poplatníka na straně jedné, tak i naopak tvrdého dopadu při převzetí postupu v účetnictví na straně druhé. Zde je nesporným reprezentantem daňový režim penále a pokut ze závazkových vztahů, které jsou od roku 2001 účtovány předpisem, pro účely zjištění základu daně jsou rozhodující až částky zaplacené, resp. věřiteli přijaté.

- Restituce, režimy pronájmu, zásahy do majetku ze strany nájemců, ukončení nájmu a tím nezbytnosti definování a kvantifikace nepeněžního příjmu v případě, kdy výsledky zásahů do majetku nebyly nájemcem po ukončení nájmu odstraněny.
- Systémové změny základní procesní normy – zákona o správě daní a poplatků, která oproti původní úpravě byla velmi brzy přizpůsobena požadavku univerzální průřezové normy, která nebude řešit specifika charakteristická pouze pro jednotlivé daně.
- Řešení vybraných okruhů hospodářské politiky státu prostřednictvím daňových nástrojů. Poměrně často je oblast daně z příjmů ovlivňována z důvodů prosazení tzv. odvětvových politik, která jsou více či méně racionální z pohledu spravovatelnosti daně, resp. náročnosti jednotlivých institutů (např. tzv. reinvestice, investiční pobídky, podpora vědy a výzkumu, podpora rozvoje bydlení atd.).

Řada prováděných úprav v praxi také potvrdila, že negativem postihu chování skupiny poplatníků, kteří se snaží legálně vyhnout daňové povinnosti, je však komplexní dopad na všechny poplatníky a nesporné komplikování zákonné úpravy.

Výsledek častých zásahů do zákona o daních z příjmů lze hodnotit ve dvou rovinách. Pozitivem je bezesporu během čtrnáctileté doby existence zákona jeho výrazné precizování řady oblastí, negativem je ovšem v druhé rovině výrazná nepřehlednost a snížená srozumitelnost. Cílem by tedy mělo být dosažení zjednodušení, které ovšem nelze chápat jako bezpodmínečné omezení počtu slov a jednotlivých paragrafů, ale jako nastavení optimální systematiky a dosažení odpovídající přehlednosti.

Zákon o rezervách byl koncipován jako samostatná právní norma již od počátku nové daňové úpravy provedené od 1.1.1993. Zejména právě z důvodu nezbytnosti reagovat na změny uvedených zvláštních předpisů a z nutnosti eliminovat významné dopady do výnosu daně z příjmů bylo nezbytné zajistit, aby uplatňování daňových výdajů v těchto specializovaných oblastech bylo upraveno podstatně podrobněji a přesněji, než byly upraveny obvyklé výdaje poplatníků v zákoně o daních z příjmů, kde postačovala zpravidla obecná ustanovení proti sobě jdoucích demonstrativních výčtů uznatelných a neuznatelných daňových výdajů. Současně tvořil tento zákon průřezovou právní normu, která upravovala uplatňování daňových výdajů v těchto specifických oblastech jak pro část fyzických osob s podvojným účetnictvím, tak i pro právnické osoby podnikající v dané sféře. Zákon o rezervách v oblasti zajišťování výnosu daně z příjmů plnil specifické funkce, které běžná ustanovení zákona o daních z příjmů neřeší – regulaci uplatňování daňových výdajů nejen v souvislosti s jejich vazbou na zdanitelné příjmy, ale i ve vztahu ke splnění dalších zákonem stanovených podmínek. Daňovým výdajem v oblasti jaderných a běžných odpadů, těžby nerostů a v oblasti pěstební činnosti v lesním hospodářství se totiž může stát pouze ta část rezervy, která je deponována na zvláštních vázaných účtech, a v případě, že je předčasně vyčerpána na jiné účely, pak právo daňové tvorby dané rezervy zaniká. Důvodem pro vyčlenění výše uvedené části daňových výdajů do zákona o rezervách jako zvláštního právního předpisu byla i skutečnost, že na rozdíl od ostatních výdajů, které se staly daňovými, se rezervy stávají daňovým výdajem již v době, kdy jsou vytvořeny, tedy dříve, než jsou vynaloženy.

3. NÁVRH VĚCNÉHO ŘEŠENÍ

Trvalou snahou vládní politiky je podpora hospodářského růstu realizovaná prostřednictvím podpory podnikatelského prostředí a podpory přílivu zahraničních investic. K tomu jsou využívány i daňové nástroje, zejména daň z příjmů. Ačkoliv mnohdy je podpora prostřednictvím daňových nástrojů v rozporu se zásadami dobré daňové politiky (zejména se zásadou „nízká sazba, široký základ“), je třeba tuto problematiku nahlížet z hlediska širší hospodářské politiky. Přes to všechno však platí, že největší podporou podnikání jsou jednoduché daně, s minimem výkladových nejasností. A právě zjednodušení právní úpravy je hlavním cílem nového zákona o daních z příjmů. Zjednodušená a přehledně uspořádaná právní úprava sníží náklady podnikatelů vynakládaných na plnění povinností, jež jim zákon o daních z příjmů ukládá.

Dále je třeba zmínit úpravy, které byly do stávající právní úpravy zákona o daních z příjmů promítnuty v rámci nového zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů s účinností od 1.1.2008. Těmito úpravami byl učiněn výrazný krok k zatraktivnění této základní normy přímých daní z hlediska daňové konkurence. Daňová konkurence v posledních letech nabírá na intenzitě a to nejen mezi členskými státy Evropské unie. Motivuje tak snahy jednotlivých států vytvářet co nejpříznivější podmínky v oblasti daní z příjmů (v oblasti nepřímých daní jsou možnosti silně omezeny harmonizujícími předpisy) směřující nejen k udržení daňových příjmů na svém území, ale aby navíc těmito podmínkami vytvořila příznivé prostředí i k rozšíření stávajících daňových příjmů dosud tlumených či přemísťovaných z jiných jurisdikcí.

Česká republika tak především díky úpravám v oblasti snížení sazeb daní z příjmů zlepšila svou konkurenční pozici na „daňovém trhu“. Dalšími změnami, které dále zatraktivnily český daňový systém, jsou výše citovaným zákonem o stabilizaci veřejných rozpočtů úpravy směřující k rozšíření pravidel pro osvobození zisků z prodeje účastí a dividend ve skupině, a to nejen v rámci členských států Evropské unie. Tím došlo k podpoře možného přílivu zahraničního kapitálu zejména do oblastí společností s holdingovým uspořádáním, které se víceméně České republice vyhýbaly.

Věcný záměr přináší další prvky zatraktivnění podnikatelského prostředí v ČR. Hlavním bodem v této oblasti je zjednodušená a přehledně uspořádaná právní úprava, dále jde o výrazné zjednodušení odpisování, jednodušší zdanění osobních obchodních společností či snížení počtu okruhů a tedy dílčích základů daně z příjmů fyzických osob s tím, že zachovává výše zmíněné prvky, jako je daňová podpora vědě a výzkumu či zdaňování dividend a kapitálových zisků ve skupině. Věcný záměr pokračuje v trendu podpory přílivu zahraničního kapitálu a osob i potenciálních daňových příjmů do veřejných rozpočtů ČR.

3.1. Působnost zákona o daních z příjmů

Zákon bude upravovat daň z příjmů fyzických osob a daň z příjmů právnických osob. Osobní působnost bude zahrnovat veškeré fyzické a právnické osoby, věcná pak celosvětové příjmy u daňových rezidentů a příjmy ze zdrojů na území České republiky u daňových nerezidentů.

3.2. Základní principy pro tvorbu nového zákona a jeho systematika

Stávající úpravu daně z příjmů je potřebné zjednodušit a z hlediska všech jeho uživatelů výrazně vylepšit její přehlednost, a to zejména s ohledem na velmi široké spektrum osob, které se zákonem o daních z příjmů budou pracovat. Základního cíle zjednodušení a zlepšení srozumitelnosti předpisu lze dosáhnout důsledným oddělením

problematiky daně z příjmů fyzických osob, včetně všech ustanovení týkajících se pouze těchto poplatníků, od problematiky daně z příjmů právnických osob a ustanovení společných pro obě daně. **Zdaňování příjmů fyzických i právnických osob se navrhuje ponechat v jedné normě**, neboť řešení jedné ucelené oblasti (zdanění příjmů) v jedné normě lépe zajistí terminologickou provázanost a vyloučí duplicity, které by se nutně vyskytovaly v případě, že problematika bude řešena zákony dvěma. Ačkoliv existuje rozdílnost mezi zdaněním fyzických osob, které nevedou účetnictví, a zdaněním právnických osob, zdanění právnických osob a fyzických osob, které vedou účetnictví obsahuje řadu společných prvků (stanovení základu daně, odčitatelné položky, vyloučení dvojího zdanění atd.). Z pohledu diskuse jedné nebo dvou norem je nutné vzít v úvahu i skutečnost, že poměrně rozsáhlou částí nové právní úpravy budou vždy procesní ustanovení dotýkající se institutu plátce daně společného jak pro okruh fyzických, tak i právnických osob zajišťujících vybírání a placení záloh na daň a daně z příjmů ze závislé činnosti a z funkčních požitků.

Hlavním záměrem nové právní úpravy by mělo být nalezení optimálního vztahu mezi daňovou spravedlností a efektivní správou daně z příjmů. Preferována bude zásada nižší sazby daně ze širokého daňového základu, tedy bez přemíry úlev a výjimek (často sledujících jiné cíle než rozvoj podnikání na straně jedné a přiměřený daňový výnos na straně druhé) spočívajících ve snižování základu daně nad rámec výdajů vynaložených na dosahování příjmů. Tento záměr bude doprovázen snahou co nejvíce eliminovat vyhýbání se daňové povinnosti.

Významné omezení daňových výjimek při nastavení relativně nízké daňové sazby povede i k dalšímu odstraňování daňových překážek, resp. daňové diskriminace v souvislosti s uplatňováním principu volného pohybu osob v rámci Evropské unie.

Výsledkem tohoto záměru by měl být systém zdanění příjmů, který zajistí rovné podmínky pro všechny daňové poplatníky, kteří se nacházejí ve srovnatelné situaci, a umožní efektivní výkon správy daní z příjmů. Nová úprava by měla přinést především zlepšení uživatelského komfortu pro poplatníka obou daní a odstranění nadbytečně komplikovaných postupů nutných pro správné stanovení daňové povinnosti.

Problematiku uplatňování daňově účinných nákladů v podobě tvorby rezerv a opravných položek je s ohledem na jejich specifickou vhodnost řešit v rámci samostatné části zákona odděleně tak, aby zbytečně nečinila text zákona nepřehledným a složitým, a to zejména z těchto důvodů:

- jedná se o část daňově účinných nákladů, které má možnost uplatňovat omezená skupina poplatníků zabývajících se příslušnou specifickou činností (banky, pojišťovny, finanční instituce, těžební společnosti, provozovatelé skládek, likvidace jaderného odpadu, pěstební činnost atd.) nebo splňující specifická kritéria (věřitelé u určitého typu pohledávek, vlastníci majetku apod.), a to bez ohledu na jejich hospodářsko právní formu a bez ohledu na to, zda se jedná o fyzické či právnické osoby,
- tato skupina výdajů je systémově i významově velmi úzce provázána na speciální právní předpisy, které důvody a podmínky tvorby účetních rezerv a opravných položek jednoznačně vymezují a na jejichž změny je třeba stále reagovat. Často se také jedná o velmi specifické náklady, kde zdroje daných rezerv vyžadují „specifické zacházení“ a ochranu před běžnými podnikatelskými i právními riziky, např. rezervy ukládané na zvláštní účty v bance (jedná se rezervy vytvářené podle atomového zákona, zákona o odpadech či horního zákona) nesmějí být předmětem zajištění,

nesmějí být zahrnuty do konkursní podstaty a nepodléhají výkonu rozhodnutí ani exekuci a

- ve většině případů se nejedná o klasické převzetí účetního nákladu, ale pro daňové uplatnění je účetní náklad restriktivně upraven.

Nezbytnost zachování tohoto systému je dána právě nutností zachovat velmi podrobně propracovaný systém právních vazeb na ustanovení dalších nedaňových právních předpisů, které upravují fungování vymezené skupiny poplatníků. U nich je z fiskálního i daňového hlediska nezbytné daňově uplatněné výdaje sledovat nejen v běžném, ale ve většině případů i lhůty pro vyměření daně přesahujícím následným období, trvajícím v některých případech i několik desítek let. Navíc vzhledem k tomu, že ne všichni poplatníci mohou tento výdaj využít, je třeba tuto samostatnou část jako celek umístit tak, aby byla přístupná fyzickým i právníkům osobám a zároveň zbytečně nezatěžovala ty poplatníky, kteří nemají možnost uplatnit tento typ výdaje.

3.3. Vztah k závazkům vůči Evropské unii

Návrh je plně slučitelný s právem Evropské unie a ustanovení navrhované právní úpravy nezakládají rozpor s primárním právem ES ve světle ustálené judikatury ESD. Ačkoliv legislativa v oblasti přímých daní spadá do pravomoci členských států a obecně nepodléhá na úrovni ES celkové harmonizaci (čl. 94 Smlouvy ES), členské státy jsou povinny při výkonu svých pravomocí respektovat principy dané smlouvou ES (zejména články 12, 39, 43, 49, 56 a 293) a dbát na to, aby nedocházelo k neodůvodněné diskriminaci na základě státní příslušnosti nebo neodůvodněnému omezování volného pohybu osob, služeb a kapitálu nebo svobody usazování, jak bylo opakovaně potvrzeno v případech *C-270/83 Commission v France (Avoir fiscal)*, *C-279/93 Schumacker (a související)*, *C-307/97 Saint-Gobain*, *C-204/90 Bachmann*, *C-80/94 Wielockx*; *C-107/94 Asscher*; *C-311/97 Royal Bank of Scotland*; *C-55/98 Vestergaard*, *C-251/98 Baars*, *C-397/98 a C-410/98 Metallgesellschaft*, *C-168/2001 Bosal Holding*, *C-9/02 Lasteyrie du Saillant*, *C-446/03 Marks&Spencer*, *C-290/04 Scorpio Konzertproduktionen*, *C-196/04 Cadbury Schweppes*, *C-170/05 Denkavit a dalších*. Při přípravě nového zákona o daních z příjmů bude dále pozorně sledován vývoj harmonizačních snah Společenství v oblasti přímých daní a navrhovaná opatření, která by mohla způsobovat kolizi se stávajícími i připravovanými předpisy ES na komunitární úrovni, budou průběžně konzultována a případně zpracována.

Navrhovaná právní úprava je v souladu s relevantním sekundárním právem ES. K návrhu se vztahují tyto právní akty EU:

- *Směrnice Rady 90/435/EHS ze dne 23. července 1990 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států, ve znění směrnice Rady 2003/123/ES,*
- *Směrnice Rady 90/434/EHS ze dne 23. července 1990 o společném systému zdanění při fúzích, rozděleních a převodech majetku a výměnách podílů, ve znění směrnice Rady 2005/19/ES,*
- *Směrnice Rady 2003/49/ES ze dne 3. června 2003 o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků mezi spojenými osobami a*
- *Směrnice Rady 2003/48/ES ze dne 3. června 2003 o zdanění příjmů z úspor v podobě úrokových plateb*
- *Úmluva o vyloučení dvojího zdanění v souvislosti s úpravou zisků spojených osob 90/436/EEC a související Kodexy chování*

- *Kodex chování pro zdanění podniků (závěry Rady ECOFIN z 1. prosince 1997 týkající se daňové politiky 98/C 2/01).*
- *Doporučení komise ze dne 21 prosince 1993 č. 94/79/EC o zdanění některých příjmů plynoucích daňovým nerezidentům členských států*
- *Doporučení Komise ze dne 25 května 1994 týkající se zdanění malých a středních podniků (Home state taxation)*

4. NÁVRH PROMÍTNUTÍ VĚCNÉHO ŘEŠENÍ DO PRÁVNÍHO ŘÁDU

4.1. Vztah k dosavadním právním předpisům

Dosavadní zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, budou zrušeny a nahrazeny jedním novým zákonem.

4.2. Obsah zákona o daních z příjmů

4.2.1. Úvodní ustanovení (Obecná část)

Úvodní ustanovení bude součástí první části zákona „Obecná ustanovení“, která vymezí osobní (poplatníci) a věcnou (předmět daně) působnost zákona, bude definovat základní pojmy, základní zásady zákona o daních z příjmů a základní principy pro vznik povinnosti platit daň. Budou definovány klíčové pojmy, které jsou společné pro daň z příjmů fyzických i právnických osob, se kterými zákon dále pracuje a jejichž obsah není jednoznačně vymezen zvláštními právními předpisy nebo je třeba stanovit definici speciální pro účely zákona o daních z příjmů. Podrobnosti pro stanovení základu daně, výpočet daně a související daňové povinnosti budou rozvedeny v částech Společná ustanovení, Daň z příjmů fyzických osob, Daň z příjmů právnických osob, Daň vybíraná srážkou, Zvláštní ustanovení pro vybírání daně z příjmů a Zvláštní ustanovení pro poplatníky s omezenou daňovou povinností na území ČR. Samostatnou část budou tvořit ustanovení k tvorbě rezerv a opravných položek.

Poplatníci

Poplatníky daní z příjmů fyzických a právnických osob budou všechny fyzické a právnické osoby. Poplatníci budou stejně jako doposud rozděleni na poplatníky s neomezenou (všeobecnou) daňovou povinností (daňoví rezidenti) a na poplatníky s omezenou daňovou povinností (daňoví nerezidenti).

Poplatník s všeobecnou daňovou povinností (daňový rezident) bude definován jako fyzická osoba s bydlištěm na území České republiky nebo fyzická osoba, která se na území České republiky obvykle zdržuje, přitom bydlištěm bude stálý byt, v němž se fyzická osoba zdržuje, nebo má úmysl se zdržovat a obvyklé zdržování bude dáno počtem dnů, které osoba na území České republiky stráví (183 a více). U právnických osob bude rozhodující sídlo a místo skutečného vedení, přitom (obdobně jako u fyzických osob) postačí splnění jedné z uvedených podmínek. Případy dvojího rezidenství budou řešeny podle příslušné smlouvy o zamezení dvojího zdanění, které pro tyto situace obsahují speciální ustanovení. Poplatníci s omezenou daňovou povinností (daňoví nerezidenti) budou vymezeni jako zbytková skupina (všichni poplatníci, kteří nejsou daňovými rezidenty). Daňovými poplatníky s omezenou

daňovou povinností budou i fyzické osoby, které se na území České republiky obvykle zdržují avšak výhradně za účelem léčení nebo studia.

Předmět daně

Předmětem daně budou veškeré příjmy, a to u daňových rezidentů ze zdrojů v jakémkoliv státu na světě a u daňových nerezidentů příjmy ze zdrojů na území České republiky, které budou zákonem definovány. Předmětem daně budou i nadále příjmy z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem. V návaznosti na zrušení daně darovací a dědické u I. a II. skupiny budou veškeré příjmy získané darováním (bezúplatná nabytí nemovitých nebo movitých věcí anebo majetkových práv) a zděděním u III. skupiny zahrnuty do předmětu daně z příjmů. Tento záměr představuje oproti platnému stavu univerzální změnu u právnických osob. Zdaněním darů u právnických osob bude sjednocen režim se zdaněním darů u fyzických osob – podnikatelů s tím, že specifika neziskových organizací (občanská sdružení, církev atd.) budou zohledněna případným osvobozením darů od daně z příjmů (v části daň z příjmů právnických osob), což zajistí zachování kontinuity zdanění darů podle stávající úpravy.

U fyzických osob jsou dary přijaté v souvislosti s výkonem závislé činnosti nebo s ekonomickou činností již nyní předmětem daně z příjmů, a to bez ohledu na to do jaké skupiny dárce a obdarovaný patří. V ostatních případech budou dary a dědění rovněž, obdobně jako u právnických osob, zahrnuty do předmětu daně z příjmů. Přitom bude zohledněno i osvobození, jako je tomu u stávající úpravy daně dědické a daně darovací, tj. zejména v rámci I. a II. skupiny s výjimkou darů souvisejících s výkonem závislé činnosti či s podnikatelskou činností.

Rozšíření předmětu daně z příjmů fyzických osob i o výše uvedené dědictví a dary bude možno do nového zákona o daních z příjmů zahrnout pouze v případě, že bude současně zrušena daň dědická a daň darovací. Pokud se tak stane až později, bude toto rozšíření možné uplatnit až další novelou zákona, která bude součástí zákona rušícího tyto dvě daně.

U poplatníků, kteří vedou účetnictví, zahrnuje pojem „příjmy“ i „výnosy“ a pojem „výdaje“ zahrnuje i „náklady“. V návrhu zákona budou pojmy používány s terminologickou důsledností a v návaznosti na související právní předpisy.

Vznik daňové povinnosti, daně

Poplatníci budou mít daňovou povinnost (připravovaný Daňový řád uvažuje s novým vymezením - povinnost k dani, věcný záměr nového zákona o daních z příjmů používá stávající názvosloví), resp. daň, stanovenou jako součin příslušné sazby daně a výsledného základu daně, po snížení o slevy na dani a částky, které lze na daň započíst. Výsledný základ daně bude základ daně stanovený a upravený podle společné části a zvláštních částí.

Nová právní úprava bude navazovat na terminologické vymezení pojmů „daňová povinnost“ a „daň“, jak bude stanoveno v případně schváleném Daňovém řádu.

Daňová ztráta

V případě, že zdanitelné příjmy budou nižší než daňově relevantní výdaje, vznikne poplatníkovi daňová ztráta. Daňovou ztrátu bude možné i nadále uplatňovat jako položku odčitatelnou od základu daně za podmínek stanovených ve Společných ustanoveních a ve zvláštních ustanoveních pro daň z příjmů fyzických osob a daň z příjmů právnických osob.

Příjmy ze zdrojů na území České republiky

Definice by měla být konzistentní se smluvní politikou České republiky uplatňovanou při vyjednávání smluv o zamezení dvojího zdanění tak, aby zde byly zahrnuty veškeré příjmy, na jejichž zdanění má Česká republika právo. Množina příjmů by však měla být co nejširší. Ve srovnání se stávajícím zněním zákona je třeba dbát na terminologickou konzistentnost s celým novým zákonem.

Spojené osoby

S ohledem na zásadní významnost pro stanovení základu daně a daně bude vymezení spojených osob definováno v úvodních ustanoveních. Definice bude vycházet z čl. 9 odst. 1 Modelové smlouvy OECD, podle něhož je sjednána většina účinných dvoustranných smluv o zamezení dvojího zdanění, jimiž je Česká republika vázána. Základním určujícím kritériem bude míra kontroly, kterou disponuje jedna osoba vůči jiné. Tato kontrola bude dána

- účastí na kapitálu, přitom zákon stanoví hranici pro rozhodující účast. Rozhodující účast by měla být stanovena mezi 25% (stávající limit) a 10% (kritérium definující mateřské a dceřiné společnosti). Stanovení hranice shodně jako v případě definice mateřských a dceřiných společností by přispělo ke zjednodušení právní úpravy,
- účastí na vedení,
- skutečností, že stejné osoby se účastní na kapitálu nebo vedení, nebo
- dalšími skutečnostmi, např. shodné osoby, nebo osoby blízké se podílejí na vedení či kontrole jiných osob, vztah mezi ovládanou a ovládající osobou, vztah mezi osobami blízkými. Prostřednictvím osob blízkých může docházet k obcházení ustanovení o spojených osobách, a proto je vhodné, a v některých právních řádech obvyklé, osoby blízké osobám spojeným posuzovat shodně jako samotné osoby, které naplňují znaky osob spojených.

4.2.2. Základní zásady (Obecná část)

Obecné zásady budou platit při stanovení základu daně a daně pro všechny poplatníky. Cílem je zakotvit některé základní principy, které pomohou zamezit kasuistickému a účelovému uplatňování zákona. Bude se jednat zejména o následující:

- Zákon o daních z příjmů se použije pouze, pokud účinná mezinárodní smlouva, jíž je Česká republika vázána, nestanoví jinak (tento princip by však v zákoně nemusel být výslovně stanoven, neboť tak stanoví čl. 10 Ústavy).
- Vyhýbání se daňové povinnosti je zakázáno. Správce daně upraví základ daně, pokud zjistí, že právní úkon nebo právní vztah byl proveden výhradně nebo převážně za účelem snížení základu daně nebo daňové povinnosti nebo zvýšení daňové ztráty a že pro zkoumaný právní úkon neexistují řádné ekonomické důvody (jiné než snížení daňové povinnosti).
- Dojde-li mezi spojenými osobami k ujednání, které se odlišuje od podmínek sjednaných v běžných obchodních vztazích obdobného charakteru, a poplatník uspokojivě nedoloží tyto odchylky, správce daně může upravit základ daně odpovídajícím způsobem, jakoby daný vztah byl uzavřen mezi nezávislými osobami.

- Při zjištění základu daně se vychází z účetnictví vedeného podle zákona o účetnictví nebo z evidence vedené podle zákona o daních z příjmů, pokud však nedochází ke krácení daňové povinnosti jiným způsobem.

4.2.3. Zmocnění pro zvláštní případy (Obecná část)

Tato část umožní Ministerstvu financí činit opatření k zajištění reciprocity ve vztahu k zahraničí, činit opatření při rozhodování ve sporných případech (např. daňovém rezidentství) a vládě České republiky činit opatření ve výjimečných případech, jako je vyhlášení ohrožení státu nebo válečný stav.

4.2.4. Daň z příjmů fyzických osob

Tato část stanoví podrobnosti specifické pro výpočet základu daně a daně z příjmů fyzických osob.

Příjmy poplatníků daně z příjmů fyzických osob budou zahrnovat stejně jako doposud příjmy ze závislé činnosti včetně funkčních požitků, příjmy z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti, z držby majetku, z pronájmu a ostatní příjmy. Nově budou tyto příjmy členěny pouze do 3 skupin, tj. na příjmy ze závislé činnosti a funkční požitky, příjmy z ekonomické činnosti a ostatní příjmy.

Předmětem daně z příjmů fyzických osob budou v důsledku zrušení daně dědické a daně darovací veškeré příjmy získané zděděním nebo darováním, přičemž u dědictví a darů v rámci I. a II. skupiny se bude jednat o příjem od daně osvobozený. Příjem plynoucí z darů přijatých v souvislosti s výkonem závislé činnosti nebo s ekonomickou činností nebude obdobně jako dosud od daně osvobozen bez ohledu na to, v rámci jaké skupiny se uskuteční. Předmětem daně i nadále nebudou úvěry a půjčky, příjmy z rozšíření nebo zúžení společného jmění manželů a příjem z vypořádání spoluvlastníků rozdělením majetku podle velikosti. Osvobození příjmů od daňové povinnosti bude rozděleno jednak na obecné, tj. bez ohledu na skutečnost, zda a jak poplatník činnost vykonává, a dále na zvláštní, týkající se jednotlivých druhů příjmů. Na rozdíl od současného stavu bude osvobození veškerých příjmů, tj. jak obecné, tak i osvobození jednotlivých druhů příjmů, začleněno ve společném ustanovení.

Od daňové povinnosti budou při splnění zákonných podmínek osvobozeny příjmy nesoucí znaky celospolečenského zájmu (např. peněžní pomoc obětem trestné činnosti), sociální dávky, apod., a to i s přihlédnutím ke kritériu spravovatelnosti.

I nadále bude zachováno osvobození příjmů z prodeje movitého majetku, přičemž stávající výjimky zůstanou zachovány a z osvobození budou nově vyjmuty příjmy z prodeje uměleckých děl a sbírek. Navíc bude zaveden mechanismus daňově postihující opakované prodeje, a to i přesto, že se nejedná o podnikání. Příjmy z prodeje nemovitého majetku budou osvobozeny pouze v případech prodeje majetku k bydlení poplatníka. V ostatních případech bude stávající osvobození zrušeno ovšem s tím, že bude zohledněn časový faktor růstu cen a odpočet zaplacené daně z převodu nemovitostí.

Kapitálové zisky budou definovány jako rozdíl mezi příjmy z prodeje cenných papírů a podílů ve společnostech a s nimi souvisejícími výdaji, zejména pořizovací cenou. Kapitálové zisky budou u fyzických osob zdaněny, pokud za zdaňovací období přesáhnou u poplatníka částku 60 000 Kč za rok. Zároveň bude zajištěno, aby při změně daňového

rezidentství pro přírůstek kapitálového zisku, který se vygeneroval v době daňového rezidentství v ČR zůstalo zachováno právo na zdanění ČR.

Členění příjmů poplatníků daně z příjmů fyzických osob

Část dotýkající se daně z příjmů fyzických osob se bude členit na

- vymezení pojmů použitelných výhradně pro fyzické osoby (daňová evidence, obchodní majetek, hodnota pohledávky, atd.),
- příjmy osvobozené od daně u fyzických osob,
- příjmy ze závislé činnosti a funkční požitky,
- příjmy z ekonomické činnosti,
- ostatní příjmy,
- zvláštní ustanovení pro stanovení základu daně z příjmů fyzických osob (např. základ daně se stanoví jako součet dílčích základů daně),
- nezdanitelné části základu daně,
- položky odčitatelné od základu daně použitelné pouze pro fyzické osoby,
- sazba daně z příjmů fyzických osob,
- slevy na dani určené pouze pro fyzické osoby.

Příjmy ze závislé činnosti a funkční požitky:

Vymezení příjmů ze závislé činnosti a za výkon funkce (funkčních požitků) bude v zásadě ve stejném rozsahu jako dosud. Cílem je zahrnout sem všechny případy, kdy poplatník – fyzická osoba se u firmy, úřadu atd. (zde obecně zaměstnavatele) chová jako zaměstnanec v závislém postavení k zaměstnavateli, který jej za vykonanou práci (v širokém pojetí za poskytnuté služby) odměňuje. Práci však tento poplatník neposkytuje na vlastní účet (ve vlastní režii), ale k výkonu práce zpravidla používá majetek zaměstnavatele (od investic po strojní a další vybavení, kanceláře, pracovní pomůcky atd.) a odpovědnost za poskytnuté služby navenek nese zaměstnavatel. Nadále bude mezi tento typ příjmů zachováno zařazení příjmů za výkon funkce počínaje ústavními činiteli, až např. po členy výboru občanského sdružení.

Vymezení pojmů „zaměstnanec“ a „zaměstnavatel“ bude odpovídat stávajícímu právnímu stavu, přitom zaměstnavatel bude v postavení plátce daně srážejícího daň, která bude mít povahu daňové zálohy. Při úvaze nastavení jednotné (lineární) sazby daně bude v praxi existovat více případů než dosud, kdy správně provedenou srážkou daňové zálohy bude možné považovat daň za vyrovnanou.

V této části budou dále vymezeny příjmy, které u zaměstnance nejsou předmětem daně. Nadále půjde především o cestovní náhrady v rozsahu umožněném právními předpisy pro zaměstnance v tzv. státní sféře, náhrady za použití vlastního náradí, zařízení a předmětů potřebných pro výkon práce (výše náhrad podle kalkulace), dále plnění poskytnuté zaměstnanci formou ochranných prostředků, které podle právních předpisů musí zaměstnavatel poskytnout a hodnota pracovních oděvů a obuvi.

Rozsah příjmů osvobozených u zaměstnance od daně bude redukován. Předpokládá se ponechat daňové osvobození jen u těch nepeněžních plnění, která souvisí

- s prohlubováním kvalifikace v zájmu zaměstnavatele (tj. plnění ve formě zajištění různých doškolovacích kursů, např. aby se zaměstnanci seznamovali s rychlým vývojem legislativy v zájmu dodržování právních norem zaměstnavatelem apod.),
- se zajištěním stravy a nealkoholických nápojů poskytovaných ke spotřebě na pracovišti a případný náhradní způsob prostřednictvím poukázek na stravování, přičemž u zaměstnance osvobozených od daně z příjmů jen do stanoveného denního limitu,
- nepeněžní plnění ze sociálních fondů nebo na vrub nedaňových výdajů v rozsahu umožněném právními předpisy u zaměstnanců v tzv. státní sféře a jen v rozsahu do stanoveného ročního limitu,
- příjmy plynoucí zaměstnancům z účasti na podnikových akcích (včetně zájezdů podnikových kolektivů apod.) formou nepeněžního plnění, nikoliv však jen preferovaným zaměstnancům.

případně dalších nepeněžních plnění v závislosti na výsledcích projednání auditu výjimek.

Osvobození nebude aplikováno ve specifických případech vztahujících se k jednotlivým profesím a k výhodám (např. poskytovaných při služebním poměru, u horníků, příslušníků policie ČR a bezpečnostních sborů, nebo k výhodám poskytovaným představitelům státní moci apod.).

Způsob stanovení základu daně u zaměstnanců:

Má-li se zjednodušit způsob zdaňování příjmů ze závislé činnosti a funkčních požitků a administrativní zátěž na straně daňových subjektů i na straně správců daně, je třeba zjednodušit způsob stanovení základu daně u poplatníků s těmito příjmy (zaměstnanců). Zavedením tzv. superhrubé mzdy od r. 2008 (tj. navýšením hrubé mzdy o tuzemské nebo zahraniční pojištění placené zaměstnavatelem) se totiž způsob stanovení základu daně u poplatníků s těmito příjmy (a je jich většina) značně zkomplikoval. Z hlediska komparace s daňovými systémy ostatních států EU i mimo EU se jedná o značně nestandardní postup při stanovení základu daně u zaměstnanců. Je třeba uvést, že existují značné rozdíly mezi tuzemským veřejnoprávním pojištěním a zákonnými pojistnými systémy v jiných státech (z hlediska povinností zúčastněných subjektů, v sazbách, v pojistných výjimkách, ve způsobu zastropování atp.). Do budoucna s největší pravděpodobností nebude možné ani zcela eliminovat rozdíly mezi tuzemskými vyměřovacími základy pro sociální a zdravotní pojištění a základem daně (daň má daňový subjekt jen povinnost zaplatit, kdežto z titulu zaplacení pojištění občanovi vznikají právní nároky na různá plnění – na důchod, zdravotní péči, nemocenské dávky atp.).

Vzhledem k zavedení jednotné (lineární) sazby daně u příjmů ze závislé činnosti a funkčních požitků bude ze zákona systém vybírání daně srážkou u příjmů ze závislé činnosti a funkčních požitků vypuštěn a z těchto příjmů bude srážena rovněž záloha na daň. Srážkou zálohy na daň bude s výjimkou případů vymezených zákonem, daňová povinnost poplatníka splněna, čímž dojde oproti současnému stavu ke zjednodušení. Takový zaměstnanec bude ale oprávněn (nikoliv však povinen) po uplynutí zdaňovacího období vypořádat svoji daňovou povinnost prostřednictvím ročního zúčtování záloh u zaměstnavatele nebo v daňovém přiznání.

Příjmy z ekonomické činnosti

Těmito příjmy budou příjmy ze zemědělské výroby, lesního a vodního hospodářství, příjmy z podnikání podle živnostenského zákona, příjmy z činností podle zvláštních předpisů, příjmy z užití nebo poskytnutí práv z průmyslového nebo jiného duševního vlastnictví, příjmy z výkonu nezávislého povolání, a dále i příjmy z pronájmu s výjimkou příležitostného pronájmu věcí movitých.

Základ daně z příjmů z ekonomické činnosti bude u poplatníků, kteří vedou účetnictví stanoven podle Společných ustanovení v závislosti na výsledku hospodaření. V ostatních případech bude základ daně stanoven jako rozdíl mezi příjmy a výdaji.

Především s ohledem na předpoklad uplatnění jednotné sazby daně, která výrazně snižuje výhodu rozdělování příjmů a výdajů na spolupracující osoby žijící s poplatníkem v domácnosti, bude umožněno tímto způsobem rozdělovat příjmy a výdaje poplatníka pouze na spolupracujícího manžela (manželku). Oproti současnému stavu nebude možno příjmy z ekonomické činnosti rozdělit na jiné osoby žijících s poplatníkem v domácnosti, které může poplatník s příjmy z ekonomické činnosti zaměstnat. Poplatníci podnikající v rámci sdružení podle občanského zákoníku budou i nadále zdaňovat svůj podíl na příjmech stanovený smlouvou o sdružení nebo rovným dílem. Poplatníci s příjmy z ekonomické činnosti budou moci stejně jako doposud uplatnit výdaje ve skutečně vynaložené výši nebo paušální částkou z dosažených příjmů. Paušální výdaje si nebudou moci uplatnit poplatníci, kteří budou ekonomickou činnost provozovat v rámci sdružení bez právní subjektivity s tím, že příjmy a výdaje si účastníci sdružení neuplatní ve stejné výši a dále pak spoluvlastníci, kteří si příjmy a výdaje vztahující se ke spoluvlastnictví majetku nerozdělí podle výše spoluvlastnických podílů. Pokud nejsou příjmy a výdaje rozděleny mezi účastníky sdružení rovným dílem, budou moci účastníci sdružení uplatnit výdaje na ně připadající pouze v prokázané výši.

Dále zůstane pro poplatníky s příjmy z ekonomické činnosti zachována možnost stanovení daně paušální částkou s tím, že tato možnost bude nově vztažena na veškeré příjmy z ekonomické činnosti.

Zisk dosažený v hospodářském roce se bude stejně jako doposud považovat za zisk dosažený v kalendářním roce, ve kterém hospodářský rok končí, a to s ohledem na skutečnost, že poplatník fyzická osoba může mít jak příjmy z ekonomické činnosti, tak i příjmy ze závislé činnosti a funkční požitky.

Stejně jako doposud příjmy autorů za příspěvky do novin, časopisů, rozhlasu nebo televize budou do zákonem stanoveného limitu pro jednoduchost zdaňovány daní vybíranou srážkou.

Základ daně poplatníka s příjmy z ekonomické činnosti bude jako v současné době upraven pro případ ukončení ekonomické činnosti, změny způsobu uplatňování daňových výdajů, přechodu z daňové evidence na vedení účetnictví a naopak, pro případ poskytnutí záloh osobám ekonomicky nebo personálně spojeným.

Ostatní příjmy

Ostatními příjmy, na rozdíl od stávající úpravy, budou i příjmy z držby majetku jako např. podíly na zisku, úroky z účtů, úvěrů, půjček, výhry, tj. současné příjmy z kapitálového

majetku. U těchto příjmů se z důvodu jednoduchosti ve většině případů uplatní daň vybíraná srážkou. Základem daně u ostatních příjmů budou jednak příjmy snížené o výdaje vynaložené na jejich dosažení a jednak příjmy u kterých není možno výdaje uplatnit, tak jak stanoví i současná úprava.

4.2.4.1. Základ daně z příjmů fyzických osob

Základem daně bude součet jednotlivých dílčích základů daně ze závislé činnosti a z funkčních požitků, z ekonomické činnosti a ostatních příjmů. U poplatníka s příjmy z ekonomické činnosti se do daňových výdajů uplatní hodnota zásob pořízených v kalendářním roce předcházejícím roku, v němž zahájil činnost, nebo hodnota zásob získaných z dědictví a doložené výdaje spojené se zahájením činnosti.

Cílovým stavem by měl být základ daně stanovený jako jednotný pro oblast daně z příjmů fyzických osob, tak i pro oblast sociálního a zdravotního pojištění se záměrem nahrazení sociálního pojištění daní z příjmů provázeného nutnou změnou výše sazby daně na vyšší hodnotu. K realizaci tohoto záměru je však nutné zapojení resortu Ministerstva práce a sociálních věcí. Završením uvedeného procesu by pak mělo být sjednocení výběru daně z příjmů a pojistného do jednoho místa.

Pokud se jedná o odpisování majetku poplatníky - fyzickými osobami, z důvodu jednoduchosti zákona zůstane zachována možnost uplatnit výdaje spojené s pořízením nehmotného majetku na straně poplatníků, kteří nevedou účetnictví do daňových výdajů při zaplacení. U nemovitého majetku bude zachován stávající systém odpisování v rámci odpisových skupin. Nově bude pro poplatníky fyzické osoby, které nevedou účetnictví, z důvodu snížení administrativní náročnosti zaveden časový odpis věcí movitých ve výši 20 – 25 % vstupní ceny ročně.

Základ daně poplatníka, který nevede účetnictví, bude i nadále upraven pro případ právně zaniklých závazků, vyplacené částky obchodní společnosti společníkovi nebo družstvem členovi družstva při nepeněžitém vkladu, vkladu pohledávky a prodeje podniku.

Nezdanitelné části základu daně

Základ daně bude za podmínek stanovených zákonem snížen o základní nezdanitelnou část na poplatníka a dále o nezdanitelné části základu daně vztahující se k dalším zákonem vyjmenovaným skupinám poplatníků. Stejným způsobem bude řešena i nezdanitelná část základu daně na vyživované dítě žijící s poplatníkem v domácnosti s tím, že nebude možné uplatnit daňový bonus.

Základ daně bude dále snížen o nezdanitelné části základu daně tj. stejně jako doposud o odpočet na bytovou potřebu, příspěvek na penzijní připojištění se státním příspěvkem a pojistné na soukromé životní pojištění poplatníka.

Položky odčitatelné od základu daně

Daňovou ztrátu si bude moci poplatník odečíst od základu daně z ekonomické činnosti a ostatních příjmů po zákonem vymezenou dobu.

4.2.4.2. Sazba daně

Daň bude stanovena jednou sazbou daně s tím, že určitá míra progresivity bude zachována v konstrukci základu daně uplatněním příslušných nezdanitelných částí základu daně podle nároku poplatníka.

4.2.5. **Zdanění osobních společností a jejich společníků**

Varianta 1

Je zvažován nový způsob zdanění osobních společností (veřejné obchodní společnosti a komanditní společnosti), při kterém bude respektováno postavení právnické osoby, které jim uděluje Obchodní zákoník, a všechny obchodní společnosti včetně v.o.s. a k.s. podrobit dani z příjmů právnických osob, neboť taková změna by znamenala v této oblasti významné zjednodušení zákona. Jelikož cílem navržené změny není změna stávajícího daňového zatížení, odstraní se ekonomické dvojí zdanění na straně společníků v.o.s. a komplementářů k. s.

Výhodou této varianty je, že by se ze zákona o daních z příjmů odstranil transparentní prvek s nepochybnou komplikací. V souvislosti s touto změnou je nutné důkladně zvážit vliv na stanovení vyměřovacího základu pro pojistné na sociální a zdravotní pojištění společníků, tak aby nezakládalo režim podstatně výhodnější oproti jiným formám podnikání fyzických osob.

Varianta 2

Druhou možností je zachovat stávající režim v.o.s. a k.s., kdy základ daně společnosti, resp. výnosy a náklady se v určeném poměru rozdělí na společníky a podléhá u nich dani z příjmů fyzických osob jako příjem z ekonomické činnosti, nebo dani z příjmů právnických osob. V části zákona upravující daň z příjmů právnických osob pak bude potřebné stanovit, že tento příjem se do základu daně nezahrnuje nebo tyto osobní společnosti zcela vyloučit z působnosti daně z příjmů právnických osob.

4.2.6. **Daň z příjmů právnických osob**

Tato část bude obsahovat podrobnosti specifické pro výpočet základu daně a daně z příjmů právnických osob.

Budou vymezeny pojmy použitelné výhradně pro právnické osoby.

Právnickým osobám bude umožněno používat hospodářský rok jako zdaňovací období.

4.2.6.1. Osvobození od daně z příjmů právnických osob

Od daně z příjmů bude osvobozena Česká národní banka a dále některé výslovně stanovené příjmy. Osvobození příjmů od daně bude uplatněno pro:

a) Zohlednění specifík činnosti některých poplatníků, tj. pro:

- rozhodnutí, že z důvodu specifické činnosti a úkolů některých poplatníků není účelné a systémové jejich zdanění (např. Česká národní banka),

- případy, kdy osvobození odstraňuje nežádoucí přerozdělovací procesy, neboť zdanění nepřináší žádný fiskální efekt (např. příjmy státních fondů), příjmy poplatníků zřízených ze zákona, případně výhradně účelově zaměřené z titulu svého postavení (např. zdravotní pojišťovny podle platné úpravy),
 - poplatníky, kteří nebyli založeni za účelem podnikání, v případě členských příspěvků, které nebudou i nadále v případě zájmových aktivit sledujících naplňování osobních potřeb členů daňově uznatelné.
- b) Podporu vybraných celospolečenských priorit formou daňového nástroje s tím, že náklady/výdaje související s osvobozenými příjmy nebudou daňově uznatelné. Osvobození příslušných příjmů od daně může být variantně nahrazeno formou položky snižující základ daně nebo slevou na dani vztahující se k základu daně podporovaných aktivit.

V nové zákonné úpravě se již neuvažuje s kategorií příjmů nezahrnovaných do základu daně, které budou nahrazeny formou úpravy výsledku hospodaření, a to jeho snížením pro účely zjištění základu daně.

Tato skupina příjmů by měla obsahovat příjmy, které nepožívají žádnou formu podpory, ale jejich vylučování z výsledku hospodaření eliminuje zpravidla jejich případné další zdanění. Jedná se o příjmy, které jsou správně zaúčtovány ve výnosech a ovlivňují tak výsledek hospodaření, ale podlely již zdanění, např. srážkové dani nebo se jedná o příjmy, které souvisejí s daňově neuznatelnými výdaji v předchozích zdaňovacích obdobích. Rozsah těchto příjmů je odvislý od rozhodnutí, jak budou zdaňovány dividendy včetně podílů na zisku, případně od postupů účtování některých operací výsledkově, které nebude pro daňové účely akceptovatelné (např. některé operace při přeměnách včetně odstěpení).

Osvobození dividend a kapitálových zisků

Osvobozeny budou dividendy vyplácené mezi právnickými osobami za splnění podmínek daných Směrnicí 90/435/EHS o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností. Toto osvobození se bude vztahovat na dividendy, pokud vyplácející i přijímající společnosti jsou daňovými rezidenty Evropské unie a mají předepsanou právní formu. V rámci Evropské unie se bude osvobození vztahovat jak na zdanění obecnou sazbou daně u společnosti, které dividendy plyne, tak na zdanění sazbou daně vybírané srážkou, které podléhá dividendový příjem při výplatě.

Osvobozeny budou dále dividendy plynoucí českým daňovým rezidentům a nerezidentům, kteří jsou v obdobném postavení, od společností z třetích států, pokud se jedná o státy s nimiž Česká republika uzavřela smlouvu o zamezení dvojího zdanění a zisk vyplácející společnosti podléhá stanovenému minimálnímu zdanění. Cílem navrženého opatření je vyloučení dvojího ekonomického zdanění dividend. Za obdobných podmínek budou osvobozeny i příjmy z převodu podílů, avšak osvobození bude v tomto případě omezeno na podíly v rámci skupiny, tedy ve spojených osobách (25%)..

4.2.6.2. Sazba daně

Sazba daně z příjmů právnických osob bude stanovena jako lineární.

4.2.6.3. Zdaňování neziskového sektoru

Záměrem nového zákona je zavést do oblasti neziskového sektoru zjednodušení a unifikaci s tím, že srovnatelné skupiny neziskových poplatníků budou odděleny podle náplně

a poslání, které vyplývá z jejich právního postavení daného jednotlivými právními normami, na jejichž podkladu vznikají.

Vzhledem k tomu, že zatím není v obecně platné právní úpravě definována „veřejná prospěšnost“, resp. přiznávání statutu veřejné prospěšnosti, pro účely uplatňování daně z příjmů bude nezbytné i nadále vymezovat neziskový sektor ve vazbě na jednotlivé právní formy, které jsou výslovně pro neziskové účely konstruovány (tedy např. nadace, občanská sdružení, církve, veřejné vysoké školy atd.). Mezi neziskové organizace, resp. poplatníky, kteří pro daňové účely budou zahrnováni do neziskového sektoru, nebude nadále zahrnuta obchodní společnost (byť založená za jiným účelem než podnikání) či družstvo, a to právě s ohledem na jejich hospodářsko právní formu upravenou v obchodním zákoníku, kde neziskovost není podstatou a jediným smyslem vzniku dané právnické osoby, ale je pouze jedním z možných způsobů jejího hospodaření.

Pro zdanění neziskového sektoru bude nezbytné zachovat kategorii příjmů osvobozených od daně, která se využije pro osvobození příjmů získaných právnickou osobou daného sektoru v případě, kdy daný typ příjmů je obecně předmětem daně (například příjmy dosažené zděděním nebo darováním majetku), a dále pro příjmy k rozlišení jednotlivých skupin neziskových poplatníků, u kterých není záměrem zdaňovat všechny příjmy.

Neziskovým organizacím bude umožněno uplatňovat daňové zvýhodnění v podobě snížení základu daně, jehož rozsah bude zohledňovat potřeby fungování organizací a zdroje získané úlevou budou využívat na krytí nákladů aktivit, pro které vznikly.

Při daném rozsahu zdanění neziskových organizací, kdy předmětem daně budou všechny příjmy, dojde pouze osvobozením určitých příjmů k rozdělení těchto subjektů do tří skupin. První skupina by měla zhrnovat ty poplatníky, kde příjmy nebudou za určitých podmínek zdaňovány vůbec, neboť jejich reálné zdanění by představovalo pouze další úroveň přerozdělovacích procesů (např. organizační složky státu, státní fondy, kraje a obce, nadace či zdravotní pojišťovny). Druhá skupina bude tvořena takovým typem neziskových poplatníků, kde není účelné a s ohledem na konstrukci zákona ani možné zdaňovat všechny příjmy (například členské příspěvky u občanských sdružení). Třetí skupina neziskových poplatníků bude zahrnovat již všechny ostatní, dle hospodářsko právní formy neziskové poplatníky.

4.2.6.4. Zdanění subjektů kolektivního investování

Zdanění subjektů kolektivního investování (penzijních fondů, investičních a podílových fondů) bude vycházet z osvědčené praxe, při které celkové daňové zatížení investice do produktů subjektů kolektivního investování ze strany fyzických i právnických osob odpovídá úrovni zdanění investice individuálního investora – fyzické i právnické osoby s možností zohlednit rozložení rizika při investici prostřednictvím subjektů kolektivního investování. Subjekty kolektivního investování budou podléhat dani v minimální výši, odlišné od sazby daně právnických osob. Pozornost bude zaměřena na zdanění výstupů, zejména u investorů – fyzických osob.

4.2.7. Společná ustanovení

Budou obsahovat ustanovení pro stanovení základu daně a daně, která použijí jak poplatníci daně z příjmů právnických osob, tak poplatníci daně z příjmů fyzických osob. U fyzických osob se bude jednat zejména o definici zdaňovacího období a stanovení základu daně u poplatníků s příjmy z ekonomické činnosti, kteří vedou účetnictví.

4.2.7.1. Zdaňovací období

Zdaňovacím obdobím bude kalendářní rok.

Hospodářský rok budou jako zdaňovací období nadále uplatňovat pouze právnické osoby, a proto se tato možnost uvede v části „Daň z příjmů právnických osob“.

U právnických osob, resp. u poplatníků, kteří vedou účetnictví, by zdaňovací období i nadále mělo navazovat na vymezení účetního období, tedy na okamžik, kdy je nutno sestavit řádnou nebo mimořádnou účetní závěrku.

Zákon by měl důsledně vyřešit otázku „části zdaňovacího období“ a „období, za něž se podává daňové přiznání“ ve vazbě na proces, kde podle platné právní úpravy není zajištěna terminologická jednotnost, zejména při uplatňování různých položek snižujících základ daně.

Zdaňovací období při přeměnách bude řešeno v dílu přeměny (ustanovení použitelná pro specifické situace).

4.2.7.2. Základ daně

Budou stanoveny podrobnosti pro výpočet základu daně, které jsou shodné pro fyzické osoby s ekonomickou činností a pro právnické osoby.

Při oceňování jiných příjmů než v penězích se bude postupovat podle zákona o oceňování s vymezením použití metod přípustných pro účely zákona o daních z příjmů.

Příjmy, které se dosud nezahrnují do základu daně (příjmy, z nichž je daň vybírána srážkou), budou přesunuty do kategorie příjmů snižujících výsledek hospodaření, resp. snižující rozdíl mezi příjmy a výdaji, což také odpovídá postupu při zjištění základu daně.

4.2.7.2.1. Vazba na účetnictví a úpravy výsledku hospodaření

Základním údajem, ze kterého bude sestavován základ daně bude jako dosud výsledek hospodaření vykázaný podle českých účetních předpisů. Pokud bude účetní jednotka vést účetnictví podle IAS/IFRS, bude povinna upravit vykázaný výsledek hospodaření tak, aby odpovídal výsledku hospodaření zjištěného podle českých účetních předpisů.

Výsledek hospodaření zjištěný podle českých účetních předpisů bude dále upravován o částky, které budou zákonem vymezeny jako částky zvyšující nebo snižující výsledek hospodaření, a to z důvodů

- řešení daňových dopadů v případech, které nejsou účetními předpisy upraveny (např. stanovení nepeněžních příjmů),

- vyloučení příjmů, které již byly u téhož poplatníka zdaněny,
- umožnění reprodukovat hodnotu majetku jako daňový výdaj maximálně do 100 % nákladů na jeho pořízení, a to i v případech, kdy je majetek nabýván jiným způsobem než koupí,
- vyloučení výdajů, které nejsou prokazatelně výdaji na dosažení, zajištění a udržení příjmů (např. reprezentace, účetně vytvářené rezervy a opravné položky, výdaje nesouvisející s podnikáním),
- vyloučení vlivu některých oceňovacích rozdílů vyplývajících z účetního přeceňování majetku na reálnou hodnotu (např. přeceňování majetku nabytého v rámci přeměn, vkladů, přeceňování majetkových účastí ekvivalencí),
- vyloučení sankcí z důvodů jednání poplatníka v rozporu s právními předpisy (nebude se týkat sankcí sjednaných v rámci obchodně-právních vztahů),
- nezdanění příjmů, pokud přímo souvisejí s neuznanými výdaji (např. rozpouštění účetních rezerv a opravných položek).

Oceňovací rozdíly

Zákon o daních z příjmů stanoví, že vliv oceňovacích rozdílů se ze základu daně vylučuje, pokud zákon výslovně nestanoví, že oceňovací rozdíl je daňově účinný.

Oceňovací rozdíly obsažené ve výsledku hospodaření vykázaného podle českých účetních předpisů pak budou podle důvodů vedoucích k přecenění majetku buď

- daňově uznatelné bez jakýchkoliv dalších úprav (např. oceňovací rozdíly k cenným papírům určeným k obchodování, zajišťovacích derivátů, přitom u derivátů zajišťujících reálnou hodnotou jsou daňově uznatelné oceňovací rozdíly ze změn reálných hodnot zajišťovaných nástrojů např. cenné papíry), nebo
- daňově uznatelné v jiném časovém úseku než jsou nákladem v účetnictví (např. goodwill při koupi podniku nebo části podniku, který bude zahrnován do základu daně po stejnou dobu jako v analogických případech vytvářený oceňovací rozdíl, který je z hlediska účetního dlouhodobým hmotným majetkem), nebo
- neuznatelné v případech, kdy je majetek nabýván jinak než koupí a podle zvláštních právních předpisů je přeceňován a nabyvatel o něm účtuje v nových cenách (např. u majetku nabytého přeměnou, vkladem).

4.2.7.2.2. Daňově uznatelné a daňově neuznatelné výdaje

Daňovému poplatníkovi bude umožněno snížit zdanitelné příjmy o výdaje, které vynaložil na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů v prokázané výši. Výdaje odčitatelné od zdanitelných příjmů tak budou definovány podmínkou vynaložení na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Kromě toho zákon vyjmenuje výdaje, které i v případě, že uvedenou podmínku splní budou označeny za daňově neuznatelné.

Vycházejíce z praxe ověřené velmi racionální vazbou základu daně na výsledek hospodaření zjištěný v účetnictví je za optimální variantu považován postup, který jako daňově uznatelné výdaje/náklady bude výslovně uvádět pouze ty tituly, které účetnictví nebo daňová evidence nezachycuje, nebo podmínkou daňové uznatelnosti bude jejich zaplacení.

Jedná se zejména o

- daňové odpisy,

- zůstatkové ceny hmotného a nehmotného majetku při jeho prodeji a likvidaci,
- pravidla nájemného u finančního leasingu,
- částky hrazené poplatníkům, kteří nevedou účetnictví a podmínění daňové uznatelnosti jejich zaplacením vyloučí možnosti optimalizace daňové povinnosti, resp. její odložení na okamžik úhrady u věřitele a zajistí shodné dopady jak na straně poskytovatelů služeb a zboží, tak na straně jejich příjemců, což při záměru stejného daňového zatížení FO i PO bude legitimní úpravou.

V ustanovení vymezujícím naopak výdaje/náklady daňově neuznatelné, budou výslovně uvedeny nákladové položky ovlivňující výsledek hospodaření, které však nebudou pro účely zjištění základu daně akceptovatelné, případně bude stanoveno jejich omezení. Finální úprava se oproti platné úpravě projeví v rozšíření počtu položek daňově neuznatelných, což se promítne naopak výrazným omezením položek a titulů uváděných dosud v § 24 odst. 2 jako demonstrativní výčet daňově uznatelných výdajů. Bude tak posílena jednoznačnost v orientaci daňově neuznatelných výdajů/nákladů.

Výdaje/náklady na pracovní podmínky a péči o zdraví zaměstnanců budou daňově uznatelné v případě, že bezprostředně souvisejí s povinnostmi zaměstnavatelů v oblasti vytváření pracovních podmínek, tj. zejména

- bezpečnosti a ochrany zdraví při práci, hygienického vybavení pracovišť (§ 104 zákoníku práce),
- závodní preventivní péče v rozsahu stanovenou zvláštními předpisy a nehrazenou zdravotními pojišťovnami,
- odborného rozvoje zaměstnanců a rekvalifikace s výjimkou zvýšení kvalifikace.

Všechny tyto výdaje/náklady mají obligatorní charakter a ve svém důsledku neznamenají žádný přímý osobní prospěch zaměstnance, u kterého také nebudou podléhat zdanění.

Výdaje/náklady na mzdy a obdobná plnění a zvýšený rozsah doby odpočinku

Bez jakéhokoliv omezení budou daňově uznatelná všechna plnění (peněžní i nepeněžní) charakteru mzdy včetně výdajů zaměstnavatele na benefity a sociální podmínky, tj. plnění poskytovaná podle složitosti, odpovědnosti a namáhavosti práce, podle obtížnosti pracovních podmínek, pracovní výkonnosti a dosahovaných výsledků, a to i v případě stanovení maximálních limitů pro vyměřovací základy pro pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na politiku zaměstnanosti a všeobecné zdravotní pojištění (zákonné pojistné). Shodně budou posuzovány také výdaje související se zvýšeným rozsahem doby odpočinku za podmínky, že budou spojeny s náhradou mzdy, případně obdobným plněním.

Výdaje na plnění bezprostředně nesouvisející s dosahováním příjmů zaměstnavatelem

Varianta 1

V případě plnění vedle mzdy bude daňová uznatelnost podmíněna jejich zpojistněním, tj. zahrnováním do vyměřovacích základů. Plnění vedle mzdy však nebudou daňově uznatelná v případě částek převyšujících maximální limity vyměřovacích základů pro zákonné pojistné.

Toto omezení je velmi důležité pro vyloučení možnosti, aby formou plnění vedle mzdy byly vypláceny podíly na zisku a jim obdobná plnění, což při shodné úrovni zdanění fyzických a právnických osob (stejná sazba daně z příjmů právnických osob a fyzických osob) je zcela nežádoucí stav, který by naprosto neodůvodněně zvýhodňoval zaměstnance v postavení vlastníků majetkových účastí na „zaměstnavateli“.

Varianta 2

Všechna plnění vedle mzdy nebudou daňově uznatelná, a to ani v případě, že budou vstupovat do vyměřovacích základů pro zákonné pojistné, tj. i částky do výše maximálních limitů vyměřovacích základů.

4.2.7.2.3. Majetek, jeho vymezení členění a daňový režim

Majetek a související pojmy (vstupní cena, zůstatková cena) bude definován pro účely zákona a v návaznosti na zákon o účetnictví, přitom rozhodujícím kritériem bude hranice pro náklady na pořízení majetku. Základní principy se oproti stávajícímu stavu nezmění, bude hledáno optimální řešení pro zobrazení hodnoty majetku v základu daně ve věcné a časové souvislosti. Majetek bude členěn na hmotný a nehmotný. Náklady na jeho pořízení bude možné v základu daně uplatnit maximálně do 100% prostřednictvím daňových odpisů.

Při stanovení ceny, ze které bude majetek odpisován (vstupní ceny), se bude i nadále vycházet z předpisů o účetnictví.

Majetek bude odpisovat vlastník, který bude pro účely zákona vymezen v obdobném rozsahu jako je tomu ve stávajícím zákoně. Změnou oproti stávající situaci by mohlo být umožnění odpisování tzv. ekonomickému vlastníkovvi, za podmínky, že má majetek pod kontrolou, používá ho k podnikání a stejný majetek není odpisován právním vlastníkem (např. koncesionáři, při koupi majetku s výhradou vlastnictví).

Hmotný majetek

Varianta 1

Možnost výběru individuálního nebo skupinového odpisování. Z hlediska metodiky výpočtu daňových odpisů je navrhováno vedle současného systému individuálního odpisování zvolit pro odpisování hmotného majetku formu tzv. „skupinového odpisu“, přičemž poplatník bude moci využít pouze jednu z těchto možností.

1. Individuální ocenění a odpisování samostatně dle zatřídění do odpisových skupin

Tato metoda v zásadě kopíruje stávající stav, je možné upravit počet odpisových skupin a délku odpisování. Akceptování účetních odpisů bude rozšířeno na ty druhy hmotného majetku, jehož odpisování je shodné s účetním (např. stavby s určitou dobou užívání, formy, modely, šablony).

Při individuálním ocenění majetku bude poplatníkovi ponecháno právo volby mezi rovnoměrným a zrychleným odpisováním. Bude nutné dále zvážit, zda při individuálním ocenění majetku je třeba umožnit přerušování odpisování, nebo zda postačí možnost snížení odpisů dle potřeb poplatníka, a to u obou způsobů odpisování. Pro zařazení hmotného majetku do odpisových skupin se bude i nadále vycházet z klasifikace majetku, jejíž gestorem je Český statistický úřad.

Při úhradě technického zhodnocení na cizím majetku by bylo možné rozšířit okruh poplatníků, kteří mohou technické zhodnocení samostatně odpisovat. Vedle stávajících nájemců by bylo umožněno odpisování technického zhodnocení na cizím majetku se souhlasem vlastníka i u poplatníků, kteří užívají majetek na základě smlouvy o výpůjčce nebo o zřízení věcného břemene s tím, že při ukončení užívání tohoto majetku by byl řešen daňový dopad vždy mezi vlastníkem majetku a uživatelem.

K odstranění možné tvrdosti při stanovení ročních odpisů u majetku pořízeného nebo vyřazeného v průběhu zdaňovacího období, budou roční odpisy oproti současnému stavu přepočítávány v těchto zdaňovacích obdobích na měsíční tak, aby bylo možné uplatnit odpisy za počet měsíců, po které byl majetek skutečně používán.

Ve stávajícím rozsahu zůstane zachováno i vymezení hmotného majetku vyloučeného z odpisování.

Při individuálním odpisování se předpokládá zachování stávajícího postupu odpisování v případě provádění zásahů do majetku charakteru technického zhodnocení.

U hmotného majetku využívaného k podnikání jen zčásti budou jako dosud odpisy uplatňovány ve stejném poměru, v jakém je majetek využíván k podnikání.

2. Skupinový odpis

Zvažuje se, že daňovému poplatníkovi bude umožněno odpisovat hmotný majetek ve skupině s jednotnou odpisovou sazbou (např. 20 – 25%), která se uplatní na celkovou zůstatkovou cenu skupiny (součet cen majetku ve skupině). Tato metoda bude vhodná zejména pro daňové poplatníky, u nichž je většina hmotného majetku obdobného charakteru. Skupinový odpis by se vztahoval pouze na hmotný majetek s výjimkou nemovitostí a s výjimkou majetku s dobou použitelnosti delší než např. 15 let, případně dalších zákonem vyjmenovaných položek. Majetek vyjmutý ze skupinového odpisování by byl oceňován a odpisován individuálně v jedné nebo více skupinách rovnoměrným způsobem. Majetek odpisovaný ve skupině by se odpisoval degresivní metodou (stejná odpisová sazba se uplatňuje vždy na zůstatkovou cenu skupiny). Při nabytí nového majetku se zůstatková cena skupiny zvyšuje o nabývací cenu majetku odpisovaného ve skupině. Při zcizení majetku se zůstatková hodnota skupiny sníží o prodejní cenu majetku bez další úpravy základu daně, alternativně o vypočtenou zůstatkovou cenu zcizeného majetku a zároveň základ daně o rozdíl mezi zůstatkovou a prodejní cenou. Zůstatková cena skupiny by měla být vždy kladná hodnota, a pokud by po odečtení ceny prodaného majetku měla být záporná, o rozdíl by se měly zvýšit zdanitelné příjmy poplatníka, čímž dojde ke zdanění zisku realizovaného při prodeji majetku. V případě skupinového ocenění nebude možné odpisování přerušit. Při zvolení tohoto řešení by bylo nutné důsledně řešit přechodné období a nový způsob odpisování uplatnit jen u nově nabytého majetku.

Varianta 2

Vymezený hmotný movitý majetek by se odpisoval pouze ve skupině způsobem jaký byl popsán výše bez možnosti zvolit si individuální ocenění. Ostatní majetek by byl oceněn individuálně a byl by odpisován samostatně způsobem popsáným výše. Cílem je především dosažení zjednodušení zákona. Pro majetek pořízený před nabytím účinnosti zákona bude nutné v rámci přechodných ustanovení zachovat dosavadní odpisový systém.

Hlavním rozdílem mezi variantou 1 a variantou 2 je, že u varianty 2 odpisují vymezený majetek ve skupině všichni poplatníci povinně, zatímco u varianty 1 si tento způsob pro vymezený majetek poplatníci mohou zvolit.

Nehmotný majetek

Individuální ocenění a odpisování nehmotného majetku by kopírovalo současný stav. Nehmotný majetek bude odpisovat poplatník, který k němu má právo k užívání. Při sjednání práva užívání nehmotného majetku na dobu určitou by bylo možné akceptovat účetní odpisy. Předpokládá se zachování stávajícího režimu odpisování (měsíční odpisy) s tím, že by bylo umožněno, obdobně jako u hmotného majetku, individuálně, na základě rozhodnutí poplatníka, prodloužit dobu odpisování u jednotlivých nehmotných majetků. U zásahů charakteru technického zhodnocení by byl zachován současný stav.

Nájem podniku

Účetní předpisy řeší postup nájemce i pronajímatele při nájmu podniku v Českém účetním standardu 011. Považuje se za vhodné vycházet z tohoto účetního předpisu s tím, že zákon bude případné odchylky v případech, kdy účetní řešení není z hlediska zákona přijatelné, korigovat (např. postup nájemce a pronajímatele při odpisování, které je ve stávající úpravě řešeno odkazem na přiměřené použití ustanovení, která řeší odpisování při zajištění závazku převodem práva).

Odpisování při zajištění závazku převodem práva

Předpokládá se zachování stávající úpravy, podle které má nárok uplatňovat odpisy dlužník po dobu, kdy je jeho movitý hmotný majetek zajištěn převodem vlastnického práva na věřitele po dobu splácení úvěru. Právo odpisovat u dlužníka se potvrzuje uzavřením smlouvy o výpůjčce. Předčasným zrušením smlouvy o výpůjčce končí u dlužníka možnost odpisy uplatňovat a toto právo přechází na věřitele. Vzhledem k tomu, že stávající úprava je roztržena do sedmi různých ustanovení a z toho důvodu poměrně nepřehledná, navrhuje se zařadit do kapitoly odpisování samostatné ustanovení, které bude postup v této situaci komplexně řešit.

Finanční leasing

Při zachování současného účetního režimu bude zachován i stávající daňový způsob uplatňování leasingových splátek i odpisů v základu daně z příjmů (u vlastníka odpisy, u nájemce splátky). Z důvodů zajištění neutrality v porovnání s ostatními formami pořízení hmotného majetku bude při uplatňování hodnoty majetku v základu daně minimální doba trvání finančního leasingu shodná s minimální dobou odpisování.

Z důvodů zamezení možného zaměnění nájemních smluv a jejich účastníků s leasingovou smlouvou a zároveň s cílem zpřehlednění zákona se bude stávající „nájemce podle smlouvy o finančním pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku“ označovat jako „příjemce finančního leasingu“, stávající „pronajímatel podle smlouvy o finančním pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku“ označovat jako „poskytovatel finančního leasingu“ a „nájemné u finančního pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku“ jako „leasingové splátky“.

Finanční majetek a jeho prodej

U podílů v obchodních společnostech (bez ohledu na to, zda jsou představovány cennými papíry či nikoli) a družstvech a derivátů musí daň z příjmů podchytit dva aspekty finančního majetku, které ovlivňují výši základu daně či daňové ztráty: nabývací cenu a případné výsledkově účtované oceňovací rozdíly, tj. nerealizované náklady či výnosy.

V případě podílů na obchodních společnostech a družstvech bude stanovení nabývací ceny upravovat ZDP. Bude-li prodáván podíl, z něhož plynoucí výnos bude za stanovených podmínek (zejména minimálně 10 % na základním kapitálu) od daně osvobozen, bude důsledně aplikován princip daňové souvztažnosti, tj. nabývací cena nebude daňově uznatelná. V případě výnosu z prodeje podílu představujícího účast s rozhodujícím nebo podstatným vlivem, který z nějakého důvodu spíše výjimečně nebude osvobozen, bude daňová uznatelnost nabývací ceny omezena souvisejícím výnosem. Tím se zabrání nežádoucímu daňovému zvýhodnění prodeje podílů v situaci, kdy k poklesu ceny podílu zpravidla přispěl výkonem svého vlivu právě prodávající poplatník. Nebude-li ZDP pro určitý finanční majetek speciálně obsahovat stanovení nabývací ceny, stanoví se tato subsidiárně jako pořizovací cena podle účetních předpisů.

Co se týká nerealizovaných výnosů a nákladů, bude u finančního majetku z důvodu jednoduchosti plně respektováno účetní zachycení. To znamená, že tam, kde bude tento náklad nebo výnos vykázan ve výsledku hospodaření, bude i součástí základu daně či daňové ztráty. Z důvodu zabránění dvojímu zdanění či dvojímu odpočtu takové položky bude při případném následném prodeji v nákladech či výnosech uplatněna hodnota podílu včetně příslušné nerealizované, v minulosti již zdaněné či odpočtené položky.

4.2.7.2.4. Tvorba rezerv a opravných položek

V oblasti daňově uznatelných rezerv a opravných položek vytvářených bankami a finančními institucemi bude za daňově uznatelnou uznávána tvorba účetních rezerv a opravných položek limitovaná procentem z průměrného stavu poskytnutých bankovních záruk či průměrného stavu pohledávek z úvěrů.

V oblasti rezerv v pojišťovnictví budou z účetních technických rezerv vyloučeny ty, které nemají z hlediska daňového žádnou přímou věcnou souvislost s konstrukcí základu daně a ani jednoznačnou časovou souvislost s příslušným zdaňovacím obdobím.

Prostředky rezerv vytvářené podle atomového zákona, zákona o odpadech, horního zákona či lesního zákona a rezerv na odbahnění rybníků, které budou uplatněny jako daňově uznatelný výdaj, budou muset být ukládány na zvláštní účty v bance, aby byla zajištěna jejich reálná existence v okamžiku jejich skutečného použití. A právě z tohoto důvodu budou tyto prostředky chráněny před běžnými podnikatelskými i právními riziky, tzn. nebudou moci být předmětem zajištění, nebude možné je zahrnout do konkursní podstaty a nebudou podléhat výkonu rozhodnutí ani exekuci.

Rezervy na opravu hmotného majetku budou moci vytvářet pouze vlastníci majetku nebo jeho nájemci na základě smlouvy o nájmu podniku. Podmínkou uplatnění tvorby rezervy jako daňově uznatelného výdaje bude povinnost deponování reálných zdrojů těchto rezerv na zvláštních účtech v bance, což významně omezí spekulativní tvorbu a zajistí bezproblémové financování plánované péče o majetek poplatníků.

Opravné položky bude možné tvořit pouze k pohledávkám, které při svém vzniku byly zaúčtovány do výnosů a představovaly zdanitelný příjem s tím, že tvorba opravných položek k pohledávkám bez potvrzení jejich existence soudem bude umožněna pouze u pohledávek do 200 000 Kč, a to maximálně do 20 % jejich rozvahové hodnoty. V ostatních případech bude

nutné, aby se poplatník, který bude chtít vytvářet k pohledávkám daňově uznatelné opravné položky, ve věci pohledávky soudil. Výjimkou budou pohledávky do 30 000 Kč a pohledávky za dlužníkem v konkursu, které budou součástí majetkové podstaty, u nichž bude možná „jednorázová“ tvorba opravných položek. Pohledávky vzniklé z titulu cenných papírů a ostatních investičních nástrojů, úvěrů, půjček, ručení, záloh, plnění ve prospěch vlastního kapitálu, úhrady ztráty společnosti, smluvních pokut a úroků z prodlení, poplatků z prodlení penále a jiných sankcí ze závazkových vztahů a pohledávky nabyté bezúplatně budou z možnosti tvorby daňově uznatelných opravných položek vyloučeny.

4.2.7.2.5. Úprava základu daně v případě právních vztahů mezi spojenými osobami

Transferové ceny

Spojené osoby budou povinny zvýšit základ daně, resp. snížit daňovou ztrátu, pokud ceny sjednané mezi spojenými osobami se budou lišit od cen, které by si za obdobnou transakci sjednaly osoby nezávislé, pokud neprokáží, že důvodem takového rozdílu není snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty. Při stanovení cen mezi spojenými osobami, se bude postupovat s metodikou ustálenou na mezinárodní úrovni a popsanou ve Směrnici OECD o stanovení převodních cen. Poplatníci, kteří vstupují do právních vztahů se spojenými osobami budou povinni vést odpovídající dokumentaci, pomocí které budou schopni prokázat, že ceny sjednané se spojenými osobami jsou srovnatelné s cenami, jaké by za obdobný produkt nebo službu byly sjednány s nezávislými osobami. Ve srovnání se stávající úpravou nedojde k zásadní změně.

Nízká kapitalizace

Vzhledem k tomu, že zákon bude vycházet z tradiční filozofie zdaňování příjmů, podle níž jsou vyplácené dividendy posuzovány jako daňově neuznatelné výdaje a úroky jako výdaje (s určitými výhradami) daňově uznatelné, bude nutné zařadit ustanovení o nízké kapitalizaci spojených osob. Daňové postihování tzv. nízké kapitalizace je běžné ve většině vyspělých států světa a předchází tomu, aby společnosti umisťovaly svoje investice ve formě nadměrného dluhu místo vlastního kapitálu převážně z daňových důvodů. Pro společnosti, které již kontrolou nad jinou společností, do které investují, disponují, je z daňového hlediska výhodnější poskytnout další zdroje ve formě dluhu (úroky jsou za stanovených podmínek daňově uznatelnými výdaji) než ve formě vlastního kapitálu nesoucí výnos, který je pro plátce vždy daňově neuznatelný. Toto chování má převážně daňový motiv a v tržním prostředí (mezi nespojenými osobami) by nenastalo, protože mezi nespojenými osobami, které by cizí zdroje ve výši, v jaké jsou získány od spojených osob, by nebyly neposkytnuty. Vyloučení jeho vlivu na základ daně a daňovou povinnost je důležité, protože zajišťuje daňovou neutralitu zákona a potvrzuje a dále rozvádí základní zásadu, že k chování, které má výhradně daňově optimalizační motiv, se nepřihlíží. Opatření proti nízké kapitalizaci je v zákoně o daních z příjmů obsaženo od roku 1993, v praxi se osvědčilo a pro stát jako Česká republika, kde počet dceřiných společností výrazně převyšuje počet mateřských společností, je zcela nepostradatelné. Navrhuje se proto pokračovat v osvědčené praxi a stanovit daňově přípustný poměr dluhu a vlastního kapitálu, např. 2:1. V souvislosti s tímto opatřením bude nutné definovat finanční náklady.

Dále se navrhuje definovat, co se rozumí dluhem a co kapitálem pro daňové účely, aby nedocházelo k obcházení zákona prostřednictvím některých hybridních nástrojů financování, které ačkoliv se formálně označují jako úvěrové ve skutečnosti mají charakter spíše

financování kapitálového a mezi nezávislými osobami by k jejich uzavření zpravidla nedošlo (záruky poskytnuté spojenými osobami, podřízené úvěry, speciální ujednání pro splácení dluhu závislé na ziskovosti dlužníka v budoucnosti atd.). Z hlediska mezinárodně uznávaných standardů by měl zákon připustit, aby poplatník prokázal, že jeho aktuální poměr dluhu a kapitálu, přestože přesahuje poměr daný zákonem, je v souladu se situací „na trhu“ a dlužník by byl schopen za srovnatelných podmínek získat úvěr i od nezávislé (nespojené) osoby. V případě, že dlužník prokáže, že tomu tak je, mělo by být možné související úroky uplatnit jako daňový výdaj, pokud splňují obecné podmínky pro daňovou uznatelnost dané zákonem.

4.2.7.2.6. Vklady a přeměny obchodních společností a přeshraniční fúze

Zákon bude usilovat o daňovou neutralitu uvedených operací. Poplatník při rozhodování, zda takovou operaci uskutečnit, nebude zákonem stimulován, ale ani odrazován. V tomto smyslu bude právnímu nástupci, ať už univerzálnímu (při přeměně subjektu) či singulárnímu (při vkladu majetku), zejména stanovena povinnost pokračovat v odpisování zahájeném právním předchůdcem. Odpisy majetku tedy budou uplatněny vždy pouze do výše vstupní ceny tohoto majetku, a nikoli nad ni. Základ daně či daňovou ztrátu neovlivní ve výsledku hospodaření vykázaný oceňovací rozdíl či goodwill vzniklý při těchto operacích. Za podmínek stanovených komunitárním právem bude právnímu nástupci umožněno převzít opravné položky, rezervy či položky odčitatelné od základu daně, pokud se váží k majetku dotčenému operací. Stejně tak bude zákon upravovat daňový režim přeshraničních fúzí jako nového institutu komunitárního práva prohlubujícího svobodu usazování. Zásada reprodukce majetku do výše jeho vstupní ceny bude dodržena i u přeshraničních fúzí a u vkladů ze zahraničí. Zákon upraví navázání na odpisování prováděné podle zahraničního právního řádu do okamžiku uskutečnění operace.

Možnou alternativou je umožnit nově poplatníkům, aby si zvolili přecenění majetku a závazků dotčených přeměnou, vkladem nebo přeshraniční fúzí i pro daňové účely, přitom rozdíl mezi hodnotami relevantními před přeměnou a po přecenění by se zahrnul do základu daně původního vlastníka a u poplatníka, který bude novým vlastníkem majetku, by byly daňově relevantní hodnoty po přecenění. Tento postup, bude-li navržen jako varianta, pro kterou se daňový poplatník může rozhodnout místo výše uvedeného zafixování daňových hodnot před přeceněním a pokračováním v odpisování a tvorbě rezerv a opravných položek a která se uplatní pouze v případě, že si ji poplatník zvolí, je v souladu s dotčeným právem ES, zejména *Směrnici Rady 90/434/EHS ze dne 23. července 1990 o společném systému zdanění při fúzích, rozděleních a převodech majetku a výměnách podílů, ve znění směrnice Rady 2005/19/ES*.

Zároveň bude zajištěno, aby přírůstek hodnoty majetku, který v rámci reorganizace opouští území České republiky a tím i její daňovou jurisdikci, bylo zachováno právo na zdanění tohoto přírůstku v okamžiku jeho následného zcizení. Pro zdanění bude zvolena technika, která bude v souladu s právem ES, zejména s ohledem na rozhodnutí Evropského soudního dvora ve věci C-9/02 Lasteyrie du Saillant a související.

4.2.7.3. Položky odčitatelné od základu daně

Stanoví se podrobnosti pro položky společné pro FO i PO, zejména daňovou ztrátu a dary poskytované na veřejně prospěšné účely.

Daňová ztráta

Daňovou ztrátu bude možné odčítat od základu daně po stanovený počet zdaňovacích období následujících po zdaňovacím období, v němž poplatníkovi daňová ztráta vznikla. Poplatník tak bude moci kompenzovat ztráty vzniklé z určité činnosti se zisky vzniklými ze stejné činnosti v budoucnosti. Podmínkou i nadále zůstane, že u poplatníka, respektive v jeho podnikání, nedošlo k podstatné změně, což zajistí, že ztráty nebudou kompenzovány se zisky dosaženými z jiných nesouvisejících činností. Daňovou ztrátu bude moci uplatnit výhradně poplatník, jemuž byla vyměřena. Výjimkou budou při zohlednění pravidel stanovených příslušnými směrnicemi ES některé případy reorganizace podniku jako vklad podniku nebo některé přeměny. Podrobnosti budou stanoveny v části daň z příjmů právnických osob a přeměny. V těchto specifických případech bude počet období, po něž bude možné ztrátu od základu daně odečítat, uveden do souladu s uplynutím lhůty pro vyměření daně.

Dary

Dary bude možné uplatňovat v obdobném rozsahu a na účely jako doposud. Pro zjednodušení bude možné uplatňovat pouze dary v peněžní formě.

Odpočet na podporu výzkumu a vývoje

Pro podporu realizace projektů výzkumu a vývoje bude moci poplatník uplatnit odpočet od základu daně z příjmů, a to maximálně do výše násobku (určené části) skutečně vynaložených nákladů na realizaci projektů výzkumu a vývoje a platné sazby daně v příslušném zdaňovacím období v kombinaci s násobkem přírůstku nákladů na výzkum a vývoj oproti stanovenému časovému okamžiku a po té ve srovnání s předchozím zdaňovacím obdobím, v návaznosti na Lisabonskou strategii. Podpořen bude také nakupovaný výzkum od vysokých škol. Důraz bude kladen také na skutečnost, jestli majetek vytvořený výzkumem a vývojem a související výnosy jsou alokovány na území České republiky.

4.2.7.4. Vyloučení dvojího zdanění příjmů plynoucích ze zahraničí

Jelikož příjmy daňových rezidentů ze zdrojů v zahraničí budou podléhat zdanění v ČR a v některých případech mohou být zdaněny i v zahraničí, je nutné stanovit postup při vylučování dvojího právního zdanění. Výběr metody se provede podle příslušné mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění a předmětná ustanovení zákona o daních z příjmů stanoví postup při použití takto zvolené metody.

Dále je zvažováno, zda dvojí právní zdanění příjmů by bylo vhodné vylučovat i u příjmů ze zdrojů ve státech, s nimiž ČR nemá uzavřenou smlouvu o zamezení dvojího zdanění.

4.2.7.5. Slevy na dani

Slevy na dani jako daňový nástroj podpory vybraných aktivit budou uplatněny

- při zaměstnávání osob se zdravotním postižením, a to absolutní částkou s vazbou na přepočtený počet pracovníků s diferenciací na osoby se zdravotním postižením a osoby s těžším zdravotním postižením,

V zájmu motivace poplatníků vykazovat základ daně a návazně daňovou povinnost nebudou slevy na dani převoditelné do dalších zdaňovacích období.

4.2.8. Daň vybíraná srážkou

U stanovených příjmů bude daň z příjmů fyzických osob a daň z příjmů právnických osob vybírána srážkou při výplatě. Primárně se bude jednat o příjmy plynoucí daňovým nerezidentům, kteří nemají žádnou fyzickou přítomnost na území České republiky, a dále o vyjmenované kategorie příjmů, u nichž použití srážkové daně významně přispěje ke zjednodušení správy a výběru daně. Bude se jednat zejména o dividendové příjmy a dále např. o vypořádací podíl, podíl na likvidačním zůstatku, příjmy z autorských honorářů do zákonem stanoveného limitu apod.

Spolu s příjmy, na něž se srážková daň bude vztahovat, budou vymezeny také povinnosti plátce. Přestože se jedná o kombinaci hmotně-právních a procesně-právních ustanovení, je vhodné je všechny zahrnout do stejné části zákona z praktických důvodů.

4.2.9. Zvláštní ustanovení pro vybírání daně z příjmů

V návaznosti na daňový řád budou stanoveny některé podrobnosti daňového řízení specifické pro daň z příjmů fyzických osob a daň z příjmů právnických osob. Výběr daně z příjmů fyzických osob a daně z příjmů právnických osob (s výjimkou příjmů zdaňovaných srážkovou daní) se bude provádět po uplynutí zdaňovacího období prostřednictvím daňového přiznání. Povinnost podat daňové přiznání bude dána obecným zákonem upravujícím daňové řízení, přitom podrobnosti specifické pro daň z příjmů fyzických osob a daň z příjmů právnických osob se stanoví v zákoně o daních z příjmů.

4.2.9.1. Přiznání k dani z příjmů fyzických osob a placení daně z příjmů fyzických osob

Povinnost podat daňové přiznání bude uložena poplatníkům s příjmy ze závislé činnosti a s funkčními požitky plynoucími od zaměstnavatele, který nebude mít povinnosti plátce daně v České republice, s příjmy ze závislé činnosti a funkčními požitky z tuzemska a s příjmy plynoucími ze zdrojů v zahraničí, s příjmy ze závislé činnosti a s funkčními požitky z tuzemska, z nichž nebylo možné provést srážku zálohy na daň (půjde-li o nepeněžní příjmy), s příjmy ze závislé činnosti a s funkčními požitky zúčtovanými ve prospěch zaměstnance v uplynulých zdaňovacích obdobích a doplacenými v běžném roce, s příjmy ze závislé činnosti a s funkčními požitky z tuzemska, půjde-li o daňové nerezidenty uplatňující v České republice daňové výhody, které jim nebude možné přiznat při výpočtu zálohy na daň, u poplatníků s příjmy ze závislé činnosti a s funkčními požitky a současně s příjmy z ekonomické činnosti nebo s ostatními příjmy přesahujícími stanovený limit a s příjmy od zaměstnavatele, který zanikl bez právního nástupce.

Povinnost podat daňové přiznání pak nebude mít např. poplatník výlučně s příjmy ze závislé činnosti a s funkčními požitky, z nichž byla plátcem daně sražena záloha na daň, dále poplatník s příjmy ze závislé činnosti plynoucími zaměstnancům Evropských společenství nebo jejich orgánů prokazatelně zdaněnými ve prospěch Společenství atd. Výslovně bude uvedeno právo poplatníka podat daňové přiznání i v případě, kdy mu zákon tuto povinnost ukládat nebude.

Přiznání k dani z příjmů fyzických osob bude tak jako doposud podávat poplatník s příjmy z ekonomické činnosti a s ostatními příjmy s tím, že nově bude daňové přiznání povinen podat poplatník, jehož roční příjmy, které budou předmětem daně z příjmů fyzických osob, s výjimkou příjmů od daně osvobozených a příjmů, z nichž bude vybírána daň srážkou přesáhnou zákonem stanovený limit. Bude-li mít poplatník současně příjmy i ze závislé činnosti a funkční požitky, bude povinen podat daňové přiznání, pokud jeho další příjmy přesáhnou zákonem stanovený limit.

4.2.9.2. Ustanovení pro vybírání a placení daně z příjmů ze závislé činnosti a z funkčních požitků

Zde bude upraven způsob zdaňování příjmů ze závislé činnosti a z funkčních požitků (vyjma příjmů plynoucích ze zahraničí) relativně samostatně, tj. u zdroje prostřednictvím zaměstnavatelů jako plátců daně a pod jejich majetkovou odpovědností. Tyto příjmy se budou zdaňovat v průběhu zdaňovacího období formou měsíční zálohy na daň a s rozdílným daňovým režimem u tzv. hlavního zaměstnavatele (kde zaměstnanec bude mít možnost v prohlášení k dani uplatnit daňové výhody a slevy) a u dalších zaměstnavatelů. Nebude-li možné srazit zálohu z nepeněžních příjmů, bude mít zaměstnanec povinnost podat po uplynutí zdaňovacího období přiznání k dani. Roční zúčtování záloh bude provádět zaměstnanci poslední zaměstnavatel ve zdaňovacím období za podmínky, že takový zaměstnanec nebude mít povinnost podat daňové přiznání.

V zákoně se stanoví, že pokud podá daňové přiznání poplatník s příjmy ze závislé činnosti a s funkčními požitky, který ho nebyl povinen podat, přičemž mu zaměstnavatel již provedl roční zúčtování záloh, bude se považovat předložené daňové přiznání za opravné nebo dodatečné a roční zúčtování záloh za řádné daňové přiznání. U těchto poplatníků tak nebude hrozit možnost případné sankce za opožděné daňové přiznání. Plátce daně na žádost zaměstnance, kterému provedl roční zúčtování, vystaví na jeho žádost ve stanovené lhůtě doklad o výsledku provedeného ročního zúčtování.

Dále zde budou vymezeny povinnosti zaměstnavatele jako plátce daně (vč. vedení mzdových listů, vystavování a předkládání potřebných potvrzení, výkazů, vyúčtování záloh na daň a dále čtvrtletní přehledy o příjmech zaměstnanců elektronickou cestou), práva a povinnosti zaměstnanců jako poplatníků daně a lhůty pro opravy možných nesprávností při výpočtu záloh nebo daně.

4.2.9.3. Zálohy na daň a zajištění daně

Poplatníkům s příjmy z ekonomické činnosti a dalšími příjmy, z nichž tuzemský plátce daně nesrazil daňovou zálohu, se zálohy na daň se stanoví na základě poslední známé daňové povinnosti a poplatníci budou mít povinnost je platit ve stanovených intervalech v průběhu zálohového období. Zálohy zaplacené v průběhu zálohového období se započítají na daňovou povinnost poplatníka.

Povinnost zajištění daně budou mít všichni poplatníci se sídlem nebo bydlištěm na území ČR v postavení plátce daně při úhradě zdanitelných příjmů, které nepodléhají srážce zálohy na daň nebo srážce daně daňovým nerezidentům ČR. Zajištění daně bude mít obdobný charakter jako zálohy na daň a poplatníkům, kterým vznikne zálohová povinnost, již nebude zajišťováno.

4.2.9.4. Platební zprostředkovatel

Platebním zprostředkovatelem bude fyzická nebo právnická osoba, která bude vyplácet nebo připisovat příjmy úrokového charakteru a dále stálá provozovna jednotky (entity) bez právní subjektivity na území České republiky, která bude uvedené příjmy vyplácet nebo připisovat.

Platební zprostředkovatel bude povinen o výplatě nebo připsání příjmu úrokového charakteru ve prospěch skutečného vlastníka podat svému místně příslušnému správci daně hlášení, pokud skutečným vlastníkem uvedeného příjmu bude poplatník – fyzická osoba s bydlištěm na území jiného členského státu Evropské unie. Ustanovení týkající se postupu platebního zprostředkovatele zůstane v podstatě obdobné tomu, které platí v současné době.

4.2.10. Zrušovací ustanovení, přechodná ustanovení, účinnost

Zruší se zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně, ve znění pozdějších předpisů.

Přechodnými ustanoveními se bude především řešit nutnost zachování kontinuity zdaňování příjmů dosažených poplatníky do konce zdaňovacího období, ve kterém bude účinný stávající zákon, To bude respektovat i zásady předvídatelnosti práva.