

# Důvodová zpráva

## I. Obecná část

### 1. Zhodnocení platného právního stavu

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

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

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

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

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

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

Významným prvkem ovlivňujícím opět daňovou oblast je zákon č. 500/2012 Sb., o změně daňových, pojistných a dalších zákonů v souvislosti se snižováním schodků veřejných

rozpočtů, který svým nastavením u řady úprav v období roku 2013 až 2015 ovlivňuje míru daňové zátěže.

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

Současná právní úprava nemá dopad ve vztahu k zákazu diskriminace.

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

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

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

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

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

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

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

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

## **2.3. Dokončující úpravy v návaznosti na záměry v odstraňování daňových výjimek, realizovaných prostřednictvím platného zákona č. 458/2011 Sb., o jednom inkasním místě**

Na základě usnesení vlády ze dne 25. července 2007 č. 849 byla v prosinci 2007 zpracována „Analýza příjmů osvobozených od daně, nezdanitelných částí základu daně, odečitatelných položek od základu daně a slev na dani fyzických a právnických osob“. Cílem této Analýzy bylo prověření opodstatněnosti a systémovosti existujících různých daňových odchylek (osvobození, odečitatelných položek a slev), které zakládají prvky zvýhodnění určité skupiny poplatníků. Celá řada nesystémových daňových řešení byla postupně doplňována do zákonné úpravy zdaňování příjmů až následnými novelami, zejména formou pozměňovacích návrhů. Vycházelo se ze skutečnosti, že nesystémová řešení zahrnují a znepřehledňují zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, a podílejí se tak na jeho vzdalování se od jednoduché

právní úpravy. Zákonem č. 458/2011 Sb., byla značná část úprav odstraňující tyto daňové výjimky na základě výše citované analýzy realizována s nastavenou účinností k 1.1.2015. Některé úpravy byly zohledněny zákonným opatřením Senátu č. 344/2013 Sb., tj. s posunem účinnosti k 1.1.2014, zbývající jsou promítány do návrhu předkládaného zákona.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

##### ***2.5.3. Legislativně technická zpřesnění***

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

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

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

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

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

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

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

### **2.6. Úpravy daňového řádu**

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

### **2.7. Úpravy v působnosti pojistných zákonů**

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

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

V pojistném na sociální zabezpečení zůstávají zachovány úpravy, které přispívají k harmonizaci vyměřovacího základu s daňovým základem. V nemocenském a důchodovém

pojištění se ruší povinná elektronická komunikace zaměstnavatelů, osob samostatně výdělečně činných a lékařů s orgány sociálního zabezpečení.

Postupné prodlužování potřebné doby pojištění pro nárok na starobní důchod se vztahuje i na případy, kdy lze tento důchod přiznat při získání kratší doby pojištění, avšak po dosažení vyššího věku, než činí důchodový věk. V důsledku toho přestala ČR od roku 2010 plnit příslušné články Evropského zákoníku sociálního zabezpečení, resp. Úmluvy MOP č. 128. Navrhovaná změna obnovuje, pokud jde o potřebnou délku doby pojištění, stav před 1. 1. 2010 a zajistí, že ČR bude závazky, které obsahují uvedené mezinárodní dokumenty opět plnit.

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

### ***2.8.1. Věcné změny, které zpřesňují úpravy vyvolané rekodifikací soukromého práva***

#### Právo stavby

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

#### Změny v oblasti hmotného a nehmotného majetku

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

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

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

v dalších ustanoveních zákona o daních z příjmů týkajících se například odpisování, uznatelných výdajů (nákladů) apod.

### Bezúplatný příjem

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

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

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

Cílem navržené právní úpravy zdanění investičních fondů je dosáhnout stavu, kdy investice prováděné prostřednictvím investičních fondů mají z pozice investora srovnatelné daňové zatížení s investicemi prováděnými individuálně. Aby bylo docíleno takové daňové neutrality, je navrhováno umožnit aplikaci snížené 5% sazby daně z příjmů právnických osob pouze vybraným typům investičních fondů. Toto ustanovení navazuje na ustanovení § 17b, které zavádí nový termín „základní investiční fondy“ a definuje množinu investičních fondů, které mají možnost sníženou sazbu aplikovat. Ostatní investiční fondy, které stanovené podmínky nesplňují, budou zdaňovány běžnou sazbou daně z příjmů právnických osob a investoři těchto fondů budou mít osvobozeny příjmy z podílů na zisku těchto fondů.

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

#### Sleva na dani na druhé a další dítě

V souladu s Programovým prohlášením vlády se zvyšuje sleva na dani na druhé a další dítě o 100 Kč měsíčně (tj. o 1200 Kč ročně). Maximální výše daňového bonusu zůstává nezměněna.

#### Poplatníci pobírající starobní důchod

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

#### Paušální výdaje

Na základě Programového prohlášení vlády se u činností spadajících do paušálů ve výši 60 % absolutní výše odpočtu prostřednictvím paušálu omezuje na 1 200 tis. Kč (tedy maximálním možným odpočtem rovným 60 % z mezního příjmu stanoveného ve výši 2 mil. Kč). Poplatníci s příjmy podle § 7 nebo § 9 zákona o daních z příjmů, kteří uplatní výdaje paušálem, dále nemohou při nesplnění zákonem stanovené podmínky uplatnit slevu na dani na poplatníka. Přitom slevu na dani na druhého z manželů (§ 35ba odst. 1 písm. b)) a daňové zvýhodnění (§ 35c) může uplatnit i poplatník uplatňující výdaje paušálním způsobem, a to za

předpokladu, že pro uplatnění této slevy na dani a daňového zvýhodnění byly naplněny stanovené podmínky dle zákona o daních z příjmů.

#### **2.8.4. Další vybrané úpravy**

*Osvobození bezúplatných příjmů na zvýšení kvalifikace, studium, léčení, sociální služby nebo na zakoupení (poskytnutí) pomůcky pro zdravotně postižené* - osvobození bezúplatných příjmů (darů) bude možno využít, pokud poplatník příslušné příjmy použije na zákonem stanovený účel do konce následujícího roku.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

### **2.9. Vysvětlení systematiky navrženého zákona**

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



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

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

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

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

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

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

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

Podle čl. 2 odst. 3 Ústavy slouží státní moc všem občanům a lze ji uplatňovat jen v případech, v mezích a způsoby, které stanoví zákon. Dle čl. 2 odst. 2 Listiny lze státní moc uplatňovat jen v případech a v mezích stanovených zákonem, a to způsobem, který zákon stanoví. Povinnosti mohou být ukládány toliko na základě zákona a v jeho mezích a jen při zachování základních práv a svobod (čl. 4 odst. 1 Listiny). K tomu se v daňové oblasti uplatní ještě ustanovení čl. 11 odst. 5 Listiny, které stanovuje, že daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona.

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

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

Ústavní přezkum daní, poplatků a jiných obdobných peněžitých plnění zahrnuje posouzení z pohledu dodržení kautel plynoucích z ústavního principu rovnosti, a to jak neakcesorické (čl. 1 Listiny), tj. plynoucí z požadavku vyloučení svévole při odlišování subjektů a práv, tak i akcesorické v rozsahu vymezeném v čl. 3 odst. 1 Listiny. K principu rovnosti Ústavní soud ve

své konstantní judikatuře uvádí, že se nejedná o kategorii absolutní, nýbrž relativní (srov. Pl. ÚS 22/92).

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

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

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

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

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

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

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

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

- Směrnice Rady 2011/96/EU ze dne 30. listopadu 2011 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států, kterou bylo nutné do právního řádu České republiky transponovat do 18. ledna 2012,

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

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

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

Mezinárodní smlouvy mají z hlediska hierarchie právních předpisů aplikační přednost před zákony a právními předpisy nižší právní síly. Vztah mezinárodních smluv vůči vnitrostátním právním předpisům je vymezen v článku 10 Ústavy, kde je princip aplikační přednosti mezinárodních smluv výslovně stanoven. Stanoví-li tedy mezinárodní smlouva něco jiného než zákon, použije se mezinárodní smlouva. Článek 10 Ústavy tak zaručuje, že při případném nesouladu vnitrostátního práva s mezinárodní smlouvou musí být respektována právě mezinárodní smlouva.

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

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

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

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

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

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

Název opatření/rok	2015			2016		
	VR	SR	MR	VR	SR	MR
DPPO celkem	0,0	0,0	0,0	0,1	0,1	0,0
v tom: úprava zdanění investičních fondů	0,0	0,0	0,0	0,1	0,1	0,0
DPFO celkem	-2,6	-1,7	-0,9	-0,1	-0,1	0,0
v tom: zrušení zákazu uplatnění slevy pro pracující důchodce	-2,0	-1,3	-0,7	-0,5	-0,2	-0,3
změna nastavení výdaj. paušálů + slev na dani	0,0	0,0	0,0	1,3	0,7	0,6
zvýšení daňového zvýhodnění na dítě	-0,6	-0,4	-0,2	-0,9	-0,6	-0,3
<b>Celkem</b>	<b>-2,6</b>	<b>-1,7</b>	<b>-0,9</b>	<b>0,0</b>	<b>-0,0</b>	<b>0,0</b>

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

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

Název opatření/rok	2015			2016		
	VR	SR	MR	VR	SR	MR
DPPO celkem	0,1	0,1	0,0	0,1	0,1	0,0
v tom: úprava zdanění investičních fondů	0,1	0,1	0,0	0,1	0,1	0,0
DPFO celkem	-2,1	-1,5	-0,6	0,4	0,1	0,3
v tom: zrušení zákazu uplatnění slevy pro pracující důchodce	-2,5	-1,6	-0,9	0,0	0,0	0,0
změna nastavení výdaj. paušálů + slev na dani	1,3	0,7	0,6	1,3	0,7	0,6
zvýšení daňového zvýhodnění na dítě	-0,9	-0,6	-0,3	-0,9	-0,6	-0,3
<b>Celkem</b>	<b>-2,0</b>	<b>-1,4</b>	<b>-0,6</b>	<b>0,5</b>	<b>0,2</b>	<b>0,3</b>

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

## 7.1. Daň z příjmů právnických osob

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

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

## 7.2. Daň z příjmů fyzických osob

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

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

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

Na základě rozhodnutí vlády vycházející z Koaliční smlouvy bylo rozhodnuto o zvýšení daňového zvýhodnění na druhé a další dítě od roku 2015 ve výši 100 Kč/měsíc. Propočten byl proveden na základě statistického počtu dětí a změně daňového zvýhodnění. V roce 2015 očekáváme negativní dopad ve výši cca **0,6 mld. Kč** a v roce 2016 negativní dopad ve výši **0,9 mld. Kč**.

#### **7.2.2. Omezení maximální výše výdajů při paušálu 60 %**

**Tabulka 3 Omezení maximální výše výdajů uplatňovaných paušálem 60 %**

příjem vykázaný na ř. 101 přílohy 1 v tis. Kč	počet poplatníků v daném pásmu příjmů, kteří uplatňují výdaje paušálem 60%	průměrná výše příjmů na poplatníka v tis. Kč	současný stav - výše nákladů při použití paušálu 60 % v tis. Kč	navrhovaný stav - výše nákladů při použití paušálu 60 % v tis. Kč	rozdíl mezi současným a navrhovaným stavem v tis. Kč	odhadovaný dopad na inkaso v mld. Kč
2001 - 2250	613	2 040	1 224	1 200	24	0,002
2251 - 2500	417	2 270	1 362	1 200	162	0,010
2501 - 2750	303	2 543	1 526	1 200	326	0,015
2751 - 3000	243	2 827	1 696	1 200	496	0,018
3001 - 3500	300	3 111	1 866	1 200	666	0,030

3501 - 4000	188	3 566	2 140	1 200	940	0,026
4001 - 4500	133	4 066	2 440	1 200	1 240	0,025
4501 - 5000	86	4 510	2 706	1 200	1 506	0,019
nad 5000	499	10 552	6 331	1 200	5 131	0,384
celkem	2 782	4 117	2 470	1 200	1 270	0,530

Zdroj: ADIS, vlastní výpočty, zdaňovací období 2011

Tabulka dokumentuje možný dopad omezení maximální možné výše nákladů uplatňovaných při využití paušálních výdajů ve výši 60 %, a to ve výši maximálně 1 200 tis. Kč, což odpovídá 60 % z 2 mil. Kč.

Dle údajů z ADIS z daňových přiznání podaných za zdaňovací období roku 2011, by se tato změna dotkla zhruba 3 tis. subjektů. Pokud bychom vyloučili jakoukoli reakci daňových subjektů na toto omezení, mohl by odhadovaný dopad na inkaso z daně z příjmů fyzických osob z přiznání činit až 0,5 mld. Kč. **Navrhované opatření však může změnit chování daňových subjektů**, navíc v případě, že dojde i k druhé navrhované změně, tedy nemožnosti uplatnění slevy na poplatníka v případě uplatnění výdajů paušálem, **dopad na inkaso může být podstatně nižší, kolem 0,3-0,4 mld. Kč.**

### **7.2.3. Zrušení omezení využití slevy na manžela/ku a daňového zvýhodnění na dítě**

Navrhuje se zrušit omezení využití slevy na manžela/ku a daňového zvýhodnění na dítě při současném využití paušálních výdajů, které je obsaženo v § 35ca zákona o daních z příjmů. Vzhledem k tomu, že toto opatření bylo účinné až od zdaňovacího období 2013, za které se teprve nyní podává daňové přiznání, nelze s jistotou říci, jaké dopady toto opatření mělo. Pokud bychom se podívali na to, jak slevy na manžela/ku a daňového zvýhodnění na dítě využívali poplatníci, kteří zároveň využívali paušální výdaje dle § 7 či dle § 9 a zároveň neměli žádné příjmy ze zaměstnání<sup>1</sup>, byla jim díky těmto úlevám snížena jejich daňová povinnost ve zdaňovacím období 2012 o zhruba 2,7 mld. Kč. Nelze však tvrdit, že by při zavedení výše zmíněného opatření došlo k nárůstu inkasa daně z příjmů fyzických osob z přiznání o celou částku. **U daňového zvýhodnění lze jednoduše přenést tuto formu úlevy** - například na druhého z rodičů. Výše dopadu byla, po zohlednění reakce daňových subjektů, odhadnuta na 2 mld. Kč.

<sup>1</sup> § 35ca zákona o daních z příjmů obsahuje také podmínku podílu dílčího základu daně, při kterém je využito paušálních výdajů, na celkovém základu daně poplatníka. Pro zjednodušení předpokládáme, že díky této podmínce by všichni poplatníci, kteří uplatňují paušální výdaje a zároveň mají příjmy ze závislé činnosti dle § 6, mohli i nadále slevu na manžel/ku a daňové zvýhodnění na dítě využívat.

**Tabulka 4 Využití slevy na manžela/ku a daňového zvýhodnění na dítě poplatníků využívajících paušální výdaje**

	počet subjektů vykazující danou položku	celkem na položce vykázáno v mld. Kč	průměrná výše vykázána na subjekt v Kč
manžel/ka	14 309	0,350	24 460
mažel/ka ZTP	48	0,002	41 667
daňové zvýhodnění na dítě	113 105	2,338	20 671

Zdroj: ADIS, zdaňovací období 2012

#### 7.2.4. Omezení využití slevy na poplatníka

Navrhuje se omezit využití slevy na poplatníka pro poplatníky, kteří využívají paušálních výdajů dle § 7 či § 9, přičemž obdobně jako je nyní uvedeno v § 35ca zákona o daních z příjmů by se toto omezení týkalo opět pouze těch, jejichž součet dílčích základů daně, u kterých jsou využity paušální výdaje, by byl vyšší než 50 % celkového základu daně. Další komplikací při odhadu dopadu navrhovaného opatření je fakt, že sleva na poplatníka může být využita maximálně do výše vypočtené daňové povinnosti na rozdíl daňového zvýhodnění na dítě, kde část zvýhodnění převyšující daňovou povinnost lze, za splnění určitých podmínek, vyplatit ve formě daňového zvýhodnění. Je tedy nutné znát i výši daňové povinnosti.

**Tabulka 5 Odhad daňové povinnosti poplatníků využívajících paušální výdaje**

příjem vykázaný na ř. 101 přílohy 1 v tis. Kč	počet poplatníků v daném pásmu příjmů, kteří uplatňují výdaje paušálem	podíl ve skupině	suma na ř. 104 přílohy 1 – průměr na poplatníka	Průměrná odhadovaná daň na poplatníka	Průměrná výše využití slevy na poplatníka
0 – 50	77 850	15,3%	9 804	1 471	1 471
51 – 100	58 355	11,4%	28 659	4 299	4 299
101 – 150	49 269	9,7%	45 973	6 896	6 896
151 – 200	43 353	8,5%	61 569	9 235	9 235
201 – 250	42 706	8,4%	77 731	11 660	11 660
251 – 300	41 229	8,1%	93 837	14 076	14 076
301 – 350	35 843	7,0%	110 980	16 647	16 647
351 – 400	35 719	7,0%	131 526	19 729	19 729
401 – 450	22 846	4,5%	145 653	21 848	21 848
451 – 500	16 734	3,3%	161 257	24 189	24 189
501 – 550	12 768	2,5%	179 335	26 900	24 840
551 – 600	10 353	2,0%	196 117	29 418	24 840
...	...	...	...	...	...
celkem	510 488	100,0%	n.a	n.a	n.a

Zdroj: ADIS, vlastní výpočty, zdaňovací období 2011

Tabulka výše však vypovídá pouze o poplatnících, kteří využívají paušálních výdajů dle § 7 a zároveň nebere v úvahu souběh podnikání se závislou činností – tedy podmínku podílu dílčího základu, při kterém je využito paušálních výdajů, na celkovém základu daně. Z dané tabulky využijeme k odhadu dopadu navrhovaného opatření tedy pouze informace o rozložení subjektů do příjmových pásem a průměrné výše využití slevy na dani na poplatníka.

Racionálně uvažující ekonomický subjekt by měl volit tu variantu, která je pro něj nejvýhodnější. Tabulka č. 4 naznačuje, jak se změní daňová povinnost subjektů uplatňující paušální či skutečné výdaje při nemožnosti využití slevy na poplatníka. Tato zjednodušená ilustrace porovnává paušální výdaje ve výši 60 %, což jsou dle ADIS nejčastěji využívané náklady, se skutečnými náklady ve výši 0 %, 10 % a 20 % celkových příjmů. V úvahu je brána pouze sleva na poplatníka, nikoli např. daňové zvýhodnění na dítě. Poplatník, v případě, že nemá nárok např. na již zmíněné daňové zvýhodnění na dítě, tak bude volit mezi tím, zda využije paušálních výdajů a zaplatí nějakou daň, přičemž zároveň ušetří na nákladech za vedení daňové evidence, či zda si daňovou evidenci povede a bude si moci snížit svou daňovou povinnost o slevu na poplatníka.

Za tabulky vyplývá, že i v případě, že poplatník nemá žádné náklady, je pro něj až do výše příjmu 250 tis. Kč za rok výhodnější žádné náklady neuplatnit.

**Tabulka 6 Porovnání výhodnosti paušálních versus skutečných nákladů, v tis. Kč**

příjem vykázaný na ř. 101 přílohy 1 v tis. Kč	Paušální výdaje		Skutečné výdaje					
	60%		0%		10%		20%	
	ZD	daň	ZD	daň	ZD	daň	ZD	daň
20	8	1	20	0	18	0	16	0
50	20	3	50	0	45	0	40	0
100	40	6	100	0	90	0	80	0
150	60	9	150	0	135	0	120	0
200	80	12	200	5	180	2	160	0
250	100	15	250	13	225	9	200	5
300	120	18	300	20	270	16	240	11
350	140	21	350	28	315	22	280	17
400	160	24	400	35	360	29	320	23
450	180	27	450	43	405	36	360	29
500	200	30	500	50	450	43	400	35
550	220	33	550	58	495	49	440	41

\*ZD = základ daně

Zdroj: MF

Vzhledem k tomu, že poplatníků, kteří využívají paušální výdaje a jejichž příjem je do 250 tis. Kč, je více než 50 %, a za předpokladu, že se budou poplatníci rozhodovat racionálně, odhadujeme výši dopadu tohoto opatření na veřejné rozpočty ve výši 3 mld. Kč.



**Tabulka 7 Tabulka dopadů**

	V mld. Kč
Omezení maximální výše výdajů při paušálu 60 %	+ 0,3
Zrušení omezení slevy na manžel/ku a daňového zvýhodnění	- 2,0
Omezení využití slevy na poplatníka	+ 3,0
Celkem dopad na veřejné rozpočty	1,3

Zdroj: MF

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

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

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

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

### Priměřenost

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

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

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

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

### Efektivita

Z hlediska efektivity lze k předložené úpravě poznamenat, že k uložení i k vynucování splnění povinnosti při správě daní je příslušný věcně a místně příslušný správce daně (srov. § 13 a násl. daňového řádu, § 4 a násl. zákona o Finanční správě České republiky, resp. § 4 a násl. zákona o Celní správě České republiky). Tento správce daně obvykle disponuje podklady pro vydání daného rozhodnutí, ale i potřebnými odbornými znalostmi, čímž je zaručena efektivní implementace dané regulace i její efektivní kontrola, případně vynucování. Nástroje kontroly a vynucování jsou v oblasti správy daní upraveny jako obecné instituty daňového řádu, v případě jiných působností pak obdobnými instituty správního řádu.

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

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

### Odpovědnost

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

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

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

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

#### Opravné prostředky

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

#### Kontrolní mechanismy

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

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

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

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

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

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

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

Současně s přípravami na zpracování návrhu zákona byly osloveny některé profesní organizace k seznámení se zaměřením návrhu zákona a s výzvou k zapojení se do výběru potřebných témat a okruhů k úpravám. Náměty byly obdrženy od Hospodářské komory, Svazu průmyslu a dopravy, konfederace zaměstnavatelských a podnikatelských svazů ČR, Asociace pro soukromý kapitál (CVCA) a Komory daňových poradců. Úpravy byly následně i konzultovány s Generálním finančním ředitelstvím, Komorou daňových poradců a s Asociací pro kapitálový trh ČR.

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

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

##### *11.1.1.1 Název*

Změna v osvobození příjmů z prodeje podílu v obchodní korporaci

##### *11.1.1.2 Definice problému*

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

##### *11.1.1.3 Identifikace dotčených subjektů*

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

##### *11.1.1.4 Popis cílového stavu*

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

##### *11.1.1.5 Zhodnocení rizika*

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

#### **11.1.2. Návrh variant řešení**

V úvahu připadají následující varianty řešení:

##### Varianta 0:

Zachování stávajícího stavu

##### Varianta 1:

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

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

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

##### Varianta 0:

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

##### Varianta 1:

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

#### **11.1.3.2 Vyhodnocení variant**

##### Varianta 0:

**Klady:** Žádné.

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

##### Varianta 1:

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

**Zápory:** Žádné.

#### **11.1.4. Návrh řešení**

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

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

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

#### **11.1.6. Přezkum účinnosti regulace**

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

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

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

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

### **11.2.1. Název**

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

#### *11.2.1.1 Definice problému*

Počínaje r. 2014 je od daně osvobozen bezúplatný příjem poplatníka, který jej prokazatelně použije na zvýšení nebo změnu kvalifikace, studium, léčení, úhradu sociálních služeb nebo na zakoupení pomůcky pro zdravotně postižené, jakož i přímé poskytnutí takové pomůcky, aniž by zákon stanovil do kdy je třeba tento bezúplatný příjem na zákonem stanovené účely použít. Z důvodu spravovatelnosti a možné kontroly se navrhuje do zákona doplnit, podmínku, že osvobození bezúplatných příjmů – daru, bude možno využít, pokud poplatník příslušné příjmy použije na zákonem stanovený účel do konce následujícího roku. Jde o obdobný postup, jaký zákon již v současné době stanoví pro osvobození příjmů z titulu prodeje bytové jednotky, odstupného za její uvolnění nebo převodu členského práva v bytovém družstvu (§ 4 odst. 1 písm. u) zákona), tj. použití příslušných příjmů na zákonem stanovený účel do konce následujícího roku.

#### *11.2.1.2 Identifikace dotčených subjektů*

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

#### *11.2.1.3 Popis cílového stavu*

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

#### *11.2.1.4 Zhodnocení rizika*

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

### **11.2.2. Návrh variant řešení**

V úvahu připadají následující varianty řešení:

#### Varianta 0:

Zachování stávajícího stavu

#### Varianta 1:

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

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

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

#### Varianta 0:

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

#### Varianta 1:

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

#### *11.2.3.2 Vyhodnocení variant*

#### Varianta 0:

**Klady:** Žádné.

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

Varianta 1:

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

**Zápory:** Žádné.

**11.2.4. Návrh řešení**

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

**11.2.5. Implementace doporučené varianty a vynucování**

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

**11.2.6. Přezkum účinnosti regulace**

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

**11.2.7. Kontakty na zpracovatele RIA**

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

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

**11.3.1. Důvod předložení a cíle**

**11.3.1.1 Název**

Změna v zahrnování prominuté daně do základu daně z příjmů

**11.3.1.2 Definice problému**

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

**11.3.1.3 Identifikace dotčených subjektů**

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

**11.3.1.4 Popis cílového stavu**

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

**11.3.1.5 Zhodnocení rizika**

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

**11.3.2. Návrh variant řešení**

V úvahu připadají následující varianty řešení:

Varianta 0:

Zachování stávajícího stavu

Varianta 1:

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

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

*11.3.3.1 Identifikace nákladů a přínosů jednotlivých variant*

Varianta 0:

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

Varianta 1:

Přijetím návrhu nebude prominutá daň základ daně zvyšovat.

*11.3.3.2 Vyhodnocení variant*

Varianta 0:

**Klady:** Žádné.

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

Varianta 1:

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

**Zápory:** Žádné.

**11.3.4. Návrh řešení**

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

**11.3.5. Implementace doporučené varianty a vynucování**

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

**11.3.6. Přezkum účinnosti regulace**

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

**11.3.7. Kontakty na zpracovatele RIA**

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

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

**11.4.1. Důvod předložení a cíle**

*11.4.1.1 Název*

Zdaňování příjmů z dohody o provedení práce srážkou

*11.4.1.2 Definice problému*

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

V souvislosti s jasnějším vyjádřením účinků vyvolaných aplikací ustanovení § 36 odst. 8 zákona se navrhuje doplnit toto ustanovení do výčtu ustanovení, při jejichž uplatnění se příjem podle § 6 odst. 4 zákona definitivně nestává součástí samostatného základu daně pro daň vybíranou srážkou a z není z něho odvedena konečná daň srážkou zvláštní sazbou, neboť se tento příjem stává součástí základu daně i na straně daňového nerezidenta v tom smyslu, že



pokud se poplatník daňový nerezident rozhodne uvedený příjem uvést do daňového přiznání, resp. do základu daně, poté do základu daně zahrne veškeré takto zdaněné příjmy, a to v daňovém přiznání podaném za dané zdaňovací období ve kterém byly příjmy vyplaceny. Pro daňové rezidenty ČR stanoví obdobný postup § 36 odst. 7 zákona.

#### *11.4.1.3 Identifikace dotčených subjektů*

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

#### *11.4.1.4 Popis cílového stavu*

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

#### *11.4.1.5 Zhodnocení rizika*

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

### **11.4.2. Návrh variant řešení**

V úvahu připadají následující varianty řešení:

#### Varianta 0:

Zachování stávajícího stavu.

#### Varianta 1:

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

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

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

#### Varianta 0:

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

#### Varianta 1:

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

sazbou podle § 6 odst. 4 zákona u poplatníků, kteří jsou rezidenty jiného členského státu Evropské unie.

#### *11.4.3.2 Vyhodnocení variant*

##### Varianta 0:

**Klady:** Žádné.

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

##### Varianta 1:

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

**Zápory:** Žádné.

#### *11.4.4. Návrh řešení*

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

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

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

#### *11.4.6. Přezkum účinnosti regulace*

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

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

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

### **11.5. Novela ustanovení § 7 odst. 7 a § 35ca zákona č. 586/1992 Sb.**

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

##### *11.5.1.1 Název*

Změna výše paušálních výdajů a uplatňování slev na dani

##### *11.5.1.2 Definice problému*

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

k výši paušálních výdajů vytrácí s tím, že výdajové paušály se v současné době stávají spíše nástrojem pro optimalizaci daně.

#### *11.5.1.3 Identifikace dotčených subjektů*

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

#### *11.5.1.4 Popis cílového stavu*

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

Současně s tím, se navrhuje, aby poplatníci s příjmy podle § 7 nebo § 9 zákona, kteří uplatní výdaje paušálem, nemohli při nesplnění zákonem stanovené podmínky, uplatnit slevu na dani na poplatníka. Dále se navrhuje, aby sleva na dani na druhého z manželů (§ 35ba odst. 1 písm. b)) a daňové zvýhodnění (§ 35c) mohl uplatnit i poplatník uplatňující výdaje paušálním způsobem, a to za předpokladu, že pro uplatnění této slevy na dani a daňového zvýhodnění byly naplněny zákonem stanovené podmínky, uvedené v § 35ba odst. 1 písm. b) a § 35c zákona.

#### *11.5.1.5 Zhodnocení rizika*

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

#### *11.5.1.6 Návrh variant řešení*

V úvahu připadají následující varianty řešení:

##### Varianta 0:

Zachování stávajícího stavu.

##### Varianta 1:

Doplnění stávajícího ustanovení tak, že stávající 60 % výše výdajového paušálu bude zachována s tím, že absolutní výše odpočtu prostřednictvím paušálu omezena 1 200 tis. Kč. Dále zamezení uplatnění slevy na dani na poplatníka při nesplnění zákonem stanovené podmínky.

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

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

##### Varianta 0:

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

##### Varianta 1:

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

### **11.5.3. Vyhodnocení variant**

##### Varianta 0:

**Klady:** Žádné.

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

##### Varianta 1:

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

**Zápory:** Žádné.

#### **11.5.4. Návrh řešení**

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

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

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

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

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

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

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

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

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

##### **11.6.1.1 Název**

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

##### **11.6.1.2 Definice problému**

Ustanovení týkající se příjmů z kapitálového majetku, kterými jsou i podíly na zisku, je třeba uvést do souladu se zákonem č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích. Ten umožňuje podíly na zisku vyplácet i jiným osobám než těm, které mají majetkový podíl na obchodní korporaci (§ 34 odst. 1 zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích). Obdrží-li podíl na zisku osoba, která nemá majetkový podíl na obchodní korporaci, bude se i na její straně jednat o příjem podle § 8 zákona zdaněný srážkou v souladu s § 36 zákona. Tím tato osoba nebude muset podávat daňové přiznání. Výjimkou bude podíl na zisku vyplacený zaměstnanci, který bude i nadále příjmem podle § 6 zákona v souladu s § 6 odst. 1 písm. d) zákona (v návaznosti na předvěti § 8 odst. 1 zákona). Současně se navrhuje doplnit v tomto smyslu ustanovení § 36 zákona. Dále se navrhuje ustanovení § 8 odst. 1 písm. a) uvést do souladu s § 36, který pro jiné výnosy z držby cenných papírů srážkovou daň nestanoví.

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

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

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

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

##### **11.6.1.5 Zhodnocení rizika**

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

#### **11.6.2. Návrh variant řešení**

V úvahu připadají následující varianty řešení:

Varianta 0:

Zachování stávajícího stavu

Varianta 1:

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

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

*11.6.3.1 Identifikace nákladů a přínosů jednotlivých variant*

Varianta 0:

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

Varianta 1:

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

*11.6.3.2 Vyhodnocení variant*

Varianta 0:

**Klady:** Žádné.

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

Varianta 1:

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

**Zápory:** Žádné.

**11.6.4. Návrh řešení**

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

**11.6.5. Implementace doporučené varianty a vynucování**

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

**11.6.6. Přezkum účinnosti regulace**

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

**11.6.7. Kontakty na zpracovatele RIA**

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

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

**11.7.1. Důvod předložení a cíle**

*11.7.1.1 Název*

Lhůta pro zpětné dodanění uplatnění nezdanitelných částí základu daně

*11.7.1.2 Definice problému*

Vzhledem k tomu, že v souvislosti s důkazním břemenem poplatníků, kteří mají povinnost při porušení podmínek stanovených zákonem zdanit dříve uplatněné nezdanitelné části základu

daně z titulu zaplacených příspěvků na penzijní připojištění se státním příspěvkem, penzijní pojištění nebo doplňkové penzijní spoření a pojistného na tzv. soukromé životní pojištění, se jeví překážkou vyčíslení výše takových příjmů v případech, kdy byla v minulosti uvedená nezdanitelná část základu daně uplatňována v rámci ročního zúčtování záloh na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti u zaměstnavatele, navrhuje se právní úprava, na základě které se omezí doba pro účely zpětného dodanění dříve uplatněného pojistného na uplynulých 10 let.

#### *11.7.1.3 Identifikace dotčených subjektů*

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

#### *11.7.1.4 Popis cílového stavu*

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

#### *11.7.1.5 Zhodnocení rizika*

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

#### **11.7.2. Návrh variant řešení**

V úvahu připadají následující varianty řešení:

##### Varianta 0:

Zachování stávajícího stavu.

##### Varianta 1:

Rozšíření stávajícího ustanovení o dobu pro účely zpětného dodanění.

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

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

##### Varianta 0:

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

##### Varianta 1:

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

#### **11.7.4. Vyhodnocení variant**

##### Varianta 0:

**Klady:** Žádné.

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

##### Varianta 1:

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

**Zápory:** Žádné.

#### *11.7.4.1 Návrh řešení*

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

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

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

#### *11.7.6. Přezkum účinnosti regulace*

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

#### *11.7.7. Kontakty na zpracovatele RIA*

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

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

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

##### *11.8.1.1 Název*

Změny v oblasti kolektivního investování

##### *11.8.1.2 Definice problému*

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

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

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

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

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

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

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

#### *11.8.1.4 Identifikace dotčených subjektů*

Dotčenými subjekty jsou:

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

#### *11.8.1.5 Popis cílového stavu*

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

#### **11.8.2. Návrh variant řešení**

V úvahu připadají následující varianty řešení:

Varianta 0: zachování stávajícího stavu

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

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

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

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

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

Varianta 0:

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

Varianta 1:

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



#### Varianta 2:

Návrh ponechává současný daňový režim, ale pouze pro vybrané investiční fondy. Efektivita této varianty výrazně závisí na výběru a definování kritérií, která by měly investiční fondy splnit, aby získaly speciální daňový režim. Při nedostatečném omezení výběru investičních fondů trvá riziko možnosti daňového zvýhodnění investorů splňujících kritéria mateřské společnosti u některých investičních fondů. Při vhodném zvolení kritérií, která vyloučí ty investiční fondy, jejichž investoři jsou v postavení mateřské společnosti, je vhodnější než varianta 1, neboť odstraňuje problémy s mezimárodní aplikací a snižuje možnosti daňové optimalizace prostřednictvím zahraničních společností.

#### Varianta 3:

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

#### *11.8.3.2 Vyhodnocení variant*

#### Varianta 0:

**Klady:** Žádné.

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

#### Varianta 1:

**Klady:**

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

**Zápory:**

- investice FO, které splní časový test, nebudou v okamžiku prodeje zdaněny, přičemž splnění časového testu je mnohem běžnější u investorů do investičních fondů než u individuální investice (investiční fond reaguje nákupy a prodeji na okamžitou situaci na trhu a jeho investor nemusí nijak reagovat, zatímco u individuální investice musí sami investoři aktivně nakupovat a prodávat, takže splnění časového testu dosahují obtížněji)
- některé nejasnosti spojené s mezimárodní aplikací (aplikace smluv o zamezení dvojího zdanění)
- možnost daňových optimalizací prostřednictvím zahraničních společností (některé smlouvy o zamezení dvojího zdanění umožňují vyvážení podílů na zisku z investičních fondů do zahraničních společností zcela bez daně)
- odložení inkasa daně až do okamžiku výplaty podílů na zisku nebo výstupu investora ze systému

- snížení inkasa daní z příjmů o 5% daň (v roce 2011 cca 150 mil. Kč), které by však mělo být kompenzováno zvýšeným výběrem srážkové daně a zejména vyšším výběrem daně z příjmu u subjektů, které mají formu investičního fondu pouze u důvodu daňové úspory a při zavedení tohoto režimu se opět přetransformují na běžného poplatníka (s daňovou sazbou 19%)

#### Varianta 2:

##### **Klady:**

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

##### **Zápory:**

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

#### Varianta 3:

##### **Klady:**

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

##### **Zápory:**

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

#### **11.8.4. Návrh řešení**

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

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

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

### **11.8.6. Přezkum účinnosti regulace**

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

### **11.8.7. Kontakty na zpracovatele RIA**

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

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

### **11.9.1. Důvod předložení a cíle**

#### *11.9.1.1 Název*

Výdaje na pracovní cesty vozidlem pořizovaným na finanční leasing

#### *11.9.1.2 Definice problému*

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

#### *11.9.1.3 Identifikace dotčených subjektů*

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

#### *11.9.1.4 Popis cílového stavu*

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

#### *11.9.1.5 Zhodnocení rizika*

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

### **11.9.2. Návrh variant řešení**

V úvahu připadají následující varianty řešení:

#### Varianta 0:

Zachování stávajícího stavu.

#### Varianta 1:

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

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

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

#### Varianta 0:

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

Varianta 1:

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

*11.9.3.2 Vyhodnocení variant*

Varianta 0:

**Klady:** Žádné.

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

Varianta 1:

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

**Zápory:** Žádné.

*11.9.4. Návrh řešení*

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

*11.9.5. Implementace doporučené varianty a vynucování*

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

*11.9.6. Přezkum účinnosti regulace*

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

*11.9.7. Kontakty na zpracovatele RIA*

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

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

*11.10.1. Důvod předložení a cíle*

*11.10.1.1 Název*

Výdaje na právo stavby

*11.10.1.2 Definice problému*

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

#### *11.10.1.3 Identifikace dotčených subjektů*

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

#### *11.10.1.4 Popis cílového stavu*

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

#### *11.10.1.5 Zhodnocení rizika*

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

### **11.10.2. Návrh variant řešení**

V úvahu připadají následující varianty řešení:

#### Varianta 0:

Zachování stávajícího stavu.

#### Varianta 1:

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

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

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

#### Varianta 0:

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

#### Varianta 1:

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

#### *11.10.3.2 Vyhodnocení variant*

#### Varianta 0:

**Klady:** Žádné.

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

#### Varianta 1:

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

**Zápory:** Žádné.

### **11.10.4. Návrh řešení**

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

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

Navrhované změny budou provedeny formou novely zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů. Vynucování nově stanovených pravidel bude probíhat standardně prostřednictvím

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

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

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

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

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

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

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

##### *11.11.1.1 Název*

Změna v uplatnění základní slevy na dani starobními důchodci )

##### *11.11.1.2 Definice problému*

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

##### *11.11.1.3 Identifikace dotčených subjektů*

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

##### *11.11.1.4 Popis cílového stavu*

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

#### **11.11.2. Návrh variant řešení**

V úvahu připadají následující varianty řešení:

##### Varianta 0:

Zachování stávajícího stavu.

##### Varianta 1:

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

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

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

##### Varianta 0:

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

Varianta 1:

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

*11.11.3.2 Vyhodnocení variant*

Varianta 0:

**Klady:** Žádné.

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

Varianta 1:

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

**Zápory:** Žádné.

*11.11.4. Návrh řešení*

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

*11.11.5. Implementace doporučené varianty a vynucování*

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

*11.11.6. Přezkum účinnosti regulace*

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

*11.11.7. Kontakty na zpracovatele RIA*

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

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

*11.12.1. Důvod předložení a cíle*

Daňové zvýhodnění na druhé a další dítě

*11.12.1.1 Definice problému*

Na základě programového prohlášení vlády se navrhuje se zvýšit daňové zvýhodnění na druhé a další vyživované dítě o 100 Kč měsíčně, tj. o 1200 Kč ročně. Daňové zvýhodnění tak bude nutné s ohledem na jeho výši uplatňovat v souvislosti s počtem dětí. Tzn., že daňové zvýhodnění na jedno vyživované dítě zůstává ve výši 13 404 Kč ročně. Na druhé a každé další vyživované dítě bude moci poplatník uplatnit daňové zvýhodnění ve výši 14 604 Kč ročně. Přitom výše daňového zvýhodnění ve formě maximálního ročního daňového bonusu podle § 35c odst. 3 zákona zůstává nezměněna. Současně se navrhuje o potřebné údaje doplnit i prohlášení poplatníka pro plátce daně.

*11.12.1.2 Identifikace dotčených subjektů*

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

#### *11.12.1.3 Popis cílového stavu*

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

#### *11.12.1.4 Zhodnocení rizika*

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

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

#### *11.12.1.5 Návrh variant řešení*

V úvahu připadají následující varianty řešení:

##### Varianta 0:

Zachování stávajícího stavu.

##### Varianta 1:

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

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

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

##### Varianta 0:

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

##### Varianta 1:

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

#### *11.12.2.2 Vyhodnocení variant*

##### Varianta 0:

**Klady:** Žádné.

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

##### Varianta 1:

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

**Zápory:** Žádné.

#### ***11.12.3. Návrh řešení***

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

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

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

#### ***11.12.5. Přezkum účinnosti regulace***

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



### **11.12.6. Kontakty na zpracovatele RIA**

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

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

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

#### *11.13.1.1 Název*

Zálohy placené osobou spravující pozůstalost

#### *11.13.1.2 Definice problému*

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

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

#### *11.13.1.3 Identifikace dotčených subjektů*

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

#### *11.13.1.4 Popis cílového stavu*

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

#### *11.13.1.5 Zhodnocení rizika*

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

### **11.13.2. Návrh variant řešení**

V úvahu připadají následující varianty řešení:

#### Varianta 0:

Zachování stávajícího stavu.

#### Varianta 1:

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

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

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

#### Varianta 0:

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

Varianta 1:

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

*11.13.3.2 Vyhodnocení variant*

Varianta 0:

**Klady:** Žádné.

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

Varianta 1:

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

**Zápory:** Žádné.

*11.13.4. Návrh řešení*

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

*11.13.5. Implementace doporučené varianty a vynucování*

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

*11.13.6. Přezkum účinnosti regulace*

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

*11.13.7. Kontakty na zpracovatele RIA*

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

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

*11.14.1. Důvod předložení a cíle*

*11.14.1.1 Název*

Povinnost podat daňové přiznání při solidárním zvýšení daně

*11.14.1.2 Definice problému*

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

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

#### *11.14.1.3 Identifikace dotčených subjektů*

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

#### *11.14.1.4 Popis cílového stavu*

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

#### *11.14.1.5 Zhodnocení rizika*

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

#### *11.14.2. Návrh variant řešení*

V úvahu připadají následující varianty řešení:

##### Varianta 0:

Zachování stávajícího stavu.

##### Varianta 1:

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

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

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

##### Varianta 0:

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

##### Varianta 1:

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

##### *11.14.3.2 Vyhodnocení variant*

##### Varianta 0:

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

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

##### Varianta 1:

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

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

#### **11.14.4. Návrh řešení**

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

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

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

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

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

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

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

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

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

##### **11.15.1.1 Název**

Povinnost podat daňové přiznání při opravě chyb zaviněných poplatníkem)

##### **11.15.1.2 Definice problému**

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

##### **11.15.1.3 Identifikace dotčených subjektů**

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

##### **11.15.1.4 Popis cílového stavu**

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

##### **11.15.1.5 Zhodnocení rizika**

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

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

V úvahu připadají následující varianty řešení:

##### Varianta 0:

Zachování stávajícího stavu.

##### Varianta 1:

Doplnit ustanovení tak, aby povinnost podat daňové přiznání měl poplatník, který zavinil, že při správě daně vykonávané plátcem daně došlo ke vzniku dlužné částky na dani k

neoprávněnému vyplacení daňového bonusu a plátce daně tuto skutečnost oznámil správci daně.

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

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

##### Varianta 0:

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

##### Varianta 1:

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

#### *11.15.3.2 Vyhodnocení variant*

##### Varianta 0:

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

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

##### Varianta 1:

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

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

### **11.15.4. Návrh řešení**

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

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

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

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

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

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

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

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

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

#### *11.16.1.1 Název*

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

#### *11.16.1.2 Definice problému*

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

#### *11.16.1.3 Identifikace dotčených subjektů*

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

#### *11.16.1.4 Popis cílového stavu*

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

#### *11.16.1.5 Zhodnocení rizika*

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

### **11.16.2. Návrh variant řešení**

V úvahu připadají následující varianty řešení:

#### Varianta 0:

Zachování stávajícího stavu.

#### Varianta 1:

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

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

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

#### Varianta 0:

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

#### Varianta 1:

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

#### *11.16.3.2 Vyhodnocení variant*

#### Varianta 0:

**Klady:** Žádné

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

#### Varianta 1:

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

**Zápory:** Žádné

#### **11.16.4. Návrh řešení**

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

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

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

#### **11.16.6. Přezkum účinnosti regulace**

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

#### **11.16.7. Kontakty na zpracovatele RIA**

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

### **11.17. Novela ustanovení § 38ch odst. 5 zákona č. 586/1992 Sb.**

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

##### *11.17.1.1 Název*

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

##### *11.17.1.2 Definice problému*

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

##### *11.17.1.3 Identifikace dotčených subjektů*

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

##### *11.17.1.4 Popis cílového stavu*

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

##### *11.17.1.5 Zhodnocení rizika*

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

#### **11.17.2. Návrh variant řešení**

V úvahu připadají následující varianty řešení:

##### Varianta 0:

Zachování stávajícího stavu.

Varianta 1:

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

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

*11.17.3.1 Identifikace nákladů a přínosů jednotlivých variant*

Varianta 0:

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

Varianta 1:

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

*11.17.3.2 Vyhodnocení variant*

Varianta 0:

**Klady:** Žádné

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

Varianta 1:

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

**Zápory:** Žádné

**11.17.4. Návrh řešení**

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

**11.17.5. Implementace doporučené varianty a vynucování**

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

**11.17.6. Přezkum účinnosti regulace**

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

**11.17.7. Kontakty na zpracovatele RIA**

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



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

### **11.18.1. Důvod předložení a cíle**

#### *11.18.1.1 Název*

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

#### *11.18.1.2 Definice problému*

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

#### *11.18.1.3 Identifikace dotčených subjektů*

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

#### *11.18.1.4 Popis cílového stavu*

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

#### *11.18.1.5 Zhodnocení rizika*

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

### **11.18.2. Návrh variant řešení**

V úvahu připadají následující varianty řešení:

Varianta 0: zachování stávajícího stavu

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

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

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

##### Varianta 0:

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

##### Varianta 1:

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

#### *11.18.3.2 Vyhodnocení variant*

##### Varianta 0:

**Klady:** Žádné.

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

##### Varianta 1:

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

**Zápory:** Žádné

#### **11.18.4. Návrh řešení**

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

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

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

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

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

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

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

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

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

##### *11.19.1.1 Název*

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

##### *11.19.1.2 Definice problému*

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

##### *11.19.1.3 Identifikace dotčených subjektů*

Dotčenými subjekty jsou plátcům daně z příjmů ze závislé činnosti.

##### *11.19.1.4 Popis cílového stavu*

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

##### *11.19.1.5 Zhodnocení rizika*

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

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

V úvahu připadají následující varianty řešení:

##### Varianta 0:

Zachování stávajícího stavu

##### Varianta 1:

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

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

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

##### Varianta 0:

Nepřijetím návrhu nedojde k archivaci údajů potřebných pro poplatníka.

##### Varianta 1:

Přijetím návrhu dojde k archivaci údajů potřebných pro poplatníka.

#### **11.19.3.2 Vyhodnocení variant**

##### Varianta 0:

**Klady:** Žádné

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

##### Varianta 1:

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

**Zápory:** Žádné

### **11.19.4. Návrh řešení**

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

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

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

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

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

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

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

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

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

#### **11.20.1.1 Název**

Zjištění výše osvobozených příjmů u poplatníků daně z příjmů fyzických osob

#### **11.20.1.2 Definice problému**

Účelem navrhované úpravy je zjištění výše osvobozených příjmů u poplatníků, u nichž tyto příjmy převyšují ve zdaňovacím období zákonem stanovenou částku. Pokud poplatník osvobozené příjmy neoznámí, bude mu uložena pokuta v zákonem stanovené výši. Navrhované ustanovení má v budoucnosti napomáhat zamezování daňových úniků.

#### **11.20.1.3 Identifikace dotčených subjektů**

Dotčenými subjekty jsou poplatníci daně z příjmů - fyzické osoby, kteří ve zdaňovacím období obdrželi příjmy od daně osvobozené.

#### **11.20.1.4 Popis cílového stavu**

Cílem navrhované změny je napomáhat zamezování daňových úniků.

#### *11.20.1.5 Zhodnocení rizika*

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

#### *11.20.2. Návrh variant řešení*

V úvahu připadají následující varianty řešení:

##### Varianta 0:

Zachování stávajícího stavu.

##### Varianta 1:

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

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

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

##### Varianta 0:

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

##### Varianta 1:

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

##### *11.20.3.2 Vyhodnocení variant*

##### Varianta 0:

**Klady:** Žádné.

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

##### Varianta 1:

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

**Zápory:** Žádné.

#### *11.20.4. Návrh řešení*

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

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

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

#### *11.20.6. Přezkum účinnosti regulace*

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

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

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

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

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

#### *11.21.1.1 Název*

Změna v tvorbě opravných položek k nepromlčeným pohledávkám

#### *11.21.1.2 Definice problému*

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

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

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

#### *11.21.1.4 Identifikace dotčených subjektů*

Dotčenými subjekty jsou:

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

#### *11.21.1.5 Popis cílového stavu*

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

### **11.21.2. Návrh variant řešení**

V úvahu připadají následující varianty řešení:

#### Varianta 0:

Zachování stávajícího stavu.

#### Varianta 1:

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

#### Varianta 2:

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

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

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

#### Varianta 0:

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

#### Varianta 1:

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

#### Varianta 2:

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

#### *11.21.3.2 Vyhodnocení variant*

#### Varianta 0:

**Klady:** Žádné.

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

#### Varianta 1:

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

**Zápory:** Žádné.

#### Varianta 2:

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

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

#### **11.21.4. Návrh řešení**

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

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

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

#### **11.21.6. Přezkum účinnosti regulace**

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

#### **11.21.7. Kontakty na zpracovatele RIA**

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

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

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

##### **11.22.1.1 Název**

Stavění běhu lhůty pro stanovení daně v případě vedení trestního řízení.

##### **11.22.1.2 Definice problému**

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

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

V rámci této problematiky nelze opomenout vzájemný vztah stavění lhůty k jiným institutům daňového řádu, například k zajištění daní (§ 167 a násl. daňového řádu) nebo k poskytování informací správcem daně při současném prolomení daňové mlčenlivosti (§ 52 a násl. daňového řádu).

Z těchto důvodů je třeba zvážit legislativní změnu ustanovení § 148 daňového řádu v tom smyslu, že by se po dobu vedeného trestního řízení základní lhůta pro stanovení daně stavěla. Tato případná změna má potenciál zajistit správci daně výhodnější pozici a usnadnit mu práci

při plnění základního cíle správy, tj. správného zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady.

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

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

Takto stanovenou 10 letou lhůtu nelze překročit, ovšem s výjimkou § 148 odst. 6 daňového řádu, jenž upravuje možnost správce daně stanovit daň do konce druhého roku následujícího po roce, v němž nabylo rozhodnutí soudu právní moci, v důsledku jednání, které bylo předmětem pravomocného rozhodnutí soudu o spáchání daňového trestného činu<sup>2</sup>. V takovém případě je lhostejné, zda již desetiletá lhůta uplynula. Fakticky tak dochází k obnovení lhůty pro stanovení daně v jasně ohraničeném rozsahu. Další případ, kdy lze daň stanovit nezávisle na tom, zda uplynula lhůta pro stanovení daně, lze nalézt v § 148 odst. 7 daňového řádu v souvislosti s účinnou lítostí.

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

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

V souvislosti se předmětným stavení lhůty pro stanovení daně je klíčová zejména role zajištění daně podle § 167 a násl. daňového řádu. Tento institut má primárně za cíl zabezpečit

---

<sup>2</sup> Daňovým trestným činem je nutno rozumět trestné činy obsažené v části druhé hlavě šesté dílu druhém trestního zákoníku (trestné činy daňové, poplatkové a devizové; vyjma trestného činu dle § 247 trestního<sup>2</sup> K naplnění účelu trestního řízení upravuje trestní řád v § 78 a násl. institut zajištění a opatření věcí a jiných majetkových hodnot. Z pohledu daně problematiky se jako využitelné zajišťovací prostředky jeví, zajištění peněžních prostředků na účtu u banky, zajištění zaknihovaných cenných papírů, zajištění nemovitosti, zajištění jiné majetkové hodnoty a zajištění náhradní hodnoty (§ 79a – 79e trestního řádu).



úhradu daně v případě, že lze očekávat její nedobytnost v době její vymahatelnosti. Jinými slovy je zajištění daně možné definovat jako získání finančních prostředků plnicích funkci jistoty, která může být použita na úhradu případných nedoplatků daného subjektu. Daňový řád upravuje několik způsobů zajištění daně, přičemž za nejtypičtější (mimo zvláštní úpravy zákonů *lex specialis*) je možné považovat tzv. zajišťovací příkaz.

Jestliže však dojde k uplynutí základní lhůty pro stanovení daně, je využitelnost zajišťovacích instrumentů výrazně omezena. Zákon č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním (trestní řád), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „trestní řád“), obsahuje svébytnou úpravu zajištění majetku<sup>3</sup>, ovšem je patrné, že pro daňové účely je vhodnější úprava daňového řádu, která je uzpůsobena na specifika peněžitých plnění (tj. daně *lato sensu*). Jestliže by mělo dojít k zavedení stavění lhůty po dobu, po kterou běží trestní řízení (nebo jeho určitá část), výrazně by se tak posílila možnost správce daně zajistit daň, neboť by obecně nemohla základní lhůta pro stanovení daně uplynout.

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

V souvislosti s legislativní změnou ve smyslu stavění lhůty pro stanovení daně po dobu vedení trestního řízení<sup>4</sup> je třeba přesně vymezit okamžiky trestního řízení, aby bylo možné určit, **kterým okamžikem dojde k zastavení lhůty a kterým okamžikem její běh naváže.** Trestní řízení se obecně skládá z většího počtu na sebe navazujících stádií, kterými jsou typicky (i) přípravné řízení, (ii) předběžné projednání obžaloby, (iii) hlavní líčení, (iv) odvolací řízení a (v) řízení vykonávací. Vystává tak otázka, zda je žádoucí stavět lhůtu pro stanovení daně po dobu trvání celého trestního řízení, nebo jen jeho určitého úseku. Za vhodné vymezení tohoto úseku se jeví **stádium trestní stíhání**, tedy část trestního řízení počínající okamžikem zahájení trestního stíhání a končící právní mocí rozsudku, příp. jiného rozhodnutí ve věci samé (viz § 12 odst. 10 trestního řádu). K problematice jednotlivých částí trestního řízení viz schéma níže.

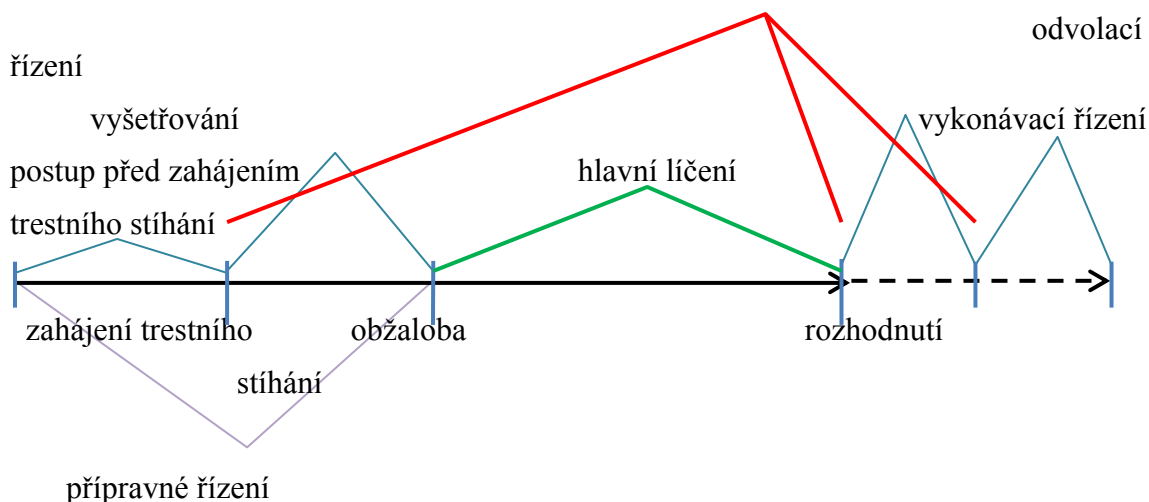
---

<sup>3</sup> K naplnění účelu trestního řízení upravuje trestní řád v § 78 a násl. institut zajištění a opatření věcí a jiných majetkových hodnot. Z pohledu daně problematiky se jako využitelné zajišťovací prostředky jeví, zajištění peněžních prostředků na účtu u banky, zajištění zaknihovaných cenných papírů, zajištění nemovitosti, zajištění jiné majetkové hodnoty a zajištění náhradní hodnoty (§ 79a – 79e trestního řádu).

<sup>4</sup> Trestní řízení je zákonem upravený postup orgánů činných v trestním řízení a dalších subjektů zúčastněných na trestním řízení. Jeho úkolem je zjistit, zda se trestný čin stal, zjistit jeho pachatele, dle zákona mu uložit trest nebo ochranné opatření a zajistit výkon učiněného rozhodnutí. K tomu lze srov. JELÍNEK, J. et al. *Trestní právo procesní*. 5. aktualizované vydání. Praha: Linde Praha, a. s., 2007.

## Trestní řízení podle trestního řádu

trestní stíhání



11.22.1.4 *Identifikace dotčených subjektů*  
Dotčenými subjekty jsou:

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

### 11.22.1.5 *Popis cílového stavu*

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

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

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

### 11.22.2. *Návrh variant řešení*

V úvahu přicházejí následující varianty řešení.

#### Varianta 0 – zachování současného stavu

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

Varianta 1 – zavedení stavění lhůty pro stanovení daně po dobu vedení trestního řízení o spáchání daňového trestného činu při respektování maximální délky lhůty pro stanovení daně (10 let)

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

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

Varianta 2 – zavedení stavění lhůty pro stanovení daně po dobu vedení trestního řízení o spáchání daňového trestného činu bez ohledu na maximální délku lhůty pro stanovení daně (10 let)

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

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

#### *11.22.3.1 Identifikaci nákladů a přínosů*

S ohledem na charakter problému nelze provést kvantifikaci nákladů a přínosů.

#### *11.22.3.2 Náklady*

S žádnou z variant nejsou spojeny významnější náklady. Přijetí varianty 1 nebo 2 by pro subjekty, u nichž je vedeno trestní stíhání ohledně daňového trestného činu sice znamenalo prodloužení doby, po kterou je nutné uschovávat příslušné daňové doklady a další potenciální důkazy, avšak s ohledem na jejich využitelnost i pro účely trestního řízení v tomto nelze spatřovat zvýšení administrativních nákladů.

#### *11.22.3.3 Přínosy*

Potenciální přínosy je možné spatřovat u navrhované **varianty 1 a 2**. Lze očekávat – za předpokladu účinné legislativní změny – zlepšení postavení správce daně při stanovení daně v určitých případech, což v důsledku může znamenat zlepšení inkasa daní a účinnější boj s daňovými úniky.

Kromě samotného následného efektu (lepší výběr daní) je možné uvažovat též o preventivním účinku, který může subjekty odradit od páchaní daňové trestné činnosti.

Navrhovaná právní úprava může v důsledku představovat také zkvalitnění spolupráce mezi orgány činnými v trestním řízení (zejména Policie České republiky) a správci daně (zejména orgány Finanční správy České republiky, resp. orgány Celní správy České republiky); například co se týká poskytování informací.

Zavedení varianty 1 nebo 2 má potenciál v důsledku přispět pozitivně k boji proti daňovým únikům.

#### *11.22.3.4 Vyhodnocení variant*

V případě **varianty 0** se nepředpokládají náklady ani přínosy, neboť bude fakticky zachován současný stav.

V případě **variant 1 a 2** se nepředpokládají žádné náklady vyjma běžných interních nákladů legislativního procesu. Naopak, jako přínosy této varianty se předpokládá zlepšení postavení správce daně při stanovení daně v některých případech a s tím související zlepšení inkasa daní. Obě tyto varianty mohou dále přinést preventivní účinek před pácháním trestné činnosti a zároveň zkvalitnění spolupráce mezi orgány činnými v trestním řízení a správcem daně. V neposlední řadě bude možné využívat v takovýchto případech efektivní způsob zajištění daně podle § 167 a násl. daňového řádu, přičemž tento je v daňové oblasti efektivnější než způsoby zajištění podle trestního řádu.

**Varianta 2** oproti variantě 1 představuje méně systémový prvek z hlediska konstrukce § 148 a oslabuje význam maximální délky lhůty pro stanovení daně uvedené v odstavci 5. Z hlediska principu právní jistoty lze tuto variantu považovat za méně vhodnou, přičemž zásah do tohoto principu v praxi velmi pravděpodobně nebude vyvážen větší efektivitou popsanou v předchozím odstavci, neboť lze pochybovat o tom, že po deseti letech se podaří to, co se do té doby nezvládlo zrealizovat.

#### **11.22.4. Návrh řešení**

##### *11.22.4.1 Stanovení pořadí variant a výběr nejvhodnějšího řešení*

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

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

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

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

##### *11.22.5.1 Vynucování*

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

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

Přezkum účinnosti předmětného novelizovaného ustanovení bude příslušet Ministerstvu financí.

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

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

### **11.23. Novela ustanovení § 155 a 254 zákona č. 280/2009 Sb.**

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

##### *11.23.1.1 Název*

Změna výše úroku z vratitelného přeplatku a úroku z neoprávněného jednání správce daně.

##### *11.23.1.2 Definice problému*

Daňový řád upravuje ve svém textu hned na několika místech situace, kdy jednotlivým dotčeným subjektům vzniká povinnost uhradit úrok – akcesorickou sankci – vážící se ke konkrétnímu peněžitému plnění a vznikající, pokud nastala předpokládaná právní skutečnost. Jedná se o úrok z prodlení (§ 252 daňového řádu), úrok z posečkané částky (§ 157 daňového řádu), úrok z vratitelného přeplatku (§ 155 daňového řádu) a úrok z neoprávněného jednání správce daně (§ 254 daňového řádu). Poslední dva jmenované druhy úroku vznikají

zásadně k tíži správce daně v případě jeho pochybení, nikoliv daňového subjektu. Daňový subjekt má naopak nárok po správci daně tento úrok žádat, jestliže jej nedostane automaticky.

V souvislosti s posílením boje s daňovými úniky a v souvislosti se snahou zajistit jednotu napříč právním řádem je třeba zvážit možnost přehodnotit dosavadní režim aplikovaný v případech vzniku úroků na straně orgánů veřejné moci v důsledku pochybení z jejich strany. Cílem by měl být jednotný a vyvážený režim v případě všech orgánů veřejné moci, které se mohou dostat do typově shodné situace, tj. všech orgánů veřejné moci, které zajišťují ukládání či inkaso peněžitých plnění určených do veřejných rozpočtů.

Samotný text dotčených ustanovení upravujících úroky v případě pochybení správce daně se nejeví jako problematický, je však třeba zvážit výši přiznávaných úroků – jedná se tedy v podstatě o nastavení parametru. Konkrétně by měla být zvážena změna výše úroku z vratitelného přeplatku a úroku z neoprávněného jednání správce daně, a to na stejnou výši, která je stanovena jako výše úroku z prodlení nařízením vlády pro potřeby občanského práva.

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

Daňový řád upravuje ve svém textu 4 druhy úroků, přičemž vznik každého z nich se váže k jiné právní skutečnosti, tyto úroky nezavazují vždy stejný subjekt povinností tento úrok uhradit a výše všech úroků není jednotná. Jedná se o tyto úroky a jejich výši:

- úrok z vratitelného přeplatku dle § 155 daňového řádu; repo sazba stanovena ČNB + 14 procentních bodů (nárok vzniká daňovému subjektu),
- úrok z posečkané částky dle § 157 daňového řádu; repo sazba stanovena ČNB + 7 procentních bodů (nárok vzniká správci daně),
- úrok z prodlení dle § 252 a 253 daňového řádu; repo sazba stanovena ČNB + 14 procentních bodů (nárok vzniká správci daně),
- úrok z neoprávněného jednání správce daně (§ 254 odst. 1 daňového řádu); repo sazba stanovena ČNB + 14 procentních bodů (nárok vzniká daňovému subjektu).

Obecně má úrok – akcesorické příslušenství hlavní částky – představovat tzv. cenu peněz. Jinými slovy, má nahradit oprávněnému subjektu to, že nemohl po danou dobu s penězi nakládat, a to ne z důvodu vlastního zavinění. Výše ceny peněz není neměnná, přičemž v současnosti je zejména pro potřeby občanského práva stanovena nařízením vlády ve výši repo sazby stanovené ČNB + 8 procentních bodů<sup>5</sup>.

V rámci správy daní je třeba především uvažovat o úpravě způsobu, kterým se určí výše **úroku z neoprávněného jednání správce daně** podle § 254 odst. 1 daňového řádu. Smyslem daného úroku je poskytnout osobě, která byla v důsledku nezákonného či nicotného rozhodnutí, popřípadě v důsledku nesprávného úředního postupu nucena uhradit určitou peněžní částku, náhradu za to, že jí byly po určitou dobu neoprávněně zadržovány její prostředky. Jde tedy o jakousi paušalizovanou náhradu škody, která by měla zohledňovat obvyklou cenu peněz. Ta by měla být v rámci právního řádu vnímána jednotně. Z toho důvodu by bylo vhodné navázat výši úroku na výši úroku z prodlení podle občanského zákoníku (srov. jeho § 1970), resp. na základě občanského zákoníku stanovenou výše uvedeným nařízením vlády.

---

<sup>5</sup> Viz nařízení vlády č. 351/2013 Sb., kterým se určuje výše úroků z prodlení a nákladů spojených s uplatněním pohledávky, určuje odměna likvidátora, likvidačního správce a člena orgánu právnické osoby jmenovaného soudem a upravují některé otázky Obchodního věstníku a veřejných rejstříků právnických a fyzických osob.

Došlo by tak mimo jiné k narovnání rozdílu mezi peněžitými plněními ukládanými v režimu daňového řádu (daně, poplatky, cla atd.) a peněžitými plněními ukládanými v jiném režimu (pokuty za přestupky a správní delikty atd.), které se podle daňového řádu pouze evidují, vybírají a vymáhají (srov. § 106 odst. 3 správního řádu). Na ty se totiž stávající ustanovení § 254 nevztahuje (pokuty nejsou ukládány orgány veřejné moci v postavení správce daně) a reparace se tak řídí podle standardní úpravy náhrady škody způsobené orgány veřejné moci (zákon č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem, ve znění pozdějších předpisů). S ohledem na skutečnost, že v rámci režimu náhrady škody podle zákona č. 82/1998 Sb. civilní soudy obvykle přiznávají předmětný úrok ve výši úroku z prodlení podle občanského zákoníku, je výše těchto úroků zpravidla o polovinu nižší, než výše úroků podle § 254 odst. 1 daňového řádu, aniž je pro takový rozdílný přístup legitimní důvod. Případná pochybení ze strany správce daně jsou tak sankcionována přísněji, než pochybení jiných orgánů veřejné moci, k nimž došlo v jiném procesním režimu.

Současně je třeba zdůraznit, že v případě úroku z neoprávněného jednání správce daně nelze spatřovat sankční ani preventivní charakter tohoto příslušenství. Aktuální nastavení právní úpravy je markantně zatěžující pro státní rozpočet a navíc může docházet k zneužívání tohoto institutu (snaha vymoci úrok z neoprávněného jednání správce daně namísto požadování náhrady škody podle zákona č. 82/1998 Sb.). V neposlední řadě je třeba též upozornit na skutečnost, že v praxi nastavení úpravy úroku z neoprávněného jednání správce daně – v kombinaci s hrozbou regresních náhrad ze strany úředních osob správce daně – mohou působit negativně na ochotu těchto úředních osob ke skutečně razantnímu boji s daňovými úniky a k využívání zejména těch zákonných instrumentů, které vyžadují větší míru správního uvážení.

Mimo to je třeba mít na zřeteli skutečnost, že v případě neoprávněného vymáhání dle § 254 odst. 2 daňového řádu se výše úroků ještě zdvojnásobí a bude představovat téměř třetinu základní částky (tj. jde o repo sazbu stanovenou ČNB + 28 procentních bodů).

Stejně jako v případě úroku z neoprávněného jednání správce daně je třeba zvážit změnu úpravy též v případě **úroku z vratitelného přeplatku**. Smyslem daného úroku je poskytnout osobě, které svědčí právo na vyplacení vratitelného přeplatku, náhradu za to, že jí tento přeplatek byl vrácen se zpožděním. Opět jde tedy o jakousi paušalizovanou náhradu škody, která by měla zohledňovat obvyklou cenu peněz. Ta by měla být v rámci právního řádu vnímána jednotně. Z toho důvodu by i v tomto případě měla být navázána výše úroku na výši úroku z prodlení podle nového občanského zákoníku.

Současná výše úroku z neoprávněného jednání správce daně i úroku z vratitelného přeplatku je českému daňovému právu známá již od 1. ledna 2007, kdy byla zavedena do tehdy účinného § 64 odst. 6 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „ZSDP“); od této doby zůstala nezměněna. Vyplácení úroku se tak v období od 1. 1. 2007 do 31. 12. 2010 řídilo ZSDP; od 1. 1. 2011 se řídí daňovým řádem. Do 31. 12. 2006 výše úroků činila 140 % diskontní úrokové sazby České národní banky platné první den kalendářního čtvrtletí.

K tématu je vhodné doplnit, že úprava § 64 odst. 6 ZSDP v podstatě obsahovala jak úrok z vratitelného přeplatku, tak úrok z neoprávněného jednání správce daně, ovšem ve svém textu je striktně nerozlišovala. Změna nastala až s účinností daňového řádu, který pro oba úroky zavedl samostatné ustanovení.

Jako argument pro skutečnost, že současná výše úroků z prodlení je zatěžující pro státní rozpočet, slouží následující tabulka.

**Tabulka 9 Výše úroků z vratitelného přeplatku a výše úroku z neoprávněného jednání správce daně (v Kč) v období od 1. 1. 2007 do 31. 12. 2013**

Subjekt	Výše vyplacených úroků dle § 64 odst. 6 ZSDP <sup>6</sup>	Výše vyplaceného úroku dle § 155 daňového řádu	Výše vyplaceného úroku dle § 254 daňového řádu	Celková známá výše vyplacených úroků
GFŘ	202 158 417	neuvádí se	103 683 423	305 841 840
GŘC	12 206 633	129 365	299 797	12 635 795
ÚOHS	313 945 811,94	neuvádí se	144 878 412,69	458 824 224,63

Zdroj: GFŘ, GŘC, ÚOHS

Pokud jde o **úrok z posečkané částky**, činí repo sazbu stanovenou ČNB + 7 procentních bodů, což dříve korelovalo s výší občanskoprávního úroku z prodlení podle předchozího nařízení vlády<sup>7</sup>, ovšem i tak se reálně blíží současné občanskoprávní výši úroku z prodlení. Nicméně i zde lze pomocí legislativní změny výši úroku stanovit pomocí nařízení vlády, čímž by došlo ke sjednocení všech druhů úroku podle daňového řádu, vyjma úroku z prodlení, který je svým způsobem specifický.

V souvislosti s úvahami na téma snížení výše úroku z neoprávněného jednání správce daně a úroku z vratitelného přeplatku se lze setkat s názory, že by současně mělo dojít ke snížení výše úroku z prodlení.

V případě **úroku z prodlení** je třeba uvést, že na rozdíl od úroku z posečkané částky obsahuje vedle ceny peněz též sankční složku postihující neodůvodněné nezaplacení dlužné částky. Úroku z prodlení tak v sobě vedle obvyklé ceny peněz kumuluje též sankci za nezaplacení daně, které není odůvodněno sociální či ekonomickou tísni, která by svědčila pro povolení posečkání. Smysl této úpravy lze spatřovat v prevenci a sankci vůči daňovému subjektu, která má sloužit k motivaci daňového subjektu k dodržování jeho povinnosti. Současně je třeba zdůraznit, že výše úroku z prodlení byla s účinností k 1. lednu 2007 nastavena tak, aby jeho výše přepočtená na 1 den odpovídala obdobné výši, která je prostřednictvím jiné konstrukce stanovena pro případy prodlení s platbou veřejných pojistných. Výše penále v zákoně č. 589/1992, o pojistném na sociální zabezpečení, ve znění pozdějších předpisů, činí 0,05 % dlužné částky za každý kalendářní den. Stejná výše je stanovena i v zákoně č. 592/1992 Sb., o pojistném na zdravotní zabezpečení, ve znění pozdějších předpisů.

Jako argument proti tvrzením, že stávající výše úroku z prodlení by v případě snížení úroku z neoprávněného jednání správce daně, resp. úroku z vratitelného přeplatku, byla neodůvodněná, lze upozornit na skutečnost, že reálná výše tohoto úroku se v čase snižuje, což mj. znamená, že dochází k prohlubování nerovnováhy mezi sankcí za neuhrazení veřejných pojistných a neuhrazení daně. Zatímco od 1. ledna 2007 činila výše repo sazby stanovené ČNB 2,75 %, v současnosti činí pouhých 0,05 %.<sup>8</sup> Výše úroku z prodlení se tak reálně

<sup>6</sup> V případě úpravy ZSDP nedocházelo ke striktnímu rozlišování obou druhů úroků. Zde uváděné částky tak jsou souhrnem obou dnes rozlišovaných úroků.

<sup>7</sup> Nařízení vlády č. 42/1994 Sb., kterým se stanoví výše úroků z prodlení a poplatku z prodlení podle občanského zákoníku, ve znění účinném do 30. 6. 2010.

<sup>8</sup> Údaje převzaty z internetových stránek České národní banky. In: *Měnověpolitické nástroje. Česká národní banka*. [online] cit. 26. 3. 2014. Dostupné z: [http://www.cnb.cz/cs/menova\\_politika/mp\\_nastroje/](http://www.cnb.cz/cs/menova_politika/mp_nastroje/).

od roku 2007 snížila z 16,75 % na 14,05 %, tj. o více než 2,5 %. V důsledku tak úrok v roce 2007 činil 0,046 % dlužné částky za každý kalendářní den a v roce 2014 činil 0,038 % dlužné částky za každý kalendářní den. Na těchto číslech tak je možné pozorovat, že výše úroku během tohoto období klesla a je o poznání nižší než shora uvedená výše penále v případě veřejných pojistných. Požadavky na snížení úroku z prodlení tedy nejsou na místě. Lze tedy shrnout, že i v případě pomnutí dopadů na státní rozpočet, je nejednota právního prostředí, kdy je výše každého úroku stanovena jinak (úrok z prodlení podle občanského práva versus úrok z posečkané částky versus zbylé úroky podle daňového řádu), nežádoucí i z hlediska nepřehlednosti a s tím související snížené míry právní jistoty, což opravňuje k výše uvedené modifikaci úpravy úroků v daňovém řádu.

#### *11.23.1.4 Identifikace dotčených subjektů*

Dotčenými subjekty jsou:

- správci daně, kterým může vzniknout povinnost uhradit úrok z neoprávněného jednání správce daně nebo úrok z vratitelného přeplatku,
- orgány Celní správy České republiky v postavení obecného správce daně mající za úkol vybírání a vymáhání peněžitých plnění v rámci tzv. dělené správy,
- orgány veřejné moci ukládající povinnost uhradit peněžité plnění (jež mohou být povinny nahradit škodu podle zákona č. 82/1998 Sb.),
- subjekty, kterým vzniká nárok na úrok z přeplatku nebo na úrok z neoprávněného jednání správce daně,
- třetí osoby jakožto osoby, kterým vznikají při správě daní práva a povinnosti, nebo jejichž práva a povinnosti jsou správou daní dotčena.

#### *11.23.1.5 Popis cílového stavu*

Cílem nové regulace je odstranit současnou „roztříštěnost“ výše jednotlivých druhů úroků upravovaných daňovým řádem, které by z materiálního hlediska měly představovat vyjádření obvyklé ceny peněz, resp. obvyklého prodlení.

Současně s touto úpravou je možné reagovat i na aktuální výši úroku z prodlení dle občanského práva, který má představovat tzv. cenu peněz. Došlo by tak k částečnému sjednocení výše úroků napříč právním řádem.

Jestliže bude výše jmenovaných úroků podle daňového řádu sjednocována s výší občanskoprávní, je vhodné zvolit takové legislativní řešení, které bude prostřednictvím odkazu na občanskoprávní úpravu vždy reagovat na aktuální změnu výše občanskoprávního úroku z prodlení.

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

V úvahu přicházejí následující varianty řešení.

##### Varianta 0– zachování současného stavu

V případě této varianty nedojde ke změně oproti stávající právní úpravě. Výše dotčených úroků bude i nadále vyšší než cena peněz podle občanského zákoníku, což bude zatěžující pro státní rozpočet, a také bude možné tyto úroky zneužívat.

Mimo to bude nejednotná výše úroků i nadále představovat nepřehlednou právní úpravu, což se může negativně dotýkat zásady právní jistoty.



### Varianta 1 – sjednocení výše úroku dle § 155 a 254 odst. 1 daňového řádu s výší úroku z posečkané částky

Tato varianta zajistí to, že mimo úroku z prodlení budou ostatní druhy úroků podle daňového řádu ve stejné výši. Bude odstraněno neodůvodněné navýšení sazby úroků podle § 155 a 254 daňového řádu, což se pozitivně projeví na vyšší míře právní jistoty.

Přesto však bude existovat rozdílná výše úroků podle daňového řádu a úroků podle občanského práva.

### Varianta 2 – sjednocení výše úroku dle § 155 a 254 (eventuálně též úroku dle § 157) daňového řádu s výší úroku podle obecné úpravy občanského práva

Tato varianta zajistí to, že úroky podle § 155 a 254 odst. 1 daňového řádu budou ve stejné výši a budou představovat tzv. cenu peněz. Bude tak odstraněno neodůvodněné navýšení sazby úroků podle § 155 a 254 odst. 1 daňového řádu, což se pozitivně projeví na vyšší míře právní jistoty, a to tím spíše, že výše těchto úroků bude stejná, jako výše úroku z prodlení podle občanského práva. Současně bude legislativně stejně uchopena i výše úroku z posečkané částky, což povede k další míře sladění úpravy úroků v rámci daňového řádu.

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

##### *11.23.3.1 Identifikaci nákladů a přínosů*

S ohledem na charakter problému nelze provést kvantifikaci nákladů a přínosů.

##### *11.23.3.2 Náklady*

S žádnou z variant nejsou spojeny významnější náklady.

##### *11.23.3.3 Přínosy*

V případě **varianty 0** nedojde k žádné změně, nelze tudíž očekávat jakékoliv přínosy mimo to, že nebude proveden zásah do relativně fungující právní úpravy.

V případě **variant 1 a 2** je možné očekávat pozitivní dopad na státní rozpočet, neboť správce daně nebude muset vyplácet úroky v současné výši (repo sazba stanovená ČNB + 14 procentních bodů), ale ve výši snížené (repo sazba stanovená ČNB + 7, resp. 8, procentních bodů). Nově tak bude úrok představovat tzv. cenu peněz a bude plnit svůj primární účel – paušalizovanou náhradu škody. Subjekty, kterým nárok svědčí, v důsledku nebudou moci tento institut zneužívat a získávat pomocí něj vyšší finanční sumy, než které jim legitimně náleží.

Jako přínos u těchto variant je dále možné spatřovat vyšší míru právní jistoty a zejména v případě **varianty 2** pak skutečnost, že dojde k částečnému sjednocení úroků podle daňového řádu s úroky podle občanského práva. Jestliže by pak legislativní změny byly provedeny odkazem na prováděcí předpis k občanskému zákoníku, nebylo by nutné zasahovat do textu daňového řádu pokaždé, kdy dojde ke změně výše úroku z prodlení, a zároveň by tzv. cena peněz zůstala zachována. Výhodou varianty 2 je tak její stabilita v čase.

##### *11.23.3.4 Vyhodnocení variant*

Vzhledem k tomu, že náklady se nepředpokládají u žádné z variant, postačí vyhodnotit jejich přínosy. Z tohoto hlediska přináší nejmenší přínos **varianta 0**; naopak **varianty 1 a 2** jsou relativně souměřitelné.

V případě **varianty 2** pak je možné další přínos spatřovat ve sjednocování sazby úroků podle daňového řádu s úroky podle občanského práva, tj. s obecnou právní úpravou. Navíc lze jako pozitivní hodnotit možné provedení legislativní změny pomocí flexibilního odkazu na prováděcí předpis k občanskému zákoníku, který stanovuje výši úroku z prodlení.

#### **11.23.4. Návrh řešení**

##### *11.23.4.1 Stanovení pořadí variant a výběr nejvhodnějšího řešení*

S ohledem na kapitoly 3.3 a 3.4 se jako nejméně vhodná jeví varianta 0. Při rozhodování mezi variantou 1 a variantou 2 pak je třeba brát v potaz dodatečné přínosy varianty 2.

K dalšímu řešení se tak doporučuje varianta 2.

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

##### *11.23.5.1 Vynucování*

Zvolené řešení lze provést legislativní cestou, a to novelizací dotčených ustanovení. Jestliže bude zvolena varianta 2 a bude zaveden odkaz na prováděcí předpis k občanskému zákoníku, bude legislativní změna spočívat právě v tomto odkazu.

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

Přezkum účinnosti předmětného novelizovaného ustanovení bude příslušet Ministerstvu financí.

#### **11.23.7. Konzultace a zdroje dat**

Za zdroje dat lze označit oficiální korespondenci mezi Ministerstvem financí a Generálním finančním ředitelstvím, Generálním ředitelstvím cel a Úřadem pro ochranu hospodářské soutěže, která obsahovala data, jež se promítly do tabulky č. 1.

#### **11.23.8. Kontakty na zpracovatele RIA**

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

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

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

##### *11.24.1.1 Název*

Úprava stávajícího institutu pořádkové pokuty a zavedení nového institutu pokuty za nesplnění povinnosti nepeněžité povahy.

##### *11.24.1.2 Definice problému*

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

Institut pořádkové pokuty tak, jak je dnes upraven ve výše uvedených ustanoveních daňového řádu, je vnímán jako specifický druh sankce (pořádkový delikt), jejímž účelem není primárně potrestat toho, kdo se dopustí porušení stanovených povinností (daňový subjekt nebo jinou osobu zúčastněnou na správě daní), ale jejímž účelem je donucovacím působením dosáhnout zjednaní nápravy, a to i opakovaně tak dlouho, než je účelu sledovaného pořádkovou pokutou dosaženo. Pořádková pokuta podle ustanovení § 247 daňového řádu přitom v současnosti umožňuje postihovat jak narušení pořádku v průběhu konkrétního jednání (odstavec 1), tak porušení povinnosti v podobě neuposlechnutí výzvy správce daně ke splnění procesní povinnosti nepeněžité povahy, stanovené zákonem nebo správcem daně (odstavec 2). Oproti

právní úpravě v § 37 předchozího zákona o správě daní a poplatků však daňový řád před uložením pořádkové pokuty podle § 247 odst. 2 předpokládá předchozí pohružku v podobě vydané výzvy, tj. upozornění na možný následek nesplnění stanovené povinnosti. Úprava sankce za nesplnění povinnosti nepeněžité povahy by přitom měla vykazovat jak účinnost (zejména v tom smyslu, že v určitých situacích by měla být předchozí výzva z povahy věci vyloučena), tak přiměřenost a odrazující účinek.

Ideální postih by kromě samotné represe za nesplnění daňových povinností měl plnit i preventivní funkci a stimulovat daňové subjekty k aktivnějšímu naplňování zásady součinnosti podle § 6 odst. 2 daňového řádu, resp. k dobrovolnému plnění stanovených povinností. K tomu však v současné praxi při zákonem stanovené podmínce předchozí výzvy správce daně v některých případech nedochází. Jako první problematická oblast byla identifikována *registrační, ohlašovací* nebo *jiná oznamovací povinnost*, kterou podle současné právní úpravy nelze sankcionovat, tím pádem není možné hrozbou sankce motivovat osoby zúčastněné na správě daní k aktivní spolupráci. Je přitom evidentní, že zajištění informovanosti správce daně o daňových subjektech a jejich povinnostech je nezbytným předpokladem pro fungování správy daní. Druhou problematickou oblastí je neplnění *záznamní povinnosti* (tedy povinnosti vést záznamy potřebné pro správné zjištění a stanovení daně ve smyslu ustanovení § 97 daňového řádu) *nebo jiné evidenční povinnosti stanovené daňovým zákonem nebo správcem daně* (např. povinnost vedení evidence pro účely daně z přidané hodnoty podle § 100 zákona o dani z přidané hodnoty, daňové evidence podle § 7b zákona o daních z příjmů nebo mzdových listů podle § 38j zákona o daních z příjmů). Instrument záznamní nebo jiné evidenční povinnosti stanovené daňovým zákonem nebo správcem daně je důležitým nástrojem správce daně pro odhalování daňových úniků a jeví se tak velmi účelným, aby motivace k plnění záznamní nebo jiné evidenční povinnosti stanovené daňovým zákonem nebo správcem daně byla podpořena hrozbou sankce v podobě pokuty. Třetí problematickou oblastí je nedodržování *obligatorní elektronické formy podání*, kde stávající „motivační“ nástroj v podobě postupu k odstranění vad podání podle § 74 daňového řádu nevede k zajištění elektronické komunikace se správcem daně v rozsahu předvídaném zákonem. Vzhledem k neustále rostoucí elektronizaci daňové správy, kterou je cíleno na zvýšení efektivity správy daní, jež umožní razantnější boj s daňovými úniky, se jako žádoucí jeví zavedení takové sankce, která bude natolik motivující, že bude daňové subjekty od porušování povinné elektronické formy podání odrazovat.

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

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

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

**Tabulka 6 Počet a výše uložených pořádkových pokut v období od 1. 1. 2007 do 31. 12. 2010**

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

Zdroj: GFŘ, GŘC

**Tabulka 7 Počet a výše uložených pořádkových pokut v období od 1. 1. 2011 do 31. 12. 2013**

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

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

Zdroj: GFŘ, GŘC

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

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

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

Pokud jde o sankci (v pravém slova smyslu) za nedodržení povinné elektronické formy podání, dosud ji české daňové právo nezná. Postupující elektronizace správy daní však potřebu zavedení podobného institutu vyžaduje. Její místo při správě daní prozatím supluje úprava, podle níž podání učiněné jinak než elektronicky, které však elektronicky mělo být učiněno, je považováno za vadné. V případě, že následující administrativně a finančně náročný institut odstranění vad podání nevede k nápravě, stává se podání neúčinným. Toto řešení se nicméně pro tuto povinnost nepeněžité povahy v aplikační praxi neosvědčilo, neboť

úměrně s nárůstem podání povinně činěných elektronicky roste počet písemných podání, která v rozporu se zákonem nebyla učiněna elektronicky, a to ani na výzvu správce daně k odstranění vad podání. Paradoxně tak zavedení povinné elektronické formy podání nevede vždy k zamýšlenému zvýšení efektivity správy daní, ale naopak správce daně zbytečně vynakládá čas a peněžní prostředky na činnosti, které primárně nevedou k zajištění cíle správy daní. Pokud nedojde k legislativní nápravě k 1. lednu 2015, uvedená situace se ještě více prohloubí, neboť s účinností novely daňového řádu provedenou zákonem č. 458/2011 Sb. bude povinnost elektronické formy podání nově dopadat na vybrané osoby činící podání podle § 72 odst. 1 daňového řádu (tzv. formulářová podání), a to zejména v případě, že je činí osoba, která má zpřístupněnu datovou schránku (popř. ji má zpřístupněnu její zástupce).

#### 11.24.1.4 Identifikace dotčených subjektů

Dotčenými subjekty jsou:

- **orgány veřejné moci v postavení správce daně** (ve smyslu § 10 daňového řádu – zejména půjde o orgány Finanční správy České republiky, orgány Celní správy České republiky, obce, soudy apod.),
- **daňové subjekty** (ve smyslu § 20 daňového řádu – poplatník nebo plátce daně),
- **třetí osoby** (ve smyslu § 22 daňového řádu – osoby, kterým vznikají při správě daní práva a povinnosti, nebo jejichž práva jsou správou daní dotčena).

#### 11.24.1.5 Popis cílového stavu

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

Navrhovaná změna umožní správcům daně razantněji bojovat s daňovými úniky.

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

- 1) nesplnění oznamovací nebo evidenční povinnosti a
- 2) nesplnění povinnosti elektronické formy podání.

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

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

tak lze docílit dostatečné motivace pro plnění registračních, ohlašovacích či jiných oznamovacích povinností.

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

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

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

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

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

Pro srovnání se zahraničím je možné uvést:

Slovensko, kde má správce daně možnost uložit pokutu ve výši až 20 000 EUR za nesplnění registrační povinnosti ve stanovené lhůtě (§ 154 a 155 zákona č. 563/2009 Z. z.),

Německo, kde je možné uložit pokutu až do výše 50 000 EUR za to, že daňový subjekt neinformuje správce daně o skutečnostech rozhodných pro zdanění, jestliže má povinnost tak učinit (§ 378 odst. 2 Abgabenordnung),

Maďarsko, kde je možné rovněž za nesplnění povinností nepeněžitého charakteru uložit pokutu až do výše 1 000 000 HUF (cca 92 000 Kč),

Polsko, kde je rovněž možné za obdobné pochybení správcem daně uložit pokutu až do výše zhruba 12 000 000 pol. zlotých (podle Ordynacji podatkowej – cca 2 000 000 Kč),

Bulharsko, kde je možné uložit pokutu 3 000 BGN (cca 41 000 Kč),

Portugalsko, kde může pokuta dosáhnout až výše 110 000 EUR (cca 2 750 000 Kč),

Estonsko, kde za nesplnění povinností nepeněžité povahy je možné správcem daně uložit pokutu 50 000 EEK (cca 83 000 Kč).

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

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

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

Pokuta by měla být uložena nejen v případě, kdy nově bude akceptováno formulářové podání i v jiné než elektronické formě, ačkoliv mělo být učiněno elektronicky (nově navrhovaný § 74 odst. 4 daňového řádu), a kdy se tedy neuplatní postup k odstranění vad podání podle § 74 odst. 1 daňového řádu, ale i v případě, kdy takovéto podání akceptováno není, a je postupem podle § 74 odst. 1 daňového řádu vynucována jeho elektronická forma.

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

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

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

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

V úvahu připadají následující varianty řešení:

##### Varianta 0: zachování současného stavu

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

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

#### Varianta 1: úprava stávajícího institutu pořádkové pokuty a zavedení nového institutu pokuty za nesplnění povinnosti nepeněžité povahy

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

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

#### *11.24.3.1 Identifikace nákladů a přínosů*

Vzhledem k charakteru problému nelze provést podrobnou analýzu.

#### *11.24.3.2 Náklady*

S žádnou z variant nejsou spojeny náklady nad rámec případné běžné legislativní změny a jejich promítnutí do informačních systémů správců daně.

#### *11.24.3.3 Přínosy*

U **varianty 0** lze za přínos označit minimalizaci rizik komplikací v legislativním procesu.

Potenciální přínosy je možné spatřovat u navrhované **varianty 1**. Lze očekávat – za předpokladu účinné legislativní změny – zlepšení pozice správce daně tím, že bude mít dostatečně účinný nástroj (vykazující i odrazující účinek) pro zajištění aktivní spolupráce osob zúčastněných na správě daní jako nezbytného předpokladu fungování správy daní. Pokud dojde k pozitivní změně dotčených ustanovení, mohlo by takové opatření v důsledku přispět k efektivnějšímu boji proti daňovým únikům.

#### *11.24.3.4 Vyhodnocení variant*

V případě **varianty 0** se nepředpokládají ani náklady, ani přínosy, neboť bude fakticky zachován současný stav.

V případě **varianty 1** se nepředpokládají žádné náklady vyjma běžných interních nákladů legislativního procesu a promítnutí změn do informačních systémů správců daně. Naopak, jako přínosy této varianty se předpokládá zlepšení pozice správce daně tím, že bude mít dostatečně účinný nástroj (vykazující i odrazující účinek) pro zajištění aktivní spolupráce osob zúčastněných na správě daní jako nezbytného předpokladu fungování správy daní. Navrhovaná změna může potenciálně rovněž přispět k boji proti daňovým únikům.

### **11.24.4. Návrh řešení**

#### *11.24.4.1 Stanovení pořadí variant a výběr nejvhodnějšího řešení*

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

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



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

##### **11.24.5.1 Vynucování**

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

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

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

##### **11.24.7. Konzultace a zdroje dat**

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

##### **11.24.8. Kontakty na zpracovatele RIA**

Mgr. Ing. Soňa Kelnerová, tel. +420 257043159, e-mail: Sona.Kelnerova@mfcf.cz, Ing. Soňa Boráková, tel. +420 257044082, e-mail: Sona.Borakova@mfcf.cz.

## II. Zvláštní část

### K části první - změna zákona o daních z příjmů

#### K čl. I

##### K bodu 1 (§ 3 odst. 4 písm. f))

Jedná se o legislativně technické zpřesnění, daňové příznání musí podat poplatník i v případě, že daňové příznání za předmětné zdaňovací období nepodával, protože neměl zdanitelné příjmy.

##### K bodu 2 (§ 3 odst. 4 písm. j))

V rámci zavádění povinnosti podávat oznámení o osvobozených příjmech fyzických osob (nový § 38v) se vyjmutí majetkového prospěchu z bezúplatného poskytování věcí k užití transformuje do osvobození od daně. Díky tomu je zajištěno, že se tato povinnost bude vztahovat i na tento majetkový prospěch.

##### K bodu 3 (§ 4 odst. 1 písm. a) úvodní část ustanovení)

Navrhovaná úprava má za cíl sjednotit úpravu ustanovení § 4 odst. 1 písm. a) s ustanoveními § 4a písm. g) a h) zákona, která užívají pojem „jednotka, která nezahrnuje nebytový prostor jiný než garáž, sklep nebo komoru“. Oproti současnému znění se touto úpravou rozšiřuje dopad osvobození v § 4 odst. 1 písm. a) i na jednotku, která vedle bytu zahrnuje i nebytový prostor, který je garáží, sklepem nebo komorou, a dále na garáž, sklep nebo komoru, pokud jsou vymezeny jako samostatné nebytové prostory v rámci jednotky, která nezahrnuje jiné nebytové prostory či byt.

Podle ustanovení § 1158 občanského zákoníku může jednotka zahrnovat byt, nebytový prostor nebo soubor bytů, soubor nebytových prostorů nebo soubor bytu a nebytového prostoru. Podle ustanovení § 21b odst. 4 je jednotkou i jednotka podle zákona č. 72/1994 Sb. Pojem „nebytový prostor“ je proto nutné vnímat v tomto kontextu, tj. jako samostatnou část jednotky občanského zákoníku nebo jako jednotku podle zákona č. 72/1994 Sb.

Uvedeno konkrétněji, nebytové prostory jsou součástí pouze takové jednotky, která zahrnuje:

- **pouze jeden nebytový prostor** a, jde-li o jednotku podle občanského zákoníku, pak i podíl na společných částech, příp. na pozemku (tj. nezahrnuje žádný byt),  
- jedná se o jednotky podle občanského zákoníku nebo zákona č. 72/1994 Sb.
- **soubor výlučně nebytových prostorů v rámci jedné jednotky**, nebo  
- jedná se o jednotky podle občanského zákoníku; tyto jednotky zahrnují také podíl na společných částech; samostatnost těchto nebytových prostorů v rámci jednotky by měla být zjevně zřejmá z prohlášení vlastníka
- **soubor bytu (bytů) a nebytového prostoru (nebytových prostorů) v rámci jedné jednotky**.  
- jedná se pouze o jednotky podle občanského zákoníku; tyto jednotky zahrnují také podíl na společných částech; samostatnost tohoto nebytového prostoru v rámci jednotky by měla být zjevně zřejmá z prohlášení vlastníka.

Mezi tyto nebytové prostory však nepatří:

- **vedlejší místnosti**, které jsou částí bytu, jako například neobytná kuchyň, neobytná hala, komora, spíž, šatna, prádelna, sušárna, sklep, dřevník, kolna, a to i v případě, že leží mimo společné uzamčení.
  - mezi tyto místnosti spadají jakékoli prostory v bytové jednotce vzniklé prohlášením vlastníka podle zákona č. 72/1994 Sb.; tento zákon neumožňuje v rámci jedné jednotky vytvoření souboru bytu a nebytového prostoru; všechny prostory v takové bytové jednotce jsou částí bytu.
  - mezi tyto místnosti dále spadají jakékoli prostory, které jsou částí bytu, který je součástí jednotky podle občanského zákoníku.
- **místnosti, které jsou společnou částí domu**, jako například garáž, sklep, komora, sklad.
  - tyto místnosti nejsou součástí jednotky podle zákona č. 72/1994 Sb., pouze se s ní povinně převádí. Naopak jsou součástí jednotky podle občanského zákoníku.

Pokud je tedy v projektové dokumentaci místnost v jednotce označena například jako komora, je nutné posoudit její právní postavení. Pouze v případě, že půjde o komoru, která není vedlejší místností bytu jako část bytu, ani není místností, která je společnou částí domu, může jít o nebytový prostor ve smyslu předmětných ustanovení.

#### **K bodu 4 (§ 4 odst. 1 písm. a) úvodní část ustanovení)**

Navrhuje se vypuštění nadbytečné výslovné deklarace, že předmětem osvobození je i spoluvlastnický podíl k rodinnému domu nebo na jednotce, která nezahrnuje nebytový prostor, neboť vlastnictvím se rozumí z povahy tohoto práva též spoluvlastnictví. Uplatní se tak výklad a maiori ad minus (od většího k menšímu), tj. platí-li něco pro celek (pro vlastnictví), platí to i pro část (pro spoluvlastnický podíl).

V souvislosti se zrušením ustanovení § 4 odst. 1 písm. u) novelou č. 458/2011 Sb., které stanovilo časový test, do kterého je třeba příslušný příjem z prodeje majetku použít na uspokojení bytové potřeby, se navrhuje ustanovení § 4 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů doplnit.

#### **K bodu X1 (§ 4 odst. 1 písm. a) úvodní část ustanovení)**

Navrhovaná úprava má za cíl sjednotit úpravu ustanovení § 4 odst. 1 písm. a) s ustanoveními § 4a písm. g) a h) zákona, která užívají pojem „jednotka, která nezahrnuje nebytový prostor jiný než garáž, sklep nebo komoru“. Oproti současnému znění se touto úpravou rozšiřuje dopad osvobození v § 4 odst. 1 písm. a) i na jednotku, která vedle bytu zahrnuje i nebytový prostor, který je garáží, sklepem nebo komorou, a dále na garáž, sklep nebo komoru, pokud jsou vymezeny jako samostatné nebytové prostory v rámci jednotky, která nezahrnuje jiné nebytové prostory či byt.

Podle ustanovení § 1158 občanského zákoníku může jednotka zahrnovat byt, nebytový prostor nebo soubor bytů, soubor nebytových prostorů nebo soubor bytu a nebytového prostoru. Podle ustanovení § 21b odst. 4 je jednotkou i jednotka podle zákona č. 72/1994 Sb. Pojem „nebytový prostor“ je proto nutné vnímat v tomto kontextu, tj. jako samostatnou část jednotky občanského zákoníku nebo jako jednotku podle zákona č. 72/1994 Sb.

Uvedeno konkrétněji, nebytové prostory jsou součástí pouze takové jednotky, která zahrnuje:

- **pouze jeden nebytový prostor** a, jde-li o jednotku podle občanského zákoníku, pak i podíl na společných částech, příp. na pozemku (tj. nezahrnuje žádný byt),
  - jedná se o jednotky podle občanského zákoníku nebo zákona č. 72/1994 Sb.

- **soubor výlučně nebytových prostorů v rámci jedné jednotky**, nebo
  - jedná se o jednotky podle občanského zákoníku; tyto jednotky zahrnují také podíl na společných částech; samostatnost těchto nebytových prostorů v rámci jednotky by měla být zjevně zřejmá z prohlášení vlastníka
- **soubor bytu (bytů) a nebytového prostoru (nebytových prostorů) v rámci jedné jednotky**.
  - jedná se pouze o jednotky podle občanského zákoníku; tyto jednotky zahrnují také podíl na společných částech; samostatnost tohoto nebytového prostoru v rámci jednotky by měla být zjevně zřejmá z prohlášení vlastníka.

Mezi tyto nebytové prostory však nepatří:

- **vedlejší místnosti**, které jsou částí bytu, jako například neobytná kuchyň, neobytná hala, komora, spíž, šatna, prádelna, sušárna, sklep, dřevník, kolna, a to i v případě, že leží mimo společné uzamčení.
  - mezi tyto místnosti spadají jakékoli prostory v bytové jednotce vzniklé prohlášením vlastníka podle zákona č. 72/1994 Sb.; tento zákon neumožňuje v rámci jedné jednotky vytvoření souboru bytu a nebytového prostoru; všechny prostory v takové bytové jednotce jsou částí bytu.
  - mezi tyto místnosti dále spadají jakékoli prostory, které jsou částí bytu, který je součástí jednotky podle občanského zákoníku.
- **místnosti, které jsou společnou částí domu**, jako například garáž, sklep, komora, sklad.
  - tyto místnosti nejsou součástí jednotky podle zákona č. 72/1994 Sb., pouze se s ní povinně převádí. Naopak jsou součástí jednotky podle občanského zákoníku.

Pokud je tedy v projektové dokumentaci místnost v jednotce označena například jako komora, je nutné posoudit její právní postavení. Pouze v případě, že půjde o komoru, která není vedlejší místností bytu jako část bytu, ani není místností, která je společnou částí domu, může jít o nebytový prostor ve smyslu předmětných ustanovení.

#### **K bodu X2 (§ 4 odst. 1 písm. a) úvodní část ustanovení)**

V souvislosti se zrušením ustanovení § 4 odst. 1 písm. u) novelou zákona č. 458/2011 Sb., které umožňovalo od daně z příjmů osvobodit odstupné z titulu uvolnění bytové jednotky za podmínky, že poplatník použije příslušný příjem do jednoho roku na uspokojení bytové potřeby, se navrhuje uvedenou část ustanovení v § 4 odst. 1 písm. a) zrušit.

#### **K bodu 5 (§ 4 odst. 1 písm. a) bod 1)**

V zájmu odstranění výkladových nejasností vzešlých z užití metody výčtu jednotlivých předmětů osvobození jmenovaných v úvodní části ustanovení § 4 odst. 1 písmene a) v bodech 1 až 3 zákona o daních z příjmů, se má za vhodné nahradit tento výčet obecnou definicí tvořenou pojmem rekonstruovaného soukromého práva „nemovité věci“, jehož užitím je odkazováno na úvodní část ustanovení a které výslovně deklaruje význam ustanovení v souladu s původním věcným záměrem.

#### **K bodu 6 (§ 4 odst. 1 písm. a) bod 1)**

Pro nadbytečnost se odstraňuje část textu, která pouze potvrzuje, že součástí obchodního majetku je majetek, který slouží k činnosti, ze které plyne příjem ze samostatné činnosti.

**K bodu 7 (§ 4 odst. 1 písm. a) bod 2)**

V zájmu odstranění výkladových nejasností vzešlých z užití metody výčtu jednotlivých předmětů osvobození jmenovaných v úvodní části ustanovení § 4 odst. 1 písmene a) v bodech 1 až 3 zákona o daních z příjmů, se má za vhodné nahradit tento výčet obecnou definicí tvořenou pojmem rekodifikovaného soukromého práva „nemovité věci“, jehož užitím je odkazováno na úvodní část ustanovení a které výslovně deklaruje význam ustanovení v souladu s původním věcným záměrem.

V bodě 2 dochází navíc k vypuštění nadbytečné výslovné deklarace, že předmětem osvobození je i spoluvlastnický podíl k rodinnému domu nebo jednotce, která nezahrnuje nebytový prostor, neboť vlastnictvím se rozumí z povahy tohoto práva též spoluvlastnictví. Uplatní se tak výklad a maiori ad minus (od většího k menšímu), tj. platí-li něco pro celek (pro vlastnictví), platí to i pro část (pro spoluvlastnický podíl).

**K bodu 8 (§ 4 odst. 1 písm. a) bod 3)**

V zájmu odstranění výkladových nejasností vzešlých z užití metody výčtu jednotlivých předmětů osvobození jmenovaných v úvodní části ustanovení § 4 odst. 1 písmene a) v bodech 1 až 3 zákona o daních z příjmů, se má za vhodné nahradit tento výčet obecnou definicí tvořenou pojmem rekodifikovaného soukromého práva „nemovité věci“, jehož užitím je odkazováno na úvodní část ustanovení a které výslovně deklaruje význam ustanovení v souladu s původním věcným záměrem.

**K bodu 9 (§ 4 odst. 1 písm. f) bod 3)**

Jedná se o legislativně technické zpřesnění, aby bylo zřejmé, že jde o cenu z každé jednotlivé soutěže.

**K bodu 10 (§ 4 odst. 1 písm. m) a n))**

Z legislativně technického důvodu se zrušení daných daňových osvobození v § 4 odst. 1 zákona o daních z příjmů přesouvá ze zákona č. 458/2011 Sb. (viz část první čl. I bod 3 zákona č. 458/2011 Sb.) do tohoto návrhu zákona.

Věcný rozsah, který byl projednán a schválen v rámci legislativního procesu k zákonu č. 458/2011 Sb. zůstává zachován. Jedná se o zrušení následujících osvobození:

- plnění poskytovaná ozbrojenými silami vojákům v základní (náhradní) službě, žákům škol, kteří nejsou vojáky v činné službě, vojákům v záloze povoláním na cvičení a vojákům v aktivní záloze dobrovolné podle zvláštních právních předpisů (§ 4 odst. 1 písm. m) zákona o daních z příjmů) a

- kázeňské odměny poskytované příslušníkům ozbrojených sil a bezpečnostních sborů podle zvláštních právních předpisů, odchodné u vojáků z povolání a příslušníků bezpečnostních sborů podle zvláštních právních předpisů (§ 4 odst. 1 písm. n) zákona o daních z příjmů).

**K bodu 11 (§ 4 odst. 1 písm. r) úvodní část ustanovení)**

S ohledem na zrušení daně darovací k 1. lednu 2014 a její zahrnutí do zákona o daních z příjmů se vzhledem k věcnému rozsahu příjmů podléhajících osvobození podle § 4 odst. 1 písm. r) považuje za nutné upřesnit, že tomuto osvobození ani po splnění časového testu nepodléhá příjem z bezúplatného převodu obchodního podílu.

**K bodu 12 (§ 4 odst. 1 písm. r) úvodní část ustanovení)**

S ohledem na skutečnost, že zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích umožňuje společníkovi rozdělit podíl v souvislosti s jeho převodem nebo přechodem (§ 43 ZOK),

doplňuje se pro právní jistotu nepřerušeni běhu časového testu v případě, kdy společník v souladu se zněním příslušných ustanovení ZOK svůj podíl, resp. podíly rozdělí, přičemž celková výše podílu držená poplatníkem se nezmění. Např. poplatník drží 50% podíl v s. r. o. se základním kapitálem v celkové výši 2 400 od 1. ledna 2010. Poplatník se rozhodne v květnu roku 2015 snížit svůj podíl v s.r.o. prodejem, proto rozdělí svůj stávající 50% podíl na např. dva podíly s tím, že jeden podíl představuje 37,5% a druhý 12,5% na základním kapitálu společnosti. Tímto rozdělením se nezmění celková výše podílu poplatníka na základním kapitálu, protože jak před rozdělením, tak po jeho provedení poplatník drží podíly, které tvoří 50% na základním kapitálu společnosti. Pokud poplatník prodá některý nebo oba podíly, je časový test zachován.

**K bodu 13 (§ 4 odst. 1 písm. r) bod 1)**

S ohledem na zrušení daně darovací k 1. lednu 2014 a její zahrnutí do zákona o daních z příjmů se vzhledem k věcnému rozsahu příjmů podléhajících osvobození podle § 4 odst. 1 písm. r) považuje za nutné upřesnit, že tomuto osvobození ani po splnění časového testu nepodléhá příjem z bezúplatného převodu obchodního podílu.

**K bodu 14 (§ 4 odst. 1 písm. r) body 2 až 4)**

S ohledem na zrušení daně darovací k 1. lednu 2014 a její zahrnutí do zákona o daních z příjmů se vzhledem k věcnému rozsahu příjmů podléhajících osvobození podle § 4 odst. 1 písm. r) považuje za nutné upřesnit, že tomuto osvobození ani po splnění časového testu nepodléhá příjem z bezúplatného převodu obchodního podílu.

V bodě 2 dochází navíc k vypuštění nadbytečnému rozlišování dalšího podílu v transformovaném družstvu, neboť právní úprava obchodní korporace zahrnuje od 1. ledna 2014 i právní úpravu transformovaného družstva, tudíž i tento podíl. Z toho důvodu byl zákonným opatřením Senátu č. 344/2013 Sb. s účinností od 1. ledna 2014 z návěští § 4 odst. 1 písm. r) zákona o daních z příjmů tento termín vypuštěn.

Vzhledem ke skutečnosti, že zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích, stanoví, že podíl představuje účast společníka v obchodní korporaci a práva a povinnosti z této účasti plynoucí, aniž by blíže specifikoval jeho výši, navrhuje se ustanovení § 4 odst. 1 písm. r) bod 4 zákona doplnit tak, aby bylo zcela zřejmé, že při propočtu částky, která se bude zdaňovat, se vychází z nabývací ceny podílu v obchodní korporaci, kterou zákon jednoznačně stanoví v § 24 odst. 7 a která je současně výdajem daňovým v souladu s § 10 odst. 6 a u poplatníků s příjmy podle § 7 zákona daňovým výdajem v souladu s § 24 zákona.

**K bodu 15 (§ 4 odst. 1 písm. u))**

Z legislativně technického důvodu se zrušení daňového osvobození odstupného jako náhrady za uvolnění jednotky v § 4 odst. 1 písm. u) zákona o daních z příjmů přesouvá ze zákona č. 458/2011 Sb. (viz část první čl. I bod 3 zákona č. 458/2011 Sb.) do tohoto návrhu zákona.

Věcný rozsah byl projednán a schválen v rámci legislativního procesu k zákonu č. 458/2011 Sb.

**K bodu 16 (§ 4 odst. 1 písm. za))**

Navrhuje se vypuštění nadbytečné výslovné deklarace, že předmětem osvobození jsou příjmy nabyvatele spoluvlastnického podílu na jednotce, neboť vlastnictvím se rozumí z povahy tohoto práva též spoluvlastnictví. Uplatní se tak výklad a maiori ad minus (od většího k menšímu), tj. platí-li něco pro celek (pro nabyvatele jednotky), platí to i pro část (pro spoluvlastnický podíl na jednotce).

**K bodu 17 (§ 4 odst. 1 písm. zb))**

Z legislativně technického důvodu se zrušení daňového osvobození příjmů plynoucích ve formě povinného výtisku na základě zvláštního právního předpisu a ve formě autorské rozmnoženiny, v počtu obvyklém, přijaté v souvislosti s užitím předmětu práva autorského nebo práv souvisejících s právem autorským v § 4 odst. 1 písm. zb) zákona o daních z příjmů přesouvá ze zákona č. 458/2011 Sb. (viz část první čl. I bod 3 zákona č. 458/2011 Sb.) do tohoto návrhu zákona.

Věcný rozsah byl projednán a schválen v rámci legislativního procesu k zákonu č. 458/2011 Sb.

**K bodu 18 (§ 4 odst. 1 písm. ze))**

Z legislativně technického důvodu se zrušení daňového osvobození příjmů plynoucích ve formě bezúplatného plnění poskytnutého pro provoz zoologické zahrady, jejíž provozovatel je držitelem platné licence podle zákona upravujícího zoologické zahrady, a bezúplatného plnění poskytnutého fyzickým osobám pro poskytování veřejných kulturních služeb v § 4 odst. 1 písm. ze) zákona o daních z příjmů přesouvá ze zákona č. 458/2011 Sb. (viz část první čl. I bod 3 zákona č. 458/2011 Sb.) do tohoto návrhu zákona.

Věcný rozsah byl projednán a schválen v rámci legislativního procesu k zákonu č. 458/2011 Sb.

**K bodu 19 (§ 4a písm. e))**

Jedná se o implementaci § 6 odst. 4 písm. a) ze zákona č. 357/1992 Sb., tj. vyjmutí plnění nebo bezúplatných převodů majetku na základě povinnosti stanovené právním předpisem z předmětu daně darovací. Institut popsany v osvobození je povinným převodem dle zákona č. 219/2000 Sb., o majetku České republiky a jejím vystupování v právních vztazích, a to dle § 60a tohoto zákona.

**K bodu 20 (§ 4a písm. j))**

V návaznosti na zahájení jednání s Lichtenštejnským knížectvím o smlouvě o zamezení dvojímu zdanění, jejíž nedílnou součástí je i článek o výměně informací, se navrhuje upravit znění příslušného ustanovení tak, aby byly pro Lichtenštejnsko zavedeny stejné podmínky, které se týkají ostatních států tvořících Evropský hospodářský prostor (Norska a Islandu).

**K bodu 21 (§ 4a písm. k))**

Na základě poznatků správců daně se z důvodu spravovatelnosti a možné kontroly navrhuje doplnit, že osvobození bezúplatných příjmů prokazatelně použitých poplatníkem na zvýšení nebo změnu kvalifikace, studium, léčení, úhradu sociálních služeb nebo na zakoupení pomůcky pro zdravotně postižené, jakož i přímé poskytnutí takové pomůcky, bude možno využít, pokud poplatník příslušné příjmy použije na zákonem stanovený účel do konce následujícího kalendářního roku. Jde o obdobný postup, jaký zákon o daních z příjmů stanovuje pro osvobození příjmů z titulu prodeje bytové jednotky, a do roku 2014 stanovil u odstupného za její uvolnění nebo převodu členského práva v bytovém družstvu (§ 4 odst. 1 písm. u) zákona), tj. použití příslušných příjmů na uspokojení bytové potřeby poplatníka do konce následujícího roku.

**K bodu 22 (§ 4a písm. n))**

V rámci zavádění povinnosti podávat oznámení o osvobozených příjmech fyzických osob (nový § 38v a § 38w) se vyjmutí majetkového prospěchu z bezúplatného poskytování věcí k užití transformuje do osvobození od daně. Díky tomu je zajištěno, že se tato povinnost bude vztahovat i na tento majetkový prospěch.

Navrhuje se upravit ustanovení, aby nemohlo docházet k mylným závěrům, že osvobozen je majetkový prospěch, který je příjmem ze závislé činnosti a který nepodléhá některému osvobození v § 6 odst. 9 zákona, např. nepeněžitý příjem v podobě bezplatného poskytnutí vozidla od zaměstnavatele k používání pro služební a osobní účely nebo pouze pro osobní účely či příjem v podobě bezplatného poskytnutí jiného majetku od zaměstnavatele k používání pro osobní účely.

Dále se též navrhuje stanovit podmínky pro osvobození příjmů v podobě majetkového prospěchu vydlužitele při bezúročné zápůjčce, vypůjčitele při výpůjčce a výprosníka při výprose. Úprava v bodech 1 až 4 navazuje na ustanovení § 10 odst. 3 písm. d), které upravuje podmínky, za kterých je osvobozen bezúplatný příjem. Příjem v podobě majetkového prospěchu je osvobozen, pokud se jedná o příjem od mezi osobami příbuznými, tj. osobami uvedenými v navrhovaném bodě 1 a 2, dále též, v případě, kdy dochází k plnění obmyšlenému mezi příbuznými, tj. osobami uvedenými v navrhovaném bodě 1 a 2. Dle bodu 4 je příjem v podobě majetkového prospěchu osvobozen, pokud za dané zdaňovací období úhrnná výše všech majetkových prospěchů (z bezúročných zápůjček, z výpůjček a z výpros) od téže osoby nepřekročí stanovený limit ve výši 100 tis. Kč.

#### **K bodu 23 ( § 4b)**

Navrhovaná úprava navazuje na úpravy popsané v důvodové zprávě k novému ustanovení § 17b, které umožňuje aplikaci snížené sazby daně z příjmů pouze pro základní investiční fondy. V zájmu zachování daňové neutrality se v případě investičních fondů, které nesplňují parametry základního investičního fondu, navrhuje osvobození příjmů jejich investorů z podílů na zisku těchto fondů. Tím bude u všech investorů zajištěno celkové daňové zatížení investice ve výši běžné sazby daně z příjmů právnických osob. Osvobození platí pouze pro podíly na zisku, který byl zdaněn běžnou daňovou sazbou. Pokud by některý investiční fond byl v předchozím zdaňovacím období základním investičním fondem, na rozdělovaný zisk vzniklý v tomto předchozím zdaňovacím období se osvobození neuplatní. Osvobození platí i pro příjem z podílů na zisku ze zahraničních investičních fondů, ale pouze pokud podléhají dani z příjmů právnických osob se sazbou vyšší než 12 %.

#### **K bodu 24 ( § 5 odst. 4)**

Navrhuje se omezit dobu, po kterou je poplatník povinen podávat daňové přiznání z toho titulu, že mu bude plátcem daně resp. Úřadem práce doplacena ještě případně dlužná mzda v tzv. čisté výši, která již byla zdaněna zálohovou daní plátcem daně v uplynulých letech.

Vzhledem k tomu, že u poplatníka, který nemá povinnost podat daňové přiznání, obecně platí, že „řádne“ sraženými zálohami je jeho daňová povinnost splněna, jeví se 10-letá lhůta pro konečné vypořádání daňové povinnosti z dodatečně vyplacených dlužných mezd jako optimální. Navrhuje se tak pravidlo, jehož důsledkem je, že poplatníková daň je vypořádána plátcem sraženými zálohami v situaci, kdy bude poplatníkovi vyplacen daný příjem po 10 letech. Tato navrhovaná 10-letá lhůta začne běžet počínaje zdaňovacím obdobím následujícím po zdaňovacím období, ve kterém byl takový dlužný příjem zúčtován a plátcem daně zdaněn, ale ve kterém se nepovažoval za příjem poplatníka podle § 5 odst. 4 zákona o daních z příjmů. Navržená lhůta odpovídá maximální lhůtě pro stanovení daně podle daňového řádu.

Cílem tohoto opatření je zejména snížení zbytečného administrativního zatížení plátců daně, daňových poplatníků a také správců daně.



**K bodu 25 (§ 5 odst. 10 písm. a) úvodní části ustanovení)**

Navrhuje se doplnit ustanovení týkající se zvýšení základu daně o právně zaniklý dluh, kterým je mimo jiné i prominutí dluhu. Dojde-li k prominutí daně v souladu se zákonem č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, navrhuje se základ daně nezvyšovat.

**K bodu 26 (§ 6 odst. 1 písm. c) bod 2)**

Jedná se o legislativně technické zpřesnění potvrzující obecnou právní úpravu orgánů právnických osob v novém občanském zákoníku (§ 151 a násl. NOZ), která vychází z pojetí, že i jedno osobový orgán právnické osoby má člena (př. jednatel je členem statutárního orgánu s. r. o., obdobně statutární ředitel a. s.). Od 1. ledna 2014 tak odpadá nutnost rozlišovat mezi osobou, která je orgánem právnické osoby a osobou, která je členem orgánu právnické osoby. Nový občanský zákoník toto pojetí výslovně potvrzuje v § 152 odst. 1, kde stanovuje, že orgány právnické osoby tvoří orgány o jednom členu (individuální) nebo o více členech (kolektivní) a dále též v navazujících ustanoveních, ve kterých hovoří pouze o členech voleného orgánu (leg. zkratka v § 152 odst. 1 pro fyzickou osobu, která je členem orgánu právnické osoby a která je do funkce volena, jmenována či jinak povolána).

Z tohoto důvodu se navrhuje vypustit pro nadbytečnost v § 6 odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů bod 2, neboť fyzická osoba v chápání orgánů právnických osob občanským zákoníkem je vždy členem orgánu právnické osoby, nikoliv sama orgánem právnické osoby. Odměny člena ať již individuálního nebo kolektivního orgánu právnické osoby jsou od 1. ledna 2014 v důsledku občanského zákoníku vždy zahrnuty v § 6 odst. 1 písmenu c) bod 1 zákona o daních z příjmů.

Odměna je chápána ve smyslu zákona o obchodních korporacích, který v § 59 až § 61 upravuje smlouvu o výkonu funkce neboli práva a povinnosti mezi obchodní korporací a členem jejího orgánu. Součástí smlouvy jsou údaje o odměňování, které zahrnuje veškeré plnění, která této osobě za výkon funkce člena orgánu právnické osoby od obchodní korporace náleží.

**K bodu 27 (§ 6 odst. 3 úvodní část ustanovení)**

Navrhovaná úprava má za cíl sjednotit úpravu ustanovení zákona o daních z příjmů užívající pojem „jednotka, která nezahrnuje nebytový prostor“ s ustanoveními § 4a písm. g) a h), která užívají pojem „jednotka, která nezahrnuje nebytový prostor jiný než garáž, sklep nebo komoru“. Oproti současnému znění se touto úpravou rozšiřuje dopad výjimky v § 6 odst. 3 i na jednotku, která vedle bytu zahrnuje i nebytový prostor, který je garáží, sklepem nebo komorou, a dále na garáž, sklep nebo komoru, pokud jsou vymezeny jako samostatné nebytové prostory v rámci jednotky, která nezahrnuje jiné nebytové prostory či byt.

**K bodu 28 (§ 6 odst. 4)**

V souvislosti s jasnějším vyjádřením účinků vyvolaných aplikací ustanovení § 36 odst. 8 zákona o daních z příjmů se má za nutné doplnit toto ustanovení do výčtu ustanovení, při jejichž uplatnění se příjem podle § 6 odst. 4 nestává součástí samostatného základu daně pro daň vybíranou srážkou a daň z něj není odvedena srážkou, nýbrž se tento příjem stává součástí základu daně i na straně daňového nerezidenta.

**K bodu 29 (§ 6 odst. 6)**

Jedná se o legislativně technické zpřesnění pro právní jistotu poplatníků i správců daně, aby v kontextu celého ustanovení bylo zcela nepochybné, že nepeněžní příjem poplatníka se odvíjí z poskytnutého vozidla a nikoliv s ohledem na jeho použití.

**K bodu 30 (§ 6 odst. 9 úvodní část ustanovení)**

Navrhovaná úprava staví najisto, že osvobození od daně z příjmů fyzických osob uvedená v § 6 odst. 9 a § 10 odst. 3 nemají doplňující charakter k osvobozením uvedených v § 4 zákona o daních z příjmů, ale jsou si na roveň postavena. Jednotlivý příjem se v otázce, zda splňuje podmínky některého osvobození, zkoumá jako celek, neodděluje se ta část, která by mohla být osvobozená podle jiného ustanovení. Spojení „od daně jsou, kromě příjmů uvedených v § 4, osvobozeny...“ může budít dojem, že mám-li část daného příjmu osvobozenou na základě § 4, tak na tu neosvobozenou část, lze aplikovat jiná osvobození v § 6 odst. 9 či § 10 odst. 3.

Příkladem lze uvést, že pokud, má poplatník příjem z prodeje cenných papírů za dané zdaňovací období ve výši 120 000 Kč., kdy na část příjmu ve výši 80 000 Kč dopadá osvobození podle § 4 odst. 1 písm. w), nelze na zbylou část příjmů ve výši 40 000 Kč neosvobozenou dle tohoto ustanovení aplikovat ustanovení § 10 odst. 3 písm. c), neboť se daná podmínka úhrnu příjmů z prodeje cenných papírů nepřevyšující 100 000 Kč za dané zdaňovací období zkoumá ve vztahu k celému příjmu z prodeje cenných papírů bez rozdílu, zda je osvobozen či není.

**K bodu 31 (§ 6 odst. 9 písm. d))**

Z legislativně technického důvodu se změna úpravy daňového osvobození nepeněžních plnění vynakládaných na péči o zaměstnance a jeho rodinné příslušníky poskytované zaměstnavatelem z fondu kulturních a sociálních potřeb, sociálních fondů resp. z nedaňových výdajů/nákladů v § 6 odst. 9 písm. d) zákona o daních z příjmů přesouvá ze zákona č. 458/2011 Sb. (viz část první čl. I. bod 9 zákona č. 458/2011 Sb.) do tohoto návrhu zákona.

Věcný rozsah byl projednán a schválen v rámci legislativního procesu k zákonu č. 458/2011 Sb. zůstává zachován.

**K bodu 32 (§ 6 odst. 9 písm. e))**

Z legislativně technického důvodu se ruší dosavadní daňové osvobození zvýhodnění poskytovaných zaměstnavatelem provozujícím veřejnou dopravu osob svým zaměstnancům a jejich rodinným příslušníkům ve formě bezplatných nebo zlevněných jízdenek v § 6 odst. 9 písm. e) zákona o daních z příjmů. Toto zrušení se přesouvá ze zákona č. 458/2011 Sb. (viz část první čl. I bod 10 zákona č. 458/2011 Sb.) do tohoto návrhu zákona.

Věcný rozsah byl projednán a schválen v rámci legislativního procesu k zákonu č. 458/2011 Sb.

S ohledem na z Programového prohlášení vlády vyplývající podporu aktivní politiky zaměstnanosti se navrhuje daňové osvobození nepeněžních plnění poskytovaných zaměstnavatelem z fondu kulturních a sociálních potřeb, sociálních fondů resp. z nedaňových výdajů/nákladů ve formě použití zařízení péče o děti předškolního věku neomezovat ročním limitem. Cílem tohoto opatření je zachování podpory ekonomické aktivity rodičů s dětmi v předškolním věku na trhu práce, včetně podpory jejich návratu na trh práce.

**K bodu 33 (§ 6 odst. 9 písm. g))**

Z legislativně technického důvodu se ruší dosavadní daňové osvobození hodnoty nepeněžního bezúplatného plnění poskytovaného z FKSP a za obdobných podmínek ze sociálního fondu nebo ze zisku (příjmu) po jeho zdanění anebo na vrub výdajů (nákladů), které nejsou výdaji (náklady) na dosažení, zajištění a udržení příjmů, a to až do úhrnné výše 2000 Kč ročně u každého zaměstnance (v § 6 odst. 9 písm. g) zákona o daních z příjmů). Toto zrušení se přesouvá ze zákona č. 458/2011 Sb. (viz část první čl. I bod 11 zákona č. 458/2011 Sb.) do tohoto návrhu zákona.

Věcný rozsah byl projednán a schválen v rámci legislativního procesu k zákonu č. 458/2011 Sb.

Nově se navrhuje osvobodit od daně z příjmů fyzických osob majetkový prospěch plynoucí zaměstnanci ze zápůjčky, a to poskytnuté zaměstnavatelem bezúročně, pokud úhrnná výše nesplacených jistin u téhož zaměstnavatele nepřekročí stanovený limit ve výši 300 tis. Kč.

#### **K bodu 34 (§ 6 odst. 9 písm. h) až k)**

Z legislativně technického důvodu se zrušení dalších daňových osvobození v § 6 odst. 9 zákona o daních z příjmů přesouvá ze zákona č. 458/2011 Sb. (viz část první čl. I bod 11 zákona č. 458/2011 Sb.) do tohoto návrhu zákona.

Věcný rozsah, který byl projednán a schválen v rámci legislativního procesu k zákonu č. 458/2011 Sb. zůstává zachován. Jedná se o zrušení následujících osvobození:

- peněžního plnění za výstrojní a proviantní náležitosti poskytovaného příslušníkům ozbrojených sil a naturálních náležitostí, zvláštních požitků poskytovaných příslušníkům bezpečnostních sborů a náhrady majetkové újmy podle zvláštního právního předpisu (v § 6 odst. 9 písm. h) zákona o daních z příjmů),

- náhrady za ztrátu na služebním příjmu (platu) poskytovaného příslušníkům bezpečnostních sborů podle právních předpisů účinných do 31. prosince 2005 (v § 6 odst. 9 písm. ch) zákona o daních z příjmů),

- hodnoty přechodného ubytování, nejde-li o ubytování při pracovní cestě, poskytované jako nepeněžní plnění zaměstnavatelem zaměstnancům v souvislosti s výkonem práce, pokud obec přechodného ubytování není shodná s obcí, kde má zaměstnanec bydliště, a to maximálně do výše 3 500 Kč měsíčně (v § 6 odst. 9 písm. i) zákona o daních z příjmů),

- mzdového vyrovnání pracovníkům v hornictví dlouhodobě nezpůsobilým k dosavadní práci vypláceného podle zvláštních předpisů ve výši rozdílu mezi dávkami nemocenského pojištění (v § 6 odst. 9 písm. j) zákona o daních z příjmů),

- náhrady za ztrátu na důchodu přiznanou podle zákoníku práce za dobu před 1. lednem 1989 a vyplácené po 31. prosinci 1992 (v § 6 odst. 9 písm. k) zákona o daních z příjmů).

#### **K bodu 35 (§ 6 odst. 9 písm. n)**

Z legislativně technického důvodu se zrušení daňového osvobození odstupného podle vyhlášky č. 19/1991 Sb., o pracovním uplatnění a hmotném zabezpečení pracovníků v hornictví dlouhodobě nezpůsobilých k dosavadní práci, vypláceného pracovníkům přeřazeným nebo uvolněným ze zdravotních důvodů pro pracovní riziko, nemoc z povolání, pracovní úraz nebo onemocnění vznikající nebo se zhoršující vlivem pracovního prostředí v § 6 odst. 9 písm. n) zákona o daních z příjmů přesouvá ze zákona č. 458/2011 Sb. (viz částí první čl. I bod 12 zákona č. 458/2011 Sb.) do tohoto návrhu zákona.

Věcný rozsah byl projednán a schválen v rámci legislativního procesu k zákonu č. 458/2011 Sb.

#### **K bodu 36 (§ 6 odst. 9 písm. p) bod 3)**

V návaznosti na zahájení jednání s Lichtenštejnským knížectvím o smlouvě o zamezení dvojímu zdanění, jejíž nedílnou součástí je i článek o výměně informací, se navrhuje upravit znění příslušného ustanovení tak, aby byly pro Lichtenštejnsko zavedeny stejné podmínky, které se týkají ostatních států tvořících Evropský hospodářský prostor (Norska a Islandu).

**K bodu 37 (§ 6 odst. 12)**

Pojem „pojistné na všeobecné zdravotní pojištění“ je v rámci celého právního řádu nahrazen pojmem „pojistné na veřejné zdravotní pojištění.“ Jedná se o legislativně technické upřesnění pojmů. Věcná stránka ustanovení zůstává stejná.

**K bodu 38 (§ 6 odst. 16 písm. c))**

V návaznosti na zahájení jednání s Lichtenštejnským knížectvím o smlouvě o zamezení dvojímu zdanění, jejíž nedílnou součástí je i článek o výměně informací, se navrhuje upravit znění příslušného ustanovení tak, aby byly pro Lichtenštejnsko zavedeny stejné podmínky, které se týkají ostatních států tvořících Evropský hospodářský prostor (Norska a Islandu).

**K bodu 39 (§ 7 odst. 1 písm. c))**

S ohledem na nevyjasněnost odborných názorů nad termínem „podnikání“ podle § 420 občanského zákoníku se navrhuje do zákona o daních z příjmů pro účely právní jistoty výslovně stanovit, že dle § 7 se zdaňují pouze ty činnosti, ke kterým je potřeba podnikatelské oprávnění.

Nejasnost spočívá v interpretaci ustanovení § 420 odst. 1, a to zejména sousloví „živnostenským nebo jiným obdobným způsobem“.

V důsledku doplnění budou tak zcela odstraněny spekulace směřující k zahrnování příjmů z nájmu majetku, který není v obchodním majetku, do § 7. Obdobně se vyřeší problém s osobami, které každodenně obchodují na regulovaném trhu cenných papírů (ti rovněž nepotřebují ke své činnosti podnikatelské oprávnění, nicméně není jasné, zda jsou či nejsou podnikateli) jakož i další sporné případy.

Oproti stavu před 1. lednem 2014 dochází ke změně v přístupu k podnikání bez příslušného podnikatelského oprávnění. Toto podnikání bude zdaňováno v rámci § 7, neboť byť podnikatel oprávnění nemá, tak k činnosti, kterou vykonává, je tohoto oprávnění třeba.

**K bodu 40 (§ 7 odst. 6)**

Navrhuje se návrat k věcnému řešení z roku 2013.

**K bodu 41 (§ 7 odst. 7 písm. a) až d))**

Jedná se o legislativně technickou úpravu, která nově strukturuje § 7 odst. 7 zákona o daních z příjmů, který upravuje výši paušálních výdajů, které může poplatník uplatnit do základu daně. Navrhuje se upravit v písmenech a) až c) výši paušálních výdajů pro konkrétní druhy příjmů ze samostatné činnosti a v písmenu d) pak jejich výši pro zbytkovou kategorii, tj. pro jiné příjmy ze samostatné činnosti.

Navrženou formulací „jiný příjmy ze samostatné činnosti“ se rozumí příjmy ze samostatné činnosti definované v § 7 odst. 1 a 2 zákona o daních z příjmů s výjimkou příjmů, které jsou uvedené v § 7 odst. 7 písm. a) až c) zákona o daních z příjmů, tj. jiných příjmů než příjmů ze zemědělské výroby, lesního a vodního hospodářství, z příjmů z živnostenského podnikání a z nájmu majetku zařazeného v obchodním majetku. Jiným příjmem ze samostatné činnosti pro účely určení výše paušálních výdajů též není podíl společníka veřejné obchodní společnosti a komplementáře komanditní společnosti na zisku (§ 7 odst. 1 písm. d) zákona), neboť tento příjem je základem daně ze samostatné činnosti bez snížení o výdaje vynaložené na jeho dosažení, udržení a zachování dle § 7 odst. 3 zákona o daních z příjmů, a tudíž se neuplatňují ani paušální výdaje.

Navržená změna zachovává nemožnost uplatnit paušální výdaje u příjmů podle § 7 odst. 6 zákona o daních z příjmů, tj. u příjmů autorů za příspěvky do novin, časopisů, rozhlasů nebo

televize podle § 7 odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů, pokud jsou zdaňovány zvláštní sazbou daně podle § 36 odst. 2 písm. t) zákona o daních z příjmů. Tato nemožnost jednak vyplývá z konstrukce základu pro zvláštní sazbu daně, kdy základem jsou pouze příjmy, pokud v tomto zákoně není stanoveno jinak (§ 36 odst. 3 zákona o daních z příjmů) a též z textace § 7 odst. 6, který stanoví, že samostatným základem daně pro zdanění zvláštní sazbou daně jsou pouze příjmy autorů za příspěvky do novin, časopisů, rozhlasů nebo televize uvedené v § 7 odst. 2 písm. a) plynoucí ze zdrojů na území České republiky a nikoliv příjmy snížené o výdaje.

Dále se navrhuje limit pro uplatnění paušálních výdajů u příjmů v souvislosti s živnostenským podnikáním v § 7 odst. 7 písm. b) zákona o daních z příjmů. Stávající výše výdajových paušálů bude zachována. U činností spadajících do paušálů ve výši 60 % bude absolutní výše odpočtu prostřednictvím paušálu omezena 1 200 tis. Kč (tedy maximálním možným odpočtem rovným 60 % z mezního příjmu stanoveného ve výši 2 mil. Kč), tedy stejným způsobem, jakým byl zaveden limit u dalších výdajových paušálů zákonem č. 500/2012 Sb.

#### **K bodu 42 (§ 8 odst. 1 písm. a))**

Právo na podíl na zisku obchodní korporace mají i jiné osoby než společníci (podle § 34 odst. 1 zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích, podíl na zisku lze rozdělit pouze mezi společníky, ledaže společenská smlouva určí jinak). V případě, že podíl na zisku obdrží jiná osoba než společník, resp. člen obchodní korporace, nejedná se o podíl na zisku z majetkového podílu na obchodní korporaci s tím, že uvedený příjem nepodléhá srážkové dani, ale jde o příjem podle § 10 zákona. Navrhovaná úprava sjednotí zdaňování podílu na zisku členů obchodní korporace i jiných osob daní vybíranou srážkou.

Toto se nevztahuje na podíly na zisku vyplácené společníkům veřejné obchodní společnosti a komplementářům komanditní společnosti, a to z důvodů návětí § 8 odst. 1, kdy za příjmy z kapitálového majetku jsou označeny pouze příjmy, které nejsou příjmy podle § 7 odst. 1 písm. d). Výjimkou bude také podíl na zisku vyplácený zaměstnanci, který bude i nadále příjmem podle § 6 zákona v souladu s § 6 odst. 1 písm. d) zákona (též v návaznosti na předvěti § 8 odst. 1 zákona).

#### **K bodu 43 (§ 8 odst. 1 písm. i))**

Jde o legislativně technickou úpravu, která sjednocuje pojmy používané v ustanoveních § 21c odst. 1, § 22 odst. 1 písm. g) bod 3, aj. Jedná se o ryze terminologickou změnu.

Případný formalistický výklad spočívající v tom, že bude v jednom ustanovení uveden „zisk po zdanění“ a v druhém pouze „zisk“, vybízí se zde možnost výkladu, že v prvním případě se jedná o již zdaněný zisk a v druhém případě o zisk před zdaněním. Tato interpretace je však mylná.

#### **K bodu 44 (§ 8 odst. 6)**

Penze na určenou dobu lze podle zákona o doplňkovém penzijním spoření vyplácet buď ve splátkách v určené výši, nebo v určeném počtu splátek, do vyčerpání prostředků účastníka. Po dobu vyplácení může dojít i k poklesu celkové hodnoty prostředků účastníka v rámci investování a z tohoto důvodu nebude možné dávky rovnoměrně snížit o všechny zaplacené příspěvky a státní příspěvky na doplňkové penzijní spoření, jak stávající úprava zákona o daních z příjmů požaduje. Vlivem poklesu hodnoty prostředků účastníka v rámci investování totiž může dojít ke zkrácení doby, po kterou se daná penze vyplácí. Zkrácením doby výplaty tak může nastat situace nevýhodná pro účastníka tím, že se „nepoužije“ určitá část jeho zaplacených příspěvků pro účely výpočtu základu daně. Vypuštěním slova „rovnoměrně“ bude umožněno uplatnit celou výši zaplacených příspěvků, neboť bude možné upravovat

rozložení zaplacených příspěvků poplatníka v závislosti na skutečné délce doby výplaty penze (tzn. i nerovnoměrně) na rozdíl od stávající úpravy, kdy se pro účely daně z příjmů vychází ze skutečnosti při zahájení výplaty penze (rozpočítání příspěvků podle počáteční hodnoty prostředků). Tím bude v praxi nastaven režim, který umožní, bez obav nevýhodnosti daňového režimu, volbu jak penze v určeném počtu splátek, tak penze v určené výši, jak zákon upravující doplňkové penzijní spoření účastníkům nabízí.

#### **K bodu 45 (§ 8 odst. 6)**

Zákon č. 427/2011 Sb., o doplňkovém penzijním spoření umožňuje účastníkům penzijního připojištění se státním příspěvkem převést prostředky z transformovaného fondu do účastnických fondů (§ 191 zákona o doplňkovém penzijním spoření). Účastníci penzijního připojištění se státním příspěvkem, kteří uzavřeli smlouvu o penzijním připojištění se státním příspěvkem do roku 2000 a kteří dostávali příspěvky od svého zaměstnavatele, by měli mít v případě výplaty jednorázového vyrovnání nebo odbytného podle zákona o doplňkovém penzijním spoření shodný režim konstrukce základu daně u dávky (§ 8 odst. 6 zákona o daních z příjmů) jako v případě, kdy by svoje prostředky z penzijního připojištění se státním příspěvkem do doplňkového penzijního spoření nepřevedli.

#### **K bodu 46 (§ 10 odst. 1 písm. b))**

Pro posílení právní jistoty poplatníků a správců daně se jednotlivé druhy příjmů vymezují v rámci § 10 odst. 1 explicitně a jsou jimi příjmy z převodu nemovité věci, příjmy z převodu cenného papíru (prostřednictvím ustanovení § 21b odst. 3 se do tohoto druhu příjmu zahrnují i příjmy z převodu zaknihovaného cenného papíru), v nichž jsou zahrnuty také příjmy plynoucí menšinovým akcionářům při uplatnění práva hlavního akcionáře na výkup účastnických cenných papírů a dále příjmy z prodeje ostatních věcí.

Jde o ustanovení navazující na § 10 odst. 4 zákona, který umožňuje u ostatních příjmů uplatnit daňovou ztrátu, jde-li o příjem stejného druhu. Např. poplatník dosáhne v lednu daného zdaňovacího období příjem z prodeje cenných papírů 300 000 Kč a v září ztrátu 50 000 Kč. Zdanitelným příjmem v daném roce bude částka 250 000 Kč. Zisk z prodeje cenných papírů tedy nebude možné započítat např. proti ztrátě z prodeje nemovité věci.

#### **K bodu 47 (§ 10 odst. 1 písm. o))**

Zákon o obchodních korporacích (ZOK) již nově neukládá (až na výjimky) obchodním korporacím vytváření rezervního fondu ze zisku. Je tedy na dané obchodní korporaci, zda i nadále bude rezervní fond ze zisku vytvářet, v jaké výši nebo zda dosavadní zdroje inventarizované v rámci rezervního, nedělitelného nebo ostatních fondů ze zisku rozpustí svým členům. Pokud obchodní korporace rezervní fond vytvořený ze zisku po zdanění rozpustí mezi členy, bude se na straně člena obchodní korporace fyzické osoby jednat o zdanitelný příjem podle § 10 zákona. Tento příjem bude v souvislosti s úpravou § 36 zákona zdaněn daní vybíranou srážkou.

Termín „obdobný fond“ zahrnuje nedělitelný fond vzniklý podle § 235 obchodního zákoníku nebo jiné obdobné fondy, které mohou být vytvořeny, neboť ZOK výslovně nevylučuje i vytváření jiných fondů obdobných rezervnímu, pokud je to dáno jiným právním předpisem nebo stanovami obchodní korporace, proto je platnost ustanovení rozšířena i na tyto fondy.

#### **K bodu 48 (§ 10 odst. 3 úvodní část ustanovení)**

Navrhovaná úprava stanoví najisto, že osvobození od daně z příjmů fyzických osob uvedená v § 6 odst. 9 a § 10 odst. 3 nemají doplňující charakter k osvobozením uvedených v § 4 zákona o daních z příjmů, ale jsou si na roveň postavená. Jednotlivý příjem se v otázce, zda splňuje podmínky některého osvobození, zkoumá jako celek, neodděluje se ta část, která by mohla

být osvobozená podle jiného ustanovení. Spojení „od daně jsou, kromě příjmů uvedených v § 4, osvobozeny...“ může budít dojem, že mám-li část daného příjmu osvobozenou na základě § 4, tak na tu neosvobozenou část, lze aplikovat jiná osvobození v § 6 odst. 9 či § 10 odst. 3.

Příkladem lze uvést, že pokud, má poplatník příjem z prodeje cenných papírů za dané zdaňovací období ve výši 120 000 Kč., kdy na část příjmu ve výši 80 000 Kč dopadá osvobození podle § 4 odst. 1 písm. w), nelze na zbylou část příjmů ve výši 40 000 Kč neosvobozenou dle tohoto ustanovení aplikovat ustanovení § 10 odst. 3 písm. c), neboť se daná podmínka úhrnu příjmů z prodeje cenných papírů nepřevyšující 100 000 Kč za dané zdaňovací období zkoumá ve vztahu k celému příjmu z prodeje cenných papírů bez rozdílu, zda je osvobozen či není.

**K bodu 49 ( § 10 odst. 3 písm. c))**

Jedná se o legislativně technické zpřesnění.

**K bodu 50 ( § 10 odst. 3 písm. d) bod 4)**

Pro právní jistotu poplatníků i správců daně se navrhuje doplnit, že hodnota bezúplatných příjmů pro osvobození od daně z příjmů od více poplatníků ve zdaňovacím období se nesčítá.

Od daně z příjmů je např. osvobozen dar do zákonného limitu 15 000 Kč i v případě, že poplatník obdrží více darů od jednoho poplatníka nepřevyšujících v součtu roční limit 15 000 Kč.

**K bodu 51 ( § 10 odst. 8)**

Zákon o obchodních korporacích (ZOK) již nově neukládá (až na výjimky) obchodním korporacím vytváření rezervního fondu ze zisku. Je tedy na dané obchodní korporaci, zda i nadále bude rezervní fond ze zisku vytvářet, v jaké výši nebo zda dosavadní zdroje inventarizované v rámci rezervního, nedělitelného nebo ostatních fondů ze zisku rozpustí svým členům. Pokud obchodní korporace rezervní fond vytvořený ze zisku rozpustí mezi členy, bude se na straně člena obchodní korporace fyzické osoby jednat o zdanitelný příjem podle § 10 zákona. Tento příjem bude v souvislosti s úpravou § 36 zákona zdaněn daní vybíranou srážkou.

**K bodu 52 ( § 12 odst. 1)**

Z důvodu přesunu a podrobnější úpravy, která se týká členů rodiny zúčastněných na provozu rodinného závodu v § 13, se navrhuje přebytečnou část tohoto ustanovení vypustit.

**K bodu 53 ( § 13)**

Do ustanovení je zasaženo z důvodu doplnění úpravy o osoby, které se podílejí na provozu rodinného závodu. Rodinný závod a osoby podílejší se na něm zavedl zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník. Na tyto osoby se vztahovala již předchozí úprava § 13, která se zabývala spolupracujícími osobami. Tato úprava však neupravovala případ, kdy člen rodiny, který byl účasten na provozu rodinného závodu, nežije ve společně hospodařící domácnosti spolu s poplatníkem. Tyto situace se do zákona explicitně doplňují. Vzhledem k současné legislativní podobě tohoto ustanovení je zvolena cesta jeho celkové rekonstrukce, tj. jsou provedeny další, zejména legislativně technické úpravy.

Odstavec 1 upravuje okruh příjmů a výdajů vzniklých při samostatné činnosti, které mohou být rozděleny na spolupracující osoby a uvádí taxativní výčet těchto osob, které se za ně považují (jsou zde zahrnuti i členi rodiny zúčastněné na provozu rodinného závodu).

Odstavec 2 upravuje obecné pravidlo o rozdělení příjmů a výdajů, kdy nesmí přerozdělená částka přesáhnout v celkovém součtu 30 % a zároveň horní hranice vyjádřenou v peněžních

prostředcích pro každý měsíc a zdaňovací období. Vůči odstavci 2 je poté speciálním ustanovením odstavec 3, který se týká spolupráce pouze s manželem poplatníka, kdy již do této spolupráce není zapojena žádná další osoba. Tento druh spolupráce má pak výhodnější daňový režim, a to v podobě výše podílu celkových příjmů a výdajů, které mohou být rozděleny a také rovněž v maximální výši rozdílu mezi příjmy a výdaji, který může být rozdělen (a to jak ročně, tak měsíčně).

Odstavec 4 pak upravuje okruh osob, na které nelze nikdy příjmy a výdaje rozdělovat.

#### **K bodu 54 (§ 15 odst. 1)**

Jde o legislativně technickou úpravu, pojem „bezpríspevkový“ je v zákoně obsoletní. Ustanovení § 32 odst. 2 zákona č. 373/2011 Sb., o specifických zdravotních službách, ve znění pozdějších předpisů, stanoví, že za krev odebranou pro výrobu krevních derivátů a pro použití u člověka podle jiných právních předpisů a za její odběr nevzniká osobě, které byla krev odebrána, nárok na finanční ani jinou úhradu (tedy nárok na příspěvek), s výjimkou účelně, hospodárně a prokazatelně vynaložených výdajů spojených s odběrem její krve, o které tato osoba požádá, a to celkem do maximální výše 5 % minimální mzdy. Uvedené účelně, hospodárně a prokazatelně vynaložené výdaje spojené s odběrem krve jsou od daně osvobozené v souladu s § 4 odst. 1 písm. j) zákona o daních z příjmů.

V návaznosti na zahájení jednání s Lichtenštejnským knížectvím o smlouvě o zamezení dvojímu zdanění, jejíž nedílnou součástí je i článek o výměně informací, se navrhuje upravit znění příslušného ustanovení tak, aby byly pro Lichtenštejnsko zavedeny stejné podmínky, které se týkají ostatních států tvořících Evropský hospodářský prostor (Norska a Islandu).

#### **K bodu 55 (§ 15 odst. 1)**

Pro právní jistotu poplatníků i správců daně se navrhuje do zákona doplnit, že v případě daru, který poskytnou manželé ze společného jmění manželů, může odpočet uplatnit jeden z manželů nebo oba poměrnou částí, tak jak se dohodnou. Bude-li se např. jednat o dar poskytnutý ze společného jmění manželů na zákonem stanovené účely ve výši 10 000 Kč, může odpočet uplatnit v plné výši buď jen manžel, nebo jen manželka, anebo např. manžel odečte 2 000 Kč, manželka zbývajících 8 000 Kč. Záleží na jejich rozhodnutí.

Limity pro uplatnění daru se posuzují u každého z manželů samostatně.

#### **K bodu 56 (§ 15 odst. 3 úvodní část ustanovení)**

Navrhovaná úprava má za cíl sjednotit úpravu ustanovení zákona o daních z příjmů užívající pojem „jednotka, která nezahrnuje nebytový prostor“ s ustanoveními § 4a písm. g) a h), která užívají pojem „jednotka, která nezahrnuje nebytový prostor jiný než garáž, sklep nebo komoru“. Oproti současnému znění se touto úpravou rozšiřuje dopad § 15 odst. 3 i na jednotku, která vedle bytu zahrnuje i nebytový prostor, který je garáží, sklepem nebo komorou, a dále na garáž, sklep nebo komoru, pokud jsou vymezeny jako samostatné nebytové prostory v rámci jednotky, která nezahrnuje jiné nebytové prostory či byt.

#### **K bodu 57 (§ 15 odst. 3 písm. a))**

Navrhovaná úprava má za cíl sjednotit úpravu ustanovení zákona o daních z příjmů užívající pojem „jednotka, která nezahrnuje nebytový prostor“ s ustanoveními § 4a písm. g) a h), která užívají pojem „jednotka, která nezahrnuje nebytový prostor jiný než garáž, sklep nebo komoru“. Oproti současnému znění se touto úpravou rozšiřuje dopad § 15 odst. 3 písm. a) i na jednotku, která vedle bytu zahrnuje i nebytový prostor, který je garáží, sklepem nebo komorou, a dále na garáž, sklep nebo komoru, pokud jsou vymezeny jako samostatné nebytové prostory v rámci jednotky, která nezahrnuje jiné nebytové prostory či byt.



**K bodu 58 (§ 15 odst. 3 písm. c) bod 4)**

Navrhovaná úprava má za cíl sjednotit úpravu ustanovení zákona o daních z příjmů užívající pojem „jednotka, která nezahrnuje nebytový prostor“ s ustanoveními § 4a písm. g) a h), která užívají pojem „jednotka, která nezahrnuje nebytový prostor jiný než garáž, sklep nebo komoru“. Oproti současnému znění se touto úpravou rozšiřuje dopad § 15 odst. 3 písm. c) bod 4 i na jednotku, která vedle bytu zahrnuje i nebytový prostor, který je garáží, sklepem nebo komorou, a dále na garáž, sklep nebo komoru, pokud jsou vymezeny jako samostatné nebytové prostory v rámci jednotky, která nezahrnuje jiné nebytové prostory či byt.

**K bodu 59 (§ 15 odst. 3 písm. e))**

Navrhovaná úprava má za cíl sjednotit úpravu ustanovení zákona o daních z příjmů užívající pojem „jednotka, která nezahrnuje nebytový prostor“ s ustanoveními § 4a písm. g) a h), která užívají pojem „jednotka, která nezahrnuje nebytový prostor jiný než garáž, sklep nebo komoru“. Oproti současnému znění se touto úpravou rozšiřuje dopad § 15 odst. 3 písm. e) i na jednotku, která vedle bytu zahrnuje i nebytový prostor, který je garáží, sklepem nebo komorou, a dále na garáž, sklep nebo komoru, pokud jsou vymezeny jako samostatné nebytové prostory v rámci jednotky, která nezahrnuje jiné nebytové prostory či byt.

**K bodu 60 (§ 15 odst. 3 písm. f))**

Navrhovaná úprava má za cíl sjednotit úpravu ustanovení zákona o daních z příjmů užívající pojem „jednotka, která nezahrnuje nebytový prostor“ s ustanoveními § 4a písm. g) a h), která užívají pojem „jednotka, která nezahrnuje nebytový prostor jiný než garáž, sklep nebo komoru“. Oproti současnému znění se touto úpravou rozšiřuje dopad § 15 odst. 3 písm. f) i na jednotku, která vedle bytu zahrnuje i nebytový prostor, který je garáží, sklepem nebo komorou, a dále na garáž, sklep nebo komoru, pokud jsou vymezeny jako samostatné nebytové prostory v rámci jednotky, která nezahrnuje jiné nebytové prostory či byt.

**K bodu 61 (§ 15 odst. 4)**

Navrhovaná úprava má za cíl sjednotit úpravu ustanovení zákona o daních z příjmů užívající pojem „jednotka, která nezahrnuje nebytový prostor“ s ustanoveními § 4a písm. g) a h), která užívají pojem „jednotka, která nezahrnuje nebytový prostor jiný než garáž, sklep nebo komoru“. Oproti současnému znění se touto úpravou rozšiřuje dopad § 15 odst. 4 i na jednotku, která vedle bytu zahrnuje i nebytový prostor, který je garáží, sklepem nebo komorou, a dále na garáž, sklep nebo komoru, pokud jsou vymezeny jako samostatné nebytové prostory v rámci jednotky, která nezahrnuje jiné nebytové prostory či byt.

**K bodu 62 (§ 15 odst. 5 závěrečná část ustanovení)**

Vzhledem k tomu, že v souvislosti s důkazním břemenem poplatníků, kteří mají povinnost při porušení podmínek stanovených zákonem zdanit dříve uplatněné nezdanitelné části základu daně z titulu zaplacených příspěvků na penzijní připojištění se státním příspěvkem, penzijní pojištění nebo doplňkové penzijní spoření, se jeví překážkou vyčíslení výše takových příjmů v případech, kdy byla v minulosti uvedena nezdanitelná část základu daně uplatňována v rámci ročního zúčtování záloh na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti u zaměstnavatele (poplatník mohl změnit zaměstnavatele, zaměstnavatel neexistuje, apod.), navrhuje se právní úprava, na základě které se omezí doba pro účely zpětného dodanění dříve uplatněného pojistného na uplynulých 10 let. Zruší-li např. poplatník smlouvu na jeden z uvedených produktů v roce 2016, bude dodávat příspěvky uplatněné v letech 2006 až 2015, tzn., že odpočty pojistného v letech předcházejících zůstávají zachovány (nedodávají se). Délka navržené lhůty vychází z teze, podle které smlouvy, které přetrvávají déle než 10 let, byly uzavírány s úmyslem odkládat finanční prostředky na budoucí spotřebu a nikoliv

spekulativně za účelem vytěžení zákonných daňových úlev. Zároveň ale bylo nutné nastavit lhůtu dostatečně dlouhou tak, aby její délka naopak nemotivovala k předčasnému ukončení smluv o soukromém životním pojištění. Navržená úprava tak reflektuje objektivní skutečnosti, pro které jsou poplatníci nuceni vypovídat smlouvy o soukromém životním pojištění, např. z důvodu tíživé finanční situace, a zohledňuje dlouhodobý úmysl poplatníků odkládat prostředky na budoucí spotřebu, což byl cílový stav nezdanitelné části základu daně.

U penzijního připojištění se státním příspěvkem s ohledem na čl. II bod 1 přechodných ustanovení zákona č. 545/2005 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a některé související zákony, i nadále platí, že příspěvky na penzijní připojištění se státním příspěvkem uplatněné před 1. lednem 2006 dodanění nepodléhají.

#### **K bodu 63 (§ 15 odst. 6)**

Vzhledem k tomu, že v souvislosti s důkazním břemenem poplatníků, kteří mají povinnost při porušení podmínek stanovených zákonem zdanit dříve uplatněné nezdanitelné části základu daně z titulu zaplaceného soukromého životního pojištění, se jeví překážkou vyčíslení výše takových příjmů v případech, kdy byla v minulosti uvedena nezdanitelná část základu daně uplatňována v rámci ročního zúčtování záloh na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti u zaměstnavatele (poplatník mohl změnit zaměstnavatele, zaměstnavatel neexistuje, apod.), navrhuje se právní úprava, na základě které se omezí doba pro účely zpětného dodanění dříve uplatněného pojistného na uplynulých 10 let. Zruší-li např. poplatník pojistnou smlouvu v roce 2015, bude dodávat pojistné uplatněné v letech 2005 až 2014, tzn. že odpočty pojistného v letech předcházejících zůstávají zachovány (nedodávají se). Délka navržené lhůty vychází z teze, podle které smlouvy, které přetrvávají déle než 10 let, byly uzavírány s úmyslem odkládat finanční prostředky na budoucí spotřebu a nikoliv spekulativně za účelem vytěžení zákonných daňových úlev. Zároveň ale bylo nutné nastavit lhůtu dostatečně dlouhou tak, aby její délka naopak nemotivovala k předčasnému ukončení smluv o soukromém životním pojištění. Navržená úprava tak reflektuje objektivní skutečnosti, pro které jsou poplatníci nuceni vypovídat smlouvy o soukromém životním pojištění, např. z důvodu tíživé finanční situace, a zohledňuje dlouhodobý úmysl poplatníků odkládat prostředky na budoucí spotřebu, což byl cílový stav nezdanitelné části základu daně.

Z důvodu právní jistoty poplatníků se odbytné nahrazuje slovem odkupné. Úprava pojištění ze zákona č. 37/2004 Sb., o pojistné smlouvě, ve znění pozdějších předpisů, byla přenesena do nového občanského zákoníku (§ 2758 a násl.) s účinností k 1. lednu 2014. Nový občanský zákoník v souvislosti s ukončením smlouvy stanoví, že pojistník má právo na odkupné (§ 2842). O odbytném mluví ve zcela jiné souvislosti, a to v kontextu náhrady při újmě na přirozených právech člověka (§ 2968 NOZ).

Navrhuje se doplnit, že sankce v podobě zdanění dříve uplatněných nezdanitelných částí základu daně z titulu zaplaceného pojistného na soukromé životní pojištění se neuplatní v případě, kdy bude rezerva, kapitálová hodnota nebo odkupné převedeno na jakoukoliv jinou smlouvu soukromého životního pojištění splňující podmínky pro uplatnění nezdanitelné části základu daně. Vedle nových smluv tak bude bez uvedeného sankčního dopadu možné převádět zákonem vymezené finanční prostředky i na již existující smlouvu o soukromém životním pojištění, která splňuje zákonem stanovené podmínky.

#### **K bodu 64 (§ 15 odst. 7)**

Jedná se o úpravu stávajícího § 15 odst. 9 zákona o daních z příjmů v návaznosti na zrušení odstavců 7 a 8 v § 15 zákona o daních z příjmů a následné přečíslování ustanovení, která se zachovávají, a to zákonem č. 458/2011 Sb. (viz část první čl. I bod 30).

Dále se navrhuje legislativně technická úprava navazující na pojem „daňový rezident“ zavedený zákonným opatřením Senátu č. 344/2013 Sb. v § 2 zákona o daních z příjmů.

V návaznosti na zahájení jednání s Lichtenštejnským knížectvím o smlouvě o zamezení dvojímu zdanění, jejíž nedílnou součástí je i článek o výměně informací, se navrhuje upravit znění příslušného ustanovení tak, aby byly pro Lichtenštejnsko zavedeny stejné podmínky, které se týkají ostatních států tvořících Evropský hospodářský prostor (Norska a Islandu).

#### **K bodu 65 (§ 15 odst. 7)**

Z důvodu snížení administrativní zátěže poplatníků se navrhuje zrušit povinnost dokládat výši příjmů ze zdrojů ze zahraničí na daném formuláři. Nadále trvá však povinnost tento příjem doložit potvrzením zahraničního správce daně. Forma je tedy volná.

#### **K bodu 66 (§ 17b)**

V současné době přetrvává nevyhovující stav v oblasti zdanění investičních fondů, který umožňuje legální obcházení daňové povinnosti a provádění daňové optimalizace prostřednictvím investičních fondů. Všechny investiční fondy podle dnes účinné právní úpravy podléhají dani z příjmů ve výši 5 %. Vyplácené podíly na zisku investičního fondu jsou zdaňovány 15 % srážkovou daní stejně jako např. u běžných akcií. Pro běžné investory je tak nastaveno srovnatelné daňové zatížení jako v situaci, kdy investují individuálně. Splní-li však investor – právnická osoba podmínky pro definici tzv. „mateřské společnosti“ (tj. pokud vlastní minimálně 12 měsíců alespoň 10 % podíl na investičním fondu s právní formou akciové společnosti nebo společnosti s ručením omezeným), jsou podle směrnice Rady 2011/96/EU, o společném zdanění mateřských a dceřiných společností (tzv. dividendová směrnice), vyplácené podíly na zisku od daně z příjmů osvobozené. V tomto případě je konečné efektivní zdanění investice podle platné úpravy pouze 5 %, což zakládá potenciální prvky škodlivé daňové soutěže.

Z těchto důvodů se navrhuje nový způsob zdanění investičních fondů garantující alespoň jedno standardní zdanění, což zajistí srovnatelné daňové zatížení pro všechny investory. Nově proto budou investiční fondy rozděleny podle způsobu zdanění do dvou skupin:

První skupina: tzv. základní investiční fondy, budou zdaněny sazbou daně z příjmů právnických osob ve výši 5 %. Příjem investorů z podílů na zisku (dividend) těchto fondů bude zdaněn srážkovou daní ve výši 15%.

Druhá skupina: ostatní investiční fondy, které stanovené podmínky nesplňují nebo se základním investičním fondem stát nechtějí. Tyto fondy budou zdaňovány běžnou sazbou daně z příjmů právnických osob (podle platné právní úpravy 19%) a jejich investoři budou mít osvobozeny příjmy z podílů na zisku těchto fondů. Tím bude zajištěna požadovaná daňová neutralita.

Navrhovaná úprava zavádí nový termín „základní investiční fond“, který je vymezen pouze pro účely zákona o daních z příjmů. Základním investičním fondem se mohou stát fondy, které splní podmínky definované v tomto ustanovení. Možnost stát se základním investičním fondem je volitelná a fond se stává základním investičním fondem, pouze pokud se tak rozhodne a toto rozhodnutí uplatní v daňovém přiznání.

Vzhledem k tomu, že zásadním problémem při zdaňování investičních fondů sníženou daňovou sazbou je aplikace dividendové směrnice, která umožňuje snížení efektivního daňového zatížení, byly podmínky definující základní investiční fond, navrženy tak, aby je splňovaly investiční fondy, jejichž právní forma uplatnění dividendové směrnice neumožňuje, nebo investiční fondy, které ve svém statutu deklarují, že nejsou pro tento typ investování

určeny. Pokud fondy splňují tyto podmínky po celé zdaňovací období, mohou se stát základním investičním fondem dle tohoto ustanovení.

### **K bodu 67 (§ 18 odst. 2 písm. e) a f)**

Navržené zrušení písmene e) v § 18 zákona reflektuje skutečnost, že na vložení majetku do svěřenského fondu (tj. na vyčlenění majetku do svěřenského fondu a na zvýšení majetku svěřenského fondu smlouvou nebo pořízením pro případ smrti) je nahlíženo pro účely zákona o daních z příjmů obdobně jako na vklad do obchodní korporace. Toto vyčlenění nepodléhá zdanění, neboť je pouze rozvahovou operací, tj. vklad není z pohledu svěřenského fondu výnosem (k tomu viz § 23 odst. 1 a odůvodnění k novelizačnímu bodu, který toto ustanovení mění), a proto se neprojeví finálně v základu daně. K tomu je třeba dodat, že dle ustanovení § 17 odst. 1 písm. f) zákona má svěřenský fond postavení poplatníka daně z příjmů právnických osob a zároveň je účetní jednotkou podle zákona o účetnictví. V tomto směru je možné tento výklad podpořit analogií s přístupem k vkladům do obchodních korporací či do právnických osob obecně (např. fundací, ústavů), kdy tyto vklady nejsou zdaňovány zákonem o daních z příjmů právě s poukazem na rozvahovou (tj. nevýnosovou) povahu dané účetní operace. V tomto kontextu tedy nebude vkladem vznikat „výnos“ tudíž ani příjem dle § 23 odst. 1., tj. vkladem nedochází k ovlivnění základu daně daného subjektu.

Kromě výše uvedeného je třeba rovněž uvážit otázku, jakou povahu má vklad do právnické osoby, resp. vyčlenění do svěřenského fondu. U obchodních korporací se takováto operace považuje za úplatnou. Pochybnosti jsou v případě činění těchto operací vůči poplatníkům, kde za toto vyčlenění není získáván podíl nebo jiná výhoda (např. vyčlenění do nadace pro veřejně prospěšný účel, vyčlenění do svěřenského fondu pro případ smrti atd.). Pro tyto případy je navrhováno doplnit nové ustanovení § 21f, podle kterého dotčené vklady nejsou považovány za bezúplatné nabytí majetku, což zabraňuje aplikaci ustanovení § 23 odst. 3 písm. a) bod 16, které by v takovém případě zvyšovalo základ daně (bez ohledu na to, jak je daná operace vykazována v zákoně o účetnictví).

Z výše uvedeného vyplývá, že je nadbytečné stanovit, že příjmy svěřenského fondu z vyčlenění majetku do svěřenského fondu a ze zvýšení majetku svěřenského fondu smlouvou nebo pořízením pro případ smrti nejsou předmětem daně z příjmů právnických osob obdobně, jak tomu zákon nečiní v případě vkladů majetku do obchodní korporace.

Novelizační bod současně odstraňuje nežádoucí stav vyvolaný úpravami zákonným opatřením Senátu č. 344/ 2013 Sb., v oblasti zdaňování svěřenského fondu, tj. zejména nemožnost odpisovat majetek svěřenským fondem v důsledku aplikace § 27 písm. j). Navrhovaná úprava dále odstraňuje negativní dopady týkající se nemožnosti uplatnění částek ve výši účetních odpisů, resp. nákladů při spotřebě neodpisovaného majetku v základu daně z příjmů svěřenských fondů u majetku vyčleněného do svěřenského fondu, pokud je toto vyčlenění resp. zvýšení majetku považováno za bezúplatný příjem. Tato nemožnost je dána ustanoveními zákonného opatření Senátu č. 344/2013 Sb., která v § 25 písm. zp) a § 25 písm. zq) zákona o daních z příjmů daňovou uznatelnost pro majetek, resp. aktiva, získaný bezúplatně vylučovala. Obdobně je navrženou úpravou řešena možnost uplatnění nákladů souvisejících s prostředky z vyčlenění a zvýšení majetku svěřenského fondu ve vztahu ke stávajícímu znění § 25 odst. 1 písm. i) zákona o daních z příjmů.

Navržené zrušení písmene f) souvisí s transformací vyjmutí majetkového prospěchu z bezúplatného poskytování věcí k užití (§ 3 odst. 4 písm. j) do osvobození od daně (§ 4a písm. n)) navrženou v souvislosti se zavedenou povinností podávat oznámení o osvobozených příjmech fyzických osob (nový § 38v) Navrhuje se tak stejná transformace i u daně z příjmů právnických osob z důvodu zajištění stejného daňového režimu tohoto příjmů.

**K bodu 68 (§ 19 odst. 1 písm. zc))**

Zákonem č. 165/2012 Sb., bylo do zákona č. 185/2001 Sb., o odpadech vloženo ustanovení § 37p, které ukládá provozovatelům solárních elektráren povinnost uzavřít smlouvu s provozovatelem kolektivního systému na sběr, zpětný odběr a likvidaci elektroodpadu, na základě které budou hrazeny poplatky na financování budoucí likvidace elektroodpadu. Z důvodové zprávy k tomuto zákonu vyplývá, že pouze v tomto specifickém případě byla uložena povinnost nikoli výrobcí, ale provozovatelů solární elektrárny, za účelem jednoznačné identifikace povinné osoby a vymahatelnosti uložené povinnosti. Ministerstvo životního prostředí sdělilo, že opomenulo iniciaci novelizace zákona o daních příjmů (§ 19 odst. 1 písm. zc), podle kterého se osvobozují příjmy plynoucí pouze z příspěvků výrobců podle zákona o odpadech provozovatelům kolektivního systému. Proto zastává názor, že pro osvobození příspěvků od provozovatelů solárních elektráren existuje v daném případě stejný důvod jako v případě elektroodpadů, a to objektivní časový nesoulad mezi tvorbou zdrojů na likvidaci a skutečnou úhradou nákladů spojených s likvidací dotčených zařízení. Časový nesoulad mezi výběrem příspěvků a zpracováním odpadu ze solárních panelů se pohybuje přibližně v rozmezí 15-35 let.

Při projednávání problematiky s daňovými poradci bylo upozorněno na skutečnost, že kolektivní systémy mohou provozovatelům solárních elektráren umožnit zřídit v místě své elektrárny sběrné místo. Za jeho zřízení a provoz mu přísluší odměna, která může znamenat vrácení nemalé částky recyklačního poplatku (8,50Kč/kg panelu). Navrhuje se proto osvobození příspěvku omezit pouze na účely konkrétní likvidace elektroodpadů a solárních panelů, včetně nezbytných souvisejících nákladů, kterými ale nejsou náklady na zřízení sběrného místa. Ministerstvo životního prostředí dává záruky, že platná úprava zajišťuje využití dotčených příspěvků pouze pro zákonem stanovený účel, a proto není nutné stanovit postup pro případné použití prostředků v rozporu se zákonem, což by jinak znamenalo doplnění úpravy o povinnost zvýšit základ daně o částku příspěvku použitého v rozporu s jeho účelem, a to v tom zdaňovacím období, nebo období, za které se podává daňové přiznání, ve kterém došlo k porušení podmínek pro použití příspěvku nebo k ukončení činnosti.

Vzhledem ke skutečnosti, že došlo k opomenutí iniciovat změnu a reálně příspěvky jsou provozovatelům solárních elektráren poskytovány až od 1. ledna 2014, navrhuje se, aby tato úprava byla použitelná již pro zdaňovací období, které započalo v roce 2014.

**K bodu 69 (§ 19 odst. 3 písm. b))**

Navrhovaná úprava zajišťuje aplikaci tohoto ustanovení i na společnosti mající odpovídající právní formu podle zahraničního právního předpisu, pokud jsou z důvodu místa skutečného vedení v České republice českými daňovými rezidenty. Dále se okruh subjektů, na které se toto ustanovení vztahuje, rozšiřuje i o Evropskou společnost a Evropskou družstevní společnost, které tam doposud jmenovitě uvedeny nebyly. Tato úprava zajistí nediskriminační přístup k aplikaci směrnice 2011/96/EU o společném zdanění mateřských a dceřiných společností. Poplatníků, kteří jsou založeni podle tuzemských právních předpisů, se změna netýká a ustanovení tak i nadále platí pro akciovou společnost, společnost s ručením omezeným a družstvo.

**K bodu 70 (§ 19 odst. 3 písm. c))**

Navrhovaná úprava zajišťuje aplikaci tohoto ustanovení i na společnosti mající odpovídající právní formu podle zahraničního právního předpisu, pokud jsou z důvodu místa skutečného vedení v České republice českými daňovými rezidenty. Dále se okruh subjektů, na které se toto ustanovení vztahuje, rozšiřuje i o Evropskou společnost a Evropskou družstevní společnost, které tam doposud jmenovitě uvedeny nebyly. Tato úprava zajistí nediskriminační

přístup k aplikaci směrnice 2011/96/EU o společném zdanění mateřských a dceřiných společností. Poplatníků, kteří jsou založeni podle tuzemských právních předpisů, se změna netýká a ustanovení tak i nadále platí pro akciovou společnost, společnost s ručením omezeným a družstvo.

**K bodu 71 (§ 19 odst. 8)**

V návaznosti na zahájení jednání s Lichtenštejnským knížectvím o smlouvě o zamezení dvojímu zdanění, jejíž nedílnou součástí je i článek o výměně informací, se navrhuje upravit znění příslušného ustanovení tak, aby byly pro Lichtenštejnsko zavedeny stejné podmínky, které se týkají ostatních států tvořících Evropský hospodářský prostor (Norska a Islandu).

**K bodu 72 (§ 19 odst. 10)**

V návaznosti na zahájení jednání s Lichtenštejnským knížectvím o smlouvě o zamezení dvojímu zdanění, jejíž nedílnou součástí je i článek o výměně informací, se navrhuje upravit znění příslušného ustanovení tak, aby byly pro Lichtenštejnsko zavedeny stejné podmínky, které se týkají ostatních států tvořících Evropský hospodářský prostor (Norska a Islandu).

**K bodu 73 (§ 19 odst. 12)**

Z důvodů právní jistoty navrhovaná úprava jednoznačně stanoví, že v případě investičního fondu ve formě akciové společnosti vytvářející podfondy se splnění podmínky pro uplatnění osvobození mezi mateřskou a dceřinou společností hodnotí souhrnně za celou společnost.

**K bodu 74 (§ 19b)**

Ze strukturálních důvodů je vhodné, aby přístup v oblasti osvobození byl totožný jak u daně z příjmů fyzických osob, tak u daně z příjmů právnických osob, tj. aby jak § 4a, tak § 19a se zabývaly osvobozením bezúplatných příjmů. V tomto směru se jedná o opatření, které je nezbytné v úsilí o dosažení lepšího legislativně technického stavu zákona č. 586/1992 Sb.

V tomto kontextu se nabízejí dvě varianty řešení, a to zaprvé nově plnou citací vložit § 19a, který bude kopírovat stávající § 19b a následně § 19b zrušit (resp. nahradit níže navrhovaným zněním, které se bude zabývat odlišnou tematikou) nebo zadruhé stávající § 19b přechíslovat na § 19a.

První varianta je variantou, která s sebou nese nepochybně více legislativního textu, neboť pokud dochází pouze ke změně označení paragrafu, celý zbylý text ustanovení je kopírován. Může dojít ke zmatení čtenáře normy, který se může mylně domnívat, že došlo kromě změny označení rovněž i k jiné právní úpravě. Hlavně je však tento způsob „přechíslování“ velmi nevhodný pro další části legislativního procesu, neboť psychologicky dané ustanovení „otevřít“, což evokuje k případným zásahům do něj, ať již prostřednictvím připomínkových řízení či v rámci projednávání v zákonodárných orgánech. Ohledně případného navrhovaného zásahu se pak dá jen velmi obtížně namítat argumentem legislativní zdrženlivosti.

Z tohoto důvodu je preferována druhá varianta, a to provedení přechíslování daného paragrafu. Na první pohled se může zdát, že je takto varianta v rozporu s Legislativními pravidly vlády. Nicméně legislativní pravidla žádný zákaz navrhovaného postupu neupravují. Ustanovení čl. 55 odst. 4 hovoří v kontextu vkládání paragrafů toliko o nemožnosti přechíslovávat paragrafy následující. Explicitní zákaz přechíslování paragrafů odděleně od vkládání nových nebo zcela nezávisle na vkládání nových v tomto směru Legislativní pravidla vlády neobsahují. A contrario lze dovodit, že při neexistujícím zákazu je tedy taková změna v zásadě povolena. Nadto legislativní úprava sleduje především přehlednost upravované normy, což je taktéž jedním z hlavních cílů Legislativních pravidel vlády, který nelze přehlížet (v tomto kontextu lze zmínit např. ustanovení čl. 51 odst. 2, které obsahuje mylné doporučení týkající se

formulace přechodných ustanovení – „ve znění účinném po dni“ a které se v praxi taktéž nedodrží).

V tomto ohledu tedy byla jako vhodná varianta vyhodnocena varianta provést přečíslování pouhou změnou označení paragrafu.

**K bodu 75 (§ 19a odst. 1 písm. c) a d))**

Navržené písmeno c) v § 19a odst. 1 implementuje § 6 odst. 4 písm. a) ze zákona č. 357/1992 Sb., tj. vyjmutí plnění nebo bezúplatných převodů majetku na základě povinnosti stanovené právním předpisem z předmětu daně darovací. Institut popsany v osvobození je povinným převodem dle zákona č. 219/2000 Sb., o majetku České republiky a jejím vystupování v právních vztazích, a to dle § 60a tohoto zákona.

Dále se z důvodu zajištění stejného daňového režimu majetkového prospěchu z bezúplatného poskytování věcí k užití u daně z příjmů fyzických a právnických osob se tento příjem přesouvá z režimu vynětí předmětu daně do režimu osvobození od daně z příjmů. Současně se navrhuje obdobný limit pro osvobození jako u daně z příjmů fyzických osob v § 4a písm. n) bodě 4.

**K bodu 76 (§ 19a odst. 2 písm. b) bod 2)**

V návaznosti na zahájení jednání s Lichtenštejnským knížectvím o smlouvě o zamezení dvojímu zdanění, jejíž nedílnou součástí je i článek o výměně informací, se navrhuje upravit znění příslušného ustanovení tak, aby byly pro Lichtenštejnsko zavedeny stejné podmínky, které se týkají ostatních států tvořících Evropský hospodářský prostor (Norska a Islandu).

**K bodu 77 (§ 19a odst. 2 písm. e))**

V návaznosti na zahájení jednání s Lichtenštejnským knížectvím o smlouvě o zamezení dvojímu zdanění, jejíž nedílnou součástí je i článek o výměně informací, se navrhuje upravit znění příslušného ustanovení tak, aby byly pro Lichtenštejnsko zavedeny stejné podmínky, které se týkají ostatních států tvořících Evropský hospodářský prostor (Norska a Islandu).

**K bodu 78 (§ 19b)**

Navrhovaná úprava navazuje na úpravy popsané v důvodové zprávě k novému ustanovení § 17b, které umožňuje aplikaci snížené sazby daně z příjmů pouze pro základní investiční fondy. V zájmu zachování daňové neutrality se v případě investičních fondů, které nesplňují parametry základního investičního fondu, navrhuje osvobození příjmů jejich investorů z podílů na zisku těchto fondů. Tím bude u všech investorů zajištěno celkové daňové zatížení investice ve výši běžné sazby daně z příjmů právnických osob. Osvobození platí pouze pro podíly na zisku, který byl zdaněn běžnou daňovou sazbou. Pokud by některý investiční fond byl v předchozím zdaňovacím období základním investičním fondem, na rozdělovaný zisk vzniklý v tomto předchozím zdaňovacím období se osvobození neuplatní. Osvobození platí i pro příjem z podílů na zisku ze zahraničních investičních fondů, ale pouze pokud podléhají daní z příjmů právnických osob se sazbou vyšší než 12 %.

**K bodu 79 (§ 20 odst. 8)**

V návaznosti na zahájení jednání s Lichtenštejnským knížectvím o smlouvě o zamezení dvojímu zdanění, jejíž nedílnou součástí je i článek o výměně informací, se navrhuje upravit znění příslušného ustanovení tak, aby byly pro Lichtenštejnsko zavedeny stejné podmínky, které se týkají ostatních států tvořících Evropský hospodářský prostor (Norska a Islandu).

**K bodu 80 (§ 20 odst. 8)**

Doplňuje se terminologická změna, která byla v ostatních částech zákona o daních z příjmů provedena již k 1. lednu 2014.

**K bodu 81 (§ 20 odst. 8)**

Navrhuje se vypustit poslední věta, která sledovala eliminaci účelových jednání dárce a obdarovaného při poskytování darů na veřejně prospěšné účely, což zajistí stejnou úpravu pro právnické i fyzické osoby, kde obdobná úprava nebyla při poslední novele zákona o daních z příjmů provedena. Nežádoucím operacím je zabráněno pomocí institutu zneužití práva.

**K bodu 82 (§ 20 odst. 12)**

V návaznosti na zahájení jednání s Lichtenštejnským knížectvím o smlouvě o zamezení dvojímu zdanění, jejíž nedílnou součástí je i článek o výměně informací, se navrhuje upravit znění příslušného ustanovení tak, aby byly pro Lichtenštejnsko zavedeny stejné podmínky, které se týkají ostatních států tvořících Evropský hospodářský prostor (Norska a Islandu).

**K bodu 83 (§ 20a)**

V návaznosti na navrhované ustanovení § 17b, podle kterého se základním investičním fondem může stát pouze fond, který dodržuje stanovené podmínky po celé zdaňovací období, se navrhuje zrušení všech ustanovení upravujících postup v situaci, kdy je právnická osoba pouze část zdaňovacího období investičním fondem. Schválením navrhovaného ustanovení § 17b se tato ustanovení stanou obsoletní.

**K bodu 84 (§ 21 odst. 2)**

V návaznosti na návrh popsany v důvodové zprávě k novému ustanovení § 17b, který zavádí nový způsob zdaňování investičních fondů, se navrhuje umožnit aplikaci snížené sazby daně z příjmů právnických osob pouze pro základní investiční fondy.

**K bodu 85 (§ 21 odst. 5)**

V návaznosti na navrhované ustanovení § 17b, podle kterého se základním investičním fondem může stát pouze fond, který dodržuje stanovené podmínky po celé zdaňovací období, se navrhuje zrušení všech ustanovení upravujících postup v situaci, kdy je právnická osoba pouze část zdaňovacího období investičním fondem. Schválením navrhovaného ustanovení § 17b se tato ustanovení stanou obsoletní.

**K bodu 86 (§ 21a písm. c))**

Jedná se o terminologickou změnu uvádějící ustanovení do souladu s terminologií zavedenou rekodifikací soukromého práva.

**K bodu 87 (§ 21d odst. 1)**

Navržená úprava ustanovení § 21d odst. 1 rozšiřuje definici finančního leasingu ve smyslu ztotožnění se s ekonomickou náplní tohoto pojmu.

Doplnění určujících znaků finančního leasingu v písmenu b) a c) by mělo rovněž napomoci v odstranění pochybností, zda uskutečněná transakce mezi smluvními stranami je z hlediska obsahu finančním leasingem nebo zda se jedná o operativní pronájem. Obvyklým znakem finančního leasingu je skutečnost, že kupní cena předmětu leasingu je v okamžiku převodu vlastnického práva k předmětu finančního leasingu podstatně nižší než jeho obvyklá cena v tomto okamžiku. Za tímto účelem byla doplněna v písmenu b) definice. Vedle dalších charakteristických znaků finančního leasingu (viz např. rozsudek NSS č. j. 5 Afs 25/2007 – 59) je přenesení odpovědnosti za předmět leasingu (včetně údržby a oprav) i nebezpečí



vztahujících se k předmětu leasingu (poškození, pokles tržní hodnoty předmětu leasingu) z poskytovatele finančního leasingu na jeho uživatele jedním z jeho dalších určujících rysů. Rozlišení věcné podstaty transakce pomocí více kritérií je významné pro identifikaci finančního leasingu v situaci, kdy operativní pronájem obsahuje prvky jako například sjednání opce k jeho předmětu a kdy se délka pronájmu blíží době obvyklé u finančního leasingu apod. Při zachování stávajícího znění definice finančního leasingu, neobsahující jeho další určující znaky, je poplatník vystaven riziku překlasifikace smlouvy o operativním pronájmu na smlouvu o finančním leasingu a daňové neuznatelnosti úplat v základu daně z příjmů s ohledem na vyšší kupní ceny při prodeji předmětu v období na konci smlouvy, vycházející z uzavřené smlouvy o operativním pronájmu.

Z legislativně technických důvodů byl do ustanovení § 21d písm. d) přesunut jako určující definiční znak finančního leasingu jeho minimální doba včetně způsobu, od kdy se doba finančního leasingu počítá s tím, že z hlediska věcného obsahu tohoto textu dosud umístěného v ustanovení § 24 odst. 4 zde nedochází ke změně.

#### **K bodu 88 (§ 21d odst. 2)**

Navržená úprava ustanovení § 21d odst. 2 vymezuje, co se rozumí minimální dobou finančního leasingu, která je nově jedním z definičních znaků finančního leasingu. Věcně se tato úprava shoduje s minimální dobou trvání finančního leasingu jako podmínky pro uznatelnost úplaty u finančního leasingu jako výdaje v § 24 odst. 2 písm. a), § 24 odst. 15 písm. a) a § 24 odst. 16 písm. a). Vychází se ze znění § 24 odst. 2 písm. a) novelizovaného zákonem č. 458/2011Sb., které sjednocuje vazbu minimální doby trvání finančního leasingu na minimální dobu odpisování hmotného majetku i u nemovité věci a současně umožňuje zkrácení doby finančního leasingu o 6 měsíců i na hmotný majetek zaevidovaný (vedle dosavadních odpisových skupin 2 a 3) v odpisových skupinách 4 až 6.

#### **K bodu 89 (§ 21f až § 21h)**

K § 21f:

Navrhovaná úprava navazuje na zrušení ustanovení § 18 odst. 2 písm. e) a stanoví, že na vyčlenění majetku do svěřenského fondu i na zvýšení majetku svěřenského fondu smlouvou nebo pořízením pro případ smrti se pro účely zákona o daních z příjmů nahlíží obdobně jako na vklad do obchodní korporace a nelze je tak považovat za bezúplatné nabytí majetku. Z důvodu právní jistoty se toto ustanovení vztahuje i na fundace a ústavy, jejichž daňový režim doposud vycházel pouze z účetnictví.

U obchodních korporací se vklad do obchodní korporace považuje za úplatnou operaci, neboť akcionář či společník získávají za vložené prostředky podíl na společnosti. U svěřenských fondů a fundací obdobné protiplnění sice většinou chybí, ale vyčlenění majetku je nutným předpokladem pro jejich vznik a nelze tedy na ně nahlížet jako na dar. V tomto směru je možné tento výklad podpořit také analogií s účetními postupy, kdy jak vklady do obchodních korporací či do právnických osob obecně, tak vyčlenění majetku do svěřenského fondu, jsou účtovány rozvahově a nevzniká tedy „výnos“ tudíž ani příjem dle § 23 odst. 1., tj. vkladem nedochází k ovlivnění základu daně daného subjektu.

Navrhovaná úprava současně potvrzuje eliminaci nežádoucího stavu vyvolaného úpravami zákonným opatřením Senátu č. 344/ 2013 Sb., v oblasti zdaňování svěřenského fondu, spočívající zejména v nemožnosti odpisovat majetek svěřenským fondem v důsledku aplikace § 27 písm. j) a dále v nemožnosti uplatnění částek ve vyšší účetních odpisů, resp. nákladů při spotřebě neodpisovaného majetku v základu daně z příjmů svěřenských fondů u majetku vyčleněného do svěřenského fondu. Stávající úprava citovaným opatřením Senátu totiž pokládala vyčlenění resp. zvýšení majetku za bezúplatný příjem a ustanovení § 18 odst. 2

písm. e) jej vyjímalo z předmětu daně. V důsledku nově navržené úpravy se tedy restrikce, plynoucí z aplikace ustanovení § 27 písm. j) a z ustanovení § 25 odst. 1 písm. i) a dále § 25 odst. 1 písm. zp) a § 25 odst. 1 písm. zq) zákona o daních z příjmů vyčlenění, resp. zvýšení hodnoty majetku svěřenských fondů nedotýkají, což je dále potvrzeno i tím, že uvedená restriktivní ustanovení z množiny bezúplatných příjmů dopadají obecně nově jen na nabytí majetku darováním, a tím zmíněný vklad dle § 21f není.

Obdobně se bude postupovat i na vyčleněný majetek do fundace a na vklad do fundace nebo ústavu. Tzn., že se na tento majetek bude nahlížet jako na vklad do obchodní korporace a nelze je tak považovat za bezúplatné nabytí majetku. Stejně jako u svěřenského fondu, tak i fundacím a ústavům bude umožněno u vyčlenění a vkladech majetku odpisování majetku a nebudou se aplikovat ustanovení § 25 odst. 1 písm. i), zp) a zq) ZDP.

K § 21g:

Navrhuje se v rámci obecných společných ustanovení pro daň z příjmů fyzických a právnických osob vymezit pro účely zákona o daních z příjmů pojem „minimální mzda“ v novém § 21g namísto legislativní zkratky jen "minimální mzda" přesunuté z § 35c odst. 4 do § 35bb odst. 4 vládním návrhem zákona o poskytování služby péče o dítě v dětské skupině a o změně souvisejících zákonů (sněmovní tisk 82). Věcné vymezení minimální mzdy se oproti stávajícímu znění nemění. Příslušnými právními předpisy upravující výši minimální mzdy jsou zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce, (§ 111) a nařízení vlády č. 567/2006 Sb., o minimální mzdě, o nejnižších úrovních zaručené mzdy, o vymezení ztíženého pracovního prostředí a o výši příplatku ke mzdě za práci ve ztíženém pracovním prostředí.

K § 21h:

Navrhuje se v rámci obecných společných ustanovení pro daň z příjmů fyzických a právnických osob vymezit a zajistit provazbu mezi právními předpisy upravujícími účetnictví a zákonem o daních z příjmů. Jedná se o přesunutí a zpřesnění části úpravy ustanovení § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů, a to za účelem zvýšení právní jistoty a zamezení výkladových nejasností.

Vazba mezi právními předpisy upravujícími účetnictví a zákonem o daních z příjmů má za cíl vyjmutí poplatníků, kteří jsou účetními jednotkami, z obecného režimu posuzování příjmů. Pro tyto poplatníky bude platit, že příjmem je to, co je v účetnictví označeno za výnos. Takový příjem poté prochází testem toho, zda se jedná o příjem, který je předmětem daně, který je neosvobozený a který se zahrnuje do základu daně (taktéž o příjem, na který se vztahuje daňová povinnost, tj. zda se jedná nebo nejedná o příjem daňového nerezidenta ze zdrojů v zahraničí). S tímto příjmem se tady zachází obdobně jako s ostatními příjmy zmíněnými v § 23 odst. 1 větě první, tj. v zásadě platí, že v případě splnění výše uvedených testů se zahrnuje do základu daně.

Definice příjmu se uplatní pro celý zákon o daních z příjmů a i pro zákon o rezervách. Uplatní se tedy rovněž pro účely ustanovení § 3 i § 18. Právě z důvodů uplatnění tohoto ustanovení jak pro fyzické, tak pro právnické osoby je zvoleno zařazení této definice do společné části zákona, a to do nového § 21h.

Obdobným způsobem jako s výnosy se zachází s náklady, kdy náklady podle právních předpisů upravujících účetnictví jsou považovány za výdaje pro účely daní z příjmů. Tyto výdaje pak procházejí testem dle § 24 a 25, tj. mohou nebo nemusí být zahrnuty do základu daně.

Definice je třeba chápat tak, že se za tyto příjmy považují pouze výnosy, tj. nelze dovodit, že by vedle těchto příjmů-výnosů vstupovaly do základu daně ještě např. příjmy v hotovostní

(cashové) podobě. Pro poplatníky daně z příjmů fyzických osob, pro které je typické, že nevedou účetnictví za veškerou svou činnost (např. vedle činnosti, ze které plynou příjmy ze samostatné činnosti, mohou rovněž vykonávat standardní zaměstnání nebo mít „ostatní příjmy“ dle § 10) platí, že definice příjmu se uplatní pouze ve vztahu k činnostem, za které se účetnictví vede.

V návaznosti na ustanovení § 38a zákona o účetnictví, které umožňuje některým účetním jednotkám vést jednoduché účetnictví, tudíž jejich příjmy a výdaji nemohou být výnosy a náklady, se navrhuje doplnit dané ustanovení o výjimku ze stanoveného pravidla pro účetní jednotky, kteří účtují v soustavě jednoduchého účetnictví.

Dosavadnímu přístupu odpovídá rovněž z legislativního pohledu nadbytečná dualita spočívající v uvádění spojení „příjem (výnos)“ nebo „výdaj (náklad)“. Tato dualita však s ohledem na rozsáhlost potřebných změn bude odstraněna v budoucnu.

Toto ustanovení je doplněno ustanovením § 23 odst. 6 věta druhá (včetně písmen a) až c)), podle které se za příjem dále považuje hodnota (cena) technického zhodnocení provedeného nájemcem (resp. její zůstatek).

#### **K bodu 90 (§ 22 odst. 1 písm. g) bod 3)**

V návaznosti na zahájení jednání s Lichtenštejnským knížectvím o smlouvě o zamezení dvojímu zdanění, jejíž nedílnou součástí je i článek o výměně informací, se navrhuje upravit znění příslušného ustanovení tak, aby byly pro Lichtenštejnsko zavedeny stejné podmínky, které se týkají ostatních států tvořících Evropský hospodářský prostor (Norska a Islandu).

#### **K bodu 91 (§ 22 odst. 1 písm. g) bod 6)**

Jedná se o legislativně technické zpřesnění za účelem jednotné terminologie užívané zákonem o daních z příjmů (viz § 6 odst. 1 písm. c) bod 1 zákona o daních z příjmů) a potvrzení obecné právní úpravy orgánů právnických osob v novém občanském zákoníku (§ 151 a násl. NOZ), který vychází z pojetí, že i jedno osobový orgán právnické osoby má člena (př. jednatel je členem statutárního orgánu s. r. o., obdobně statutární ředitel a. s.). Od 1. ledna 2014 tak odpadá nutnost rozlišovat mezi osobou, která je orgánem právnické osoby a osobou, která je členem orgánu právnické osoby. Nový občanský zákoník toto pojetí výslovně potvrzuje v § 152 odst. 1, kde stanovuje, že orgány právnické osoby tvoří orgány o jednom členu (individuální) nebo o více členech (kolektivní) a dále též v navazujících ustanoveních, ve kterých hovoří pouze o členech voleného orgánu (leg. zkratka v § 152 odst. 1 pro fyzickou osobu, která je členem orgánu právnické osoby a která je do funkce volena, jmenována či jinak povolána).

Z tohoto důvodu se navrhuje pro nadbytečnost vypustit v § 22 odst. 1 zákona o daních z příjmů rozlišování mezi statutárním orgánem, členem statutárního orgánů a členem dalších orgánů právnických osob, neboť fyzická osoba v chápání orgánů právnických osob občanským zákoníkem je vždy členem orgánu právnické osoby, nikoliv sama orgánem právnické osoby. Odměna nerezidenta, který je členem ať již individuálního nebo kolektivního orgánu právnické osoby, je v důsledku občanského zákoníku vždy zahrnuta v § 22 odst. 1 písmenu g) bod 6 zákona o daních z příjmů a podléhá srážkové dani dle § 36 odst. 1 písm. a) bod 1 zákona o daních z příjmů.

#### **K bodu 92 (§ 23 odst. 1)**

Jde o legislativně technickou úpravu související s přesunutím úpravy vyjmutí poplatníků, kteří jsou účetními jednotkami (§ 2 zákona o účetnictví) z obecného režimu posuzování příjmů v § 23 odst. 1 do nově navrženého ustanovení § 21h v rámci obecných společných ustanovení pro daň z příjmů fyzických a právnických osob.

**K bodu 93 (§ 23 odst. 3 písm. a) bod 11)**

Jedná se o opravu zřejmé chyby v textu zákona.

**K bodu 94 (§ 23 odst. 3 písm. a) bod 12)**

V návaznosti na novou úpravu NOZ, která zavádí obecné pravidlo, že promlčecí lhůta je tři roky (§ 629), je navrhována úprava ustanovení § 8a zákona č. 593/1992 Sb., která zkracuje období, po jehož uplynutí lze tvořit opravné položky k nepromlčeným pohledávkám ve výši 100%, na 30 měsíců. Tato úprava zajistí možnost dále vytvářet opravné položky v nezměněné výši i na pohledávky spadající pod novou úpravu NOZ. V návaznosti na tuto úpravu a k vyloučení časového posunu v dopadu na inkaso daně z příjmů se navrhuje obdobně zkrátit také období, po jehož uplynutí musí dlužník zvýšit základ daně o neuhrazené dluhy, které byly zachyceny v účetnictví a zahrnuty do nákladů v předchozích zdaňovacích obdobích. Jedná se o symetrickou a rozpočtově vyváženou úpravu.

**K bodu 95 (§ 23 odst. 3 písm. a) bod 15)**

Jde o upřesnění týkající se daňového ošetření dopadů ze změny účetních metod tak, aby bylo zřejmé, že předmětné částky zvyšující, resp. snižující vlastní kapitál vzniklé v důsledku změny účetní metody se vztahují z celé množiny změn účetních metod jen k těm změnám, které ovlivňují základ daně z příjmů.

Změna účetní metody, která podle předpisů upravujících účetnictví od roku 2013 může být účtována kapitálově, nemusí ve všech případech znamenat, že její realizací vznikne dopad na výši základu daně z příjmů poplatníka. Příkladem změny účetní metody, která nevede k uvedenému daňovému dopadu, je např. začátek účtování o odložené dani, změna metody tvorby účetních opravných položek apod.

**K bodu 96 (§ 23 odst. 3 písm. a) bod 18)**

S účinností od 1. ledna 2014 byly zákonným opatřením Senátu č. 344/2013 Sb., o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva a o změně některých zákonů, přijaty i změny zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, v části týkající se problematiky uplatňování odpočtu od základu daně z příjmů na podporu výzkumu a vývoje. Jedna ze změn spočívala v nové možnosti zahrnovat do odpočtu i úplatu u finančního leasingu hmotného movitého majetku související s realizací projektu výzkumu a vývoje. Navrhuje se, aby v situaci, kdy poplatník zahrne do odpočtu i úplatu z finančního leasingu a poté nesplní podmínky pro daňovou uznatelnost tohoto výdaje, mohl zvýšit základ daně z příjmů o nesprávně uplatněnou část odpočtu na podporu výzkumu a vývoje ve stejném zdaňovacím období, ve kterém bude zvyšovat základ daně o částku úplaty, t.j. ve zdaňovacím období, kdy došlo k porušení podmínek, nikoliv na dodatečném daňovém příznání.

Zmíněným zákonným opatřením Senátu byl také doplněn nový odpočet na podporu odborného vzdělávání obsahující odpočet na podporu pořízení majetku na odborné vzdělávání. Tento odpočet může být uplatněn ve výši 110% nebo 50% vstupní ceny podpořeného majetku, a to ve vazbě na intenzitu jeho využití ve třech zdaňovacích obdobích. Navrhovaná změna umožní v případě, kdy poplatník v období pořízení, resp. přenechání podpořeného majetku do užívání určí vyšší procento využívání doby provozu dotčeného majetku pro účely odborného vzdělávání (více než 50%) a poté v dalších zdaňovacích obdobích toto procento nedodrží, zdanit pouze část tohoto odpočtu odpovídající rozdílu mezi 110% a 50% vstupní ceny podpořeného majetku.

**K bodu 97 (§ 23 odst. 3 písm. a) bod 19)**

Od roku 2014 byla v textu ustanovení § 23 odst. 7 v první větě provedena změna spočívající v tom, že text „upraví správce daně“ byl nahrazen textem „upraví se“. Cílem této změny bylo jednoznačně stanovit, že základ daně může upravovat jak správce daně, tak samotný poplatník, který má pochybnost o správně nastavených převodních cenách. Tato možnost upravit základ daně i samotným poplatníkem byla do konce roku 2013 dovozována výkladem.

Pro případy, kdy by z důvodu nesprávně nastavených převodních cen byl základ daně poplatníka dle § 23 odst. 7 snížen, ale tento poplatník by realizoval vysoké zisky z důvodu vysokých výnosů nebo nízkých nákladů, je nutné zvýšit výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji, aby tyto zisky nezůstaly nezdaněné.

Navrhuje se proto do ustanovení § 23 odst. 3 písm. a) doplnit nový bod 19, na základě kterého bude poplatník (nebo správce daně např. při daňové kontrole) povinen zvýšit výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji o částku ve výši rozdílu mezi cenou sjednanou mezi spojenými osobami a cenou „obvyklou“ na trhu v těch případech, kdy bude výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji u tohoto poplatníka snížen podle ustanovení § 23 odst. 7 (což by mohlo nastat i v případech, kdy u příslušné spojené osoby by základ daně zvýšen nebyl).

Tento postup se nepoužije v situacích, kdy následně došlo ke smluvní úpravě převodních cen mezi dotčenými spojenými osobami, která zohlední předmětný rozdíl. V tom případě poplatník snižovat základ daně podle § 23 odst. 7 nebude, a tudíž nebude ani následně zvyšovat výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji podle § 23 odst. 3 písm. a) bod 19 ZDP. Postup při následné smluvní úpravě převodních cen se promítne ve výsledku hospodaření prostřednictvím zaúčtování souvisejících operací nebo v důsledku dosaženého rozdílu mezi příjmy a výdaji u dotčených smluvních stran. Pro jednoznačnost se navrhuje uvést tento postup do textu zákona.

Na základě připomínky správce daně se navrhuje text „není-li rozdíl uspokojivě doložitelný,“ nahradit textem „není-li rozdíl uspokojivě doložen,“. Důvodem je obava, že platné znění by mohlo vést k situaci, kdy správce daně bude muset prokazovat doložitelnost tohoto rozdílu (zda je rozdíl vůbec možno doložit), což není cílem tohoto ustanovení.

Současně z důvodu nejasné hranice mezi bezúplatným příjmem a cenou ve výši nula se navrhuje vypustit text, který měl za cíl jednoznačně do zákona zapsat, že ustanovení dopadá i na situace, kdy je sjednána cena ve výši nula.

Na základě požadavku zachovat daňový režim u nízkouročených půjček platný do konce roku 2013, je ponechána výjimka pro nízkouročené zápůjčky i bezúročné zápůjčky v případě, kdy je věřitelem daňový nerezident a z daňových rezidentů člen obchodní korporace (společník obchodní společnosti a člen družstva, právnická nebo fyzická osoba).

**K bodu 98 (§ 23 odst. 3 písm. b) bod 6)**

Jde o upřesnění týkající se daňového ošetření dopadů ze změny účetních metod tak, aby bylo zřejmé, že předmětné částky zvyšující, resp. snižující vlastní kapitál vzniklé v důsledku změny účetní metody se vztahují z celé množiny změn účetních metod jen k těm změnám, které ovlivňují základ daně z příjmů.

Změna účetní metody, která podle předpisů upravujících účetnictví od roku 2013 může být účtována kapitálově, nemusí ve všech případech znamenat, že její realizací vznikne dopad na výši základu daně z příjmů poplatníka. Příkladem změny účetní metody, která nevede k uvedenému daňovému dopadu, je např. začátek účtování o odložené dani, změna metody tvorby účetních opravných položek apod.

**K bodu 99 (§ 23 odst. 3 písm. c) bod 8)**

Obecně v návaznosti na inkorporaci daně darovací do zákona o daních z příjmů je poplatník povinen zvýšit výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji o hodnotu bezúplatného příjmu, pokud o tomto příjmu není účtováno ve výnosech nebo pokud se nejedná o příjem nezahrnovaný do předmětu daně anebo o příjem osvobozený. Pokud tento bezúplatný příjem poplatník následně využije k dosažení, zajištění a udržení příjmů, může o jeho hodnotu výsledek hospodaření resp. rozdíl mezi příjmy a výdaji zase snížit. Nově je do ustanovení doplněno, že tento postup se nepoužije, pokud dosahovaný příjem není zahrnut v předmětu daně nebo je od daně osvobozený.

**K bodu 100 (§ 23 odst. 4 písm. a))**

Navrhovaná úprava vrací původní stav platný před 1. lednem 2014, kdy penzijní fondy měly úrokové příjmy vyjmuty ze základu daně z příjmů. V důsledku schválení pozměňovacího návrhu senátní legislativy při projednávání zákonného opatření č. 344/2014 Sb. došlo ke zrušení této úpravy, což nebylo záměrem předkládaného návrhu. V původním návrhu novely byla navrhována změna daňové sazby pro penzijní fondy na 0%, a proto bylo současně navrženo také zrušení části ustanovení týkající se vyjmutí úrokových příjmů ze základu daně, které již nemělo opodstatnění. Pozměňovací návrh však zrušil změnu daňové sazby pro penzijní fondy, zatímco změna úpravy základu daně zůstala zachována. Tím došlo k nežádoucímu zvýšení daňové zátěže penzijních fondů, která nebyla záměrem úpravy.

**K bodu 101 (§ 23 odst. 4 písm. e))**

Navrhuje se rozšíření ustanovení i na výdaje neuznané jako výdaje daňové v daném zdaňovacím období.

Ustanovení navazuje na doplněný § 24 odst. 2 písm. zc) (viz podrobněji důvodová zpráva k tomuto ustanovení).

Ustanovení je aplikovatelné i v případech pojistného plnění. Dojde-li například k vyřazení automobilu z obchodního majetku podnikatele z titulu totální havárie, kdy zůstatková cena automobilu činí 100 000 Kč. Náhradu od pojišťovny poplatník obdrží ve výši 80 000 Kč, částku od pojišťovny do základu daně zahrnovat nebude. Důvodem je skutečnost, že zůstatková cena je výdajem nedaňovým.

**K bodu 102 (§ 23 odst. 7 věty první až třetí)**

V ustanovení § 23 odst. 7 je obsaženo hlavní pravidlo pojednávající o převodních cenách, jehož cílem je zamezit přelévání zisků mezi spřízněnými osobami (s tím, že za spojené osoby jsou považovány i ty osoby, které vytvořily právní vztah převážně za účelem krácení daňové povinnosti).

V případě nadnárodních transakcí se zjištěný rozdíl mezi cenou sjednanou mezi spojenými osobami a cenou obvyklou na trhu považuje za příjem ze zdrojů na území České republiky, a to konkrétně za podíl na zisku, který podléhá srážkové dani, a to proto, že u těchto nadnárodních transakcí obecně existuje možnost následných úprav zisků podle smluv o zamezení dvojímu zdanění resp. podle tzv. Arbitrážní konvence (i přesto, že Česká republika k těmto postupům uplatnila výhradu, protože nepreferuje v případech krácení daně vylučovat mezinárodní dvojí ekonomické zdanění, jehož dopad je považován za určitou formu sankce za snahu poplatníka dosáhnout daňového úniku, např. přesunem zisků za účelem snížit daňový základ v jednom státě vzhledem k jeho vyššímu daňovému zatížení než ve státě druhém, nebo např. vzhledem k daňovému osvobození, které poplatník druhého státu požívá).

Do konce roku 2013 ustanovení § 23 odst. 7 obsahovalo text, který dával výslovnou možnost upravit základ daně v případě chybných převodních cen mezi spojenými osobami pouze správci daně. Od roku 2014 byla v textu ustanovení § 23 odst. 7 v první větě provedena změna spočívající v tom, že text „upraví správce daně“ byl nahrazen textem „upraví se“. Cílem této změny bylo umožnit upravovat základ daně (rozumí se zvýšit základ daně), jak správci daně, tak samotnému poplatníkovi, který má pochybnost o správně nastavených převodních cenách a nechce riskovat postih v rámci případné daňové kontroly. Tato možnost zvýšit základ daně i samotným poplatníkem byla do konce roku 2013 dovozována výkladem.

Zároveň se navrhuje do ustanovení § 23 odst. 3 písm. a) doplnit nový bod 19., na základě kterého bude poplatník (nebo správce daně např. při daňové kontrole) povinen zvýšit výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji o částku ve výši rozdílu mezi cenou sjednanou mezi spojenými osobami a cenou „obvyklou“ na trhu v těch případech, kdy bude výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji u tohoto poplatníka snížen podle ustanovení § 23 odst. 7 (což by mohlo nastat i v případech, kdy u příslušné spojené osoby by základ daně zvýšen nebyl). Tento postup nedopadá na situace, kdy dojde ke smluvní úpravě převodních cen mezi dotčenými spojenými osobami, která zohlední výše uvedený rozdíl.

Současně z důvodu nejasné hranice mezi bezúplatným příjmem a cenou ve výši nula se navrhuje vypustit text, který měl za cíl jednoznačně do zákona zapsat, že ustanovení dopadá i na situace, kdy je sjednána cena ve výši nula.

Na základě požadavku zachovat daňový režim u nízkouročených půjček platný do konce roku 2013 je ponechána výjimka pro nízkouročené půjčky i bezúročné půjčky v případě, kdy je věřitelem daňový nerezident a z daňových rezidentů člen obchodní korporace (společník obchodní společnosti a člen družstva, právnická nebo fyzická osoba).

#### **K bodu 103 (§ 23 odst. 8 písm. b) bod 1)**

Jedná se o legislativně technické zpřesnění v návaznosti na označení příjmů podle § 7 zákona jako příjmy ze samostatné činnosti.

#### **K bodu 104 (§ 23 odst. 18)**

Z diskusí a právního posouzení ustanovení § 38a zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, vyplývá, že nelze vybraným neziskovým právnickým osobám vzniklým po 1. lednu 2014 zakázat vedení zrušeného jednoduchého účetnictví. Proto do doby případné změny zákona o účetnictví a nahrazení zrušené soustavy jednoduchého účetnictví pravidly pro malé neziskové právnické osoby se doplňuje úprava pro možnost přechodu ze soustavy jednoduchého účetnictví do účetnictví a naopak, která zajistí srovnatelné zdanění bez ohledu na způsob vedení účetnictví obdobně, jako platí pro fyzické osoby při přechodu z vedení účetnictví na vedení daňové evidence a vyloučí tak legální vyhnutí se dani při přechodu z jednoduchého účetnictví na účetnictví např. v případech, kdy podle platné právní úpravy nejsou dodáno pohledávky, které by při úhradě byly zdanitelným příjmem, dále zásoby apod. Při opačném přechodu se jedná zejména o zvýšení základu daně o dluhy, zůstatky dohadných účtů pasivních apod.

#### **K bodu 105 (nadpis § 23a)**

Nahrazení pojmu obchodní společnost pojmem obchodní korporace je zdůvodněno v důvodové zprávě ke změně v § 23a odst. 6 písm. c).

#### **K bodu 106 (§ 23a odst. 1)**

Nahrazení pojmu obchodní společnost pojmem obchodní korporace je zdůvodněno v důvodové zprávě ke změně v § 23a odst. 6 písm. c).

**K bodu 107 (§ 23a odst. 2)**

Nahrazení pojmu obchodní společnost pojmem obchodní korporace je zdůvodněno v důvodové zprávě ke změně v § 23a odst. 6 písm. c).

**K bodu 108 (§ 23a odst. 3)**

Nahrazení pojmu obchodní společnost pojmem obchodní korporace je zdůvodněno v důvodové zprávě ke změně v § 23a odst. 6 písm. c).

**K bodu 109 (§ 23a odst. 4)**

Nahrazení pojmu obchodní společnost pojmem obchodní korporace je zdůvodněno v důvodové zprávě ke změně v § 23a odst. 6 písm. c).

Dále dochází k nahrazení odkazu na ustanovení definující pro účely zdanění právnických osob daňové nerezidenty přímým označením „poplatník, který je daňovým nerezidentem“.

**K bodu 110 (§ 23a odst. 5 úvodní část)**

Nahrazení pojmu obchodní společnost pojmem obchodní korporace je zdůvodněno v důvodové zprávě ke změně v § 23a odst. 6 písm. c).

**K bodu 111 (§ 23a odst. 5 písm. a) až c))**

Ustanovení § 23a až § 23d představují implementaci Směrnice Rady 2009/133/ES ze dne 19. října 2009 o společném systému zdanění při fúzích, rozděleních, částečných rozděleních, převodech aktiv a výměně akcií. V rámci implementace této směrnice byl umožněn m.j. přenos daňové ztráty v případě převodu obchodního závodu na obchodní společnost (§ 23a odst. 5 písm. b) a v případě fúzí nebo rozdělení obchodních společností (§ 23c odst. 8 písm. b). V rámci navržených změn bude možné výhodu v převodu daňové ztráty uplatnit v i případech násobných převodů obchodních závodů resp. násobných fúzí nebo rozdělení obchodních společností. V návaznosti na úpravu ustanovení § 23a a § 23c bylo nutné provést změny v ustanovení § 38na, které obsahuje podmínky pro uplatnění převedených daňových ztrát. Podle § 38na odst. 4, resp. odst. 6 bude moci při splnění stanovených podmínek odečíst daňovou ztrátu od základu daně i ten poplatník, který ji převzal od poplatníka, který ji převzal od poplatníka, kterému byla daňová ztráta vyměřena.

Nahrazení pojmu obchodní společnost pojmem obchodní korporace je zdůvodněno v důvodové zprávě ke změně v § 23a odst. 6 písm. c).

Jedná se o legislativně technickou změnu v odkazu na správná ustanovení v § 34 zákona o daních z příjmů.

Dále dochází k nahrazení odkazu na ustanovení definující pro účely zdanění právnických osob daňové nerezidenty přímým označením „poplatník, který je daňovým nerezidentem“.

**K bodu 112 (§ 23a odst. 6 písm. a))**

Nahrazení pojmu obchodní společnost pojmem obchodní korporace je zdůvodněno v důvodové zprávě ke změně v § 23a odst. 6 písm. c).

Dále dochází k nahrazení odkazu na ustanovení definující pro účely zdanění právnických osob daňové rezidenty přímým označením „poplatník, který je daňovým rezidentem“.

**K bodu 113 (§ 23a odst. 6 písm. b))**

Nahrazení pojmu obchodní společnost pojmem obchodní korporace je zdůvodněno v důvodové zprávě ke změně v § 23a odst. 6 písm. c).



Dále dochází k nahrazení odkazu na ustanovení definující pro účely zdanění právnických osob daňové rezidenty přímým označením „poplatník, který je daňovým rezidentem“.

**K bodu 114 (§ 23a odst. 6 písm. c))**

Navrhuje se rozšíření aplikace ustanovení § 23a i na družstva. Dle zákona o obchodních korporacích neobsahuje pojem obchodní společnost evropskou družstevní společnost ani družstvo. Tito poplatníci spadají pod samostatnou kategorii družstev. Z legislativně technického hlediska se tedy jeví jako vhodnější použití pojmu obchodní korporace, který je v souladu s § 1 zákona o obchodních korporacích souhrnnou kategorií zahrnující jak obchodní společnosti, tak družstva (tj. družstvo a evropskou družstevní společnost).

S ohledem na skutečnost, že podle § 552 zákona o obchodních korporacích je přípustná možnost založení družstva za účelem podnikání, je třeba ve vztahu k nakládání s obchodním závodem zohlednit možnost účasti družstva na převodu obchodního závodu, a sice jak v pozici převodce („převádějící obchodní korporace“), tak v pozici příjemce („přijímající obchodní korporace“) ve smyslu ustanovení § 23a odst. 1 zákona o daních z příjmů. Současné znění ustanovení § 23a odst. 6 písm. c) zákona o daních z příjmů omezuje využití režimu převodu obchodního závodu pouze na entity disponující formou obchodní společnosti, která je akciovou společností, společností s ručením omezeným nebo evropskou družstevní společností. Tato úprava tak znevýhodňuje poplatníky podnikající v právní formě družstva oproti obchodním společnostem. Proto se navrhuje rozšíření aplikovatelnosti úpravy § 23a zákona o daních z příjmů i na družstva.

Důvodem je tedy odstranění dosavadního rozdílného daňového zacházení s těmito subjekty v procesu restrukturalizací od jiných subjektů, od nichž se liší pouze právní formou ale nikoliv hospodářským způsobem podnikání či okruhem společníků (ekonomicko-sociální podstatou) a rovněž ne daňovým režimem ve vztahu k ostatním krokům činěným v rámci jejich podnikání, a to zejména s ohledem na skutečnost, že se v současné době stále více podnikových přeměn účastní také družstva podnikající v různých oborech, zejména zemědělská, spotřební, výrobní nebo spořitelní družstva, explicitně se doplňuje do ustanovení řešících daňový režim fúzí a rozdělení obchodních korporací z důvodů aplikace daňově neutrálního přístupu pro poplatníky mající právní formu družstva.

Úpravou tak jde o zajištění rovných podmínek podnikání a obě klíčové směrnice uplatňované v EU pro právnické osoby, tj. 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 a směrnice Rady 2006/98/ES (tzv. dividendová směrnice) a směrnice Rady 2009/133/ES ze dne 19. října 2009 o společném zdanění při fúzích, rozděleních, částečných rozděleních, převodech aktiv a výměně akcií týkajících se společností z různých členských států a při přemístění sídla evropské společnosti nebo evropské družstevní společnosti mezi členskými státy (tzv. fúzovací směrnice) budou, po navrhované úpravě, aplikovány na stejný okruh poplatníků.

Dále dochází k nahrazení odkazu na ustanovení definující pro účely zdanění právnických osob daňové rezidenty přímým označením „poplatník, který je daňovým rezidentem“.

**K bodu 115 (§ 23b odst. 1)**

Nahrazení pojmu obchodní společnost pojmem obchodní korporace je zdůvodněno v důvodové zprávě ke změně v § 23b odst. 6.

**K bodu 116 (§ 23b odst. 2)**

Nahrazení pojmu obchodní společnost pojmem obchodní korporace je zdůvodněno v důvodové zprávě ke změně v § 23b odst. 6.

**K bodu 117 (§ 23b odst. 3 až 5)**

Nahrazení pojmu obchodní společnost pojmem obchodní korporace je zdůvodněno v důvodové zprávě ke změně v § 23b odst. 6.

**K bodu 118 (§ 23b odst. 6 úvodní část ustanovení)**

Dochází k rozšíření aplikace ustanovení § 23b i na družstva. Dle zákona o obchodních korporacích neobsahuje pojem obchodní společnost evropskou družstevní společnost ani družstvo. Tito poplatníci spadají pod samostatnou kategorii družstev. Z legislativně technického hlediska se tedy jeví jako vhodnější použití pojmu obchodní korporace, který je v souladu s § 1 zákona o obchodních korporacích souhrnnou kategorií zahrnující jak obchodní společnosti, tak družstva (tj. družstvo a evropskou družstevní společnost).

S ohledem na skutečnost, že převod obchodního podílu družstva, tedy i jeho výměna, je za podmínek podle § 599 až 601 zákona o obchodních korporacích přípustná, jeví se jako nutné zohlednit tuto skutečnost v úpravě režimu výměny podílů podle § 23b zákona o daních z příjmů.

Současné znění ustanovení § 23b odst. 6 zákona o daních z příjmů omezuje využití režimu výměny podílů pouze na entity disponující formou obchodní společnosti, která je akciovou společností, společností s ručením omezeným nebo evropskou družstevní společností. Tato úprava tak znevýhodňuje poplatníky podnikající v právní formě družstva oproti obchodním společnostem. Proto se navrhuje rozšíření aplikovatelnosti úpravy § 23b zákona o daních z příjmů i na družstva.

Důvodem je tedy odstranění dosavadního rozdílného daňového zacházení s těmito subjekty v procesu restrukturalizací od jiných subjektů, od nichž se liší pouze právní formou ale nikoliv hospodářským způsobem podnikání či okruhem společníků (ekonomicko-sociální podstatou) a rovněž ne daňovým režimem ve vztahu k ostatním krokům činěným v rámci jejich podnikání, a to zejména s ohledem na skutečnost, že se v současné době stále více podnikových přeměn účastní také družstva podnikající v různých oborech, zejména zemědělská, spotřební, výrobní nebo spořitelní družstva, explicitně se doplňuje do ustanovení řešících daňový režim fúzí a rozdělení obchodních korporací z důvodů aplikace daňově neutrálního přístupu pro poplatníky mající právní formu družstva.

Úpravou tak jde o zajištění rovných podmínek podnikání a obě klíčové směrnice uplatňované v EU pro právnické osoby, tj. směrnice Rady 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 a směrnice Rady 2006/98/ES (tzv. dividendová směrnice) a směrnice Rady 2009/133/ES ze dne 19. října 2009 o společném zdanění při fúzích, rozděleních, částečných rozděleních, převodech aktiv a výměně akcií týkajících se společností z různých členských států a při přemístění sídla evropské společnosti nebo evropské družstevní společnosti mezi členskými státy (tzv. fúzovací směrnice) budou, po navrhované úpravě, aplikovány na stejný okruh poplatníků.

Dále dochází k nahrazení odkazu na ustanovení definující pro účely zdanění právnických osob daňové rezidenty přímým označením „poplatník, který je daňovým rezidentem“.

**K bodu 119 (§ 23b odst. 6 písm. b))**

Nahrazení pojmu obchodní společnost pojmem obchodní korporace je zdůvodněno v důvodové zprávě ke změně v § 23b odst. 6.

Dále dochází k nahrazení odkazu na ustanovení definující pro účely zdanění daňové rezidenty přímým označením „poplatník, který je daňovým rezidentem“.

**K bodu 120 (§ 23c)**

Nahrazení pojmu obchodní společnost pojmem obchodní korporace je zdůvodněno v důvodové zprávě ke změně v § 23c odst. 9 písm. c).

**K bodu 121 (§ 23c odst. 1)**

Nahrazení pojmu obchodní společnost pojmem obchodní korporace je zdůvodněno v důvodové zprávě ke změně v § 23c odst. 9 písm. c).

**K bodu 122 (§ 23c odst. 2 úvodní část ustanovení)**

Nahrazení pojmu obchodní společnost pojmem obchodní korporace je zdůvodněno v důvodové zprávě ke změně v § 23c odst. 9 písm. c).

**K bodu 123 (§ 23c odst. 2 písm. a))**

Nahrazení pojmu obchodní společnost pojmem obchodní korporace je zdůvodněno v důvodové zprávě ke změně v § 23c odst. 9 písm. c).

**K bodu 124 (§ 23c odst. 2 písm. b))**

Nahrazení pojmu obchodní společnost pojmem obchodní korporace je zdůvodněno v důvodové zprávě ke změně v § 23c odst. 9 písm. c).

**K bodu 125 (§ 23c odst. 3)**

Nahrazení pojmu obchodní společnost pojmem obchodní korporace je zdůvodněno v důvodové zprávě ke změně v § 23c odst. 9 písm. c).

**K bodu 126 (§ 23c odst. 4)**

Nahrazení pojmu obchodní společnost pojmem obchodní korporace je zdůvodněno v důvodové zprávě ke změně v § 23c odst. 9 písm. c).

**K bodu 127 (§ 23c odst. 5 úvodní část ustanovení)**

Nahrazení pojmu obchodní společnost pojmem obchodní korporace je zdůvodněno v důvodové zprávě ke změně v § 23c odst. 9 písm. c).

**K bodu 128 (§ 23c odst. 5 písm. b))**

Nahrazení pojmu obchodní společnost pojmem obchodní korporace je zdůvodněno v důvodové zprávě ke změně v § 23c odst. 9 písm. c).

Dále dochází k nahrazení odkazu na ustanovení definující pro účely zdanění daňové rezidenty přímým označením „poplatník, který je daňovým rezidentem“.

**K bodu 129 (§ 23c odst. 6)**

Nahrazení pojmu obchodní společnost pojmem obchodní korporace je zdůvodněno v důvodové zprávě ke změně v § 23c odst. 9 písm. c).

**K bodu 130 (§ 23c odst. 7)**

Nahrazení pojmu obchodní společnost pojmem obchodní korporace je zdůvodněno v důvodové zprávě ke změně v § 23c odst. 9 písm. c).

Dále dochází k nahrazení odkazu na ustanovení definující pro účely zdanění právnických osob daňové nerezidenty přímým označením „poplatník, který je daňovým nerezidentem“.

**K bodu 131 (§ 23c odst. 8 úvodní část ustanovení)**

Nahrazení pojmu obchodní společnost pojmem obchodní korporace je zdůvodněno v důvodové zprávě ke změně v § 23c odst. 9 písm. c).

**K bodu 132 (§ 23c odst. 8 písm. a) až c))**

Ustanovení § 23a až § 23d představují implementaci Směrnice Rady 2009/133/ES ze dne 19. října 2009 o společném systému zdanění při fúzích, rozděleních, částečných rozděleních, převodech aktiv a výměně akcií. V rámci implementace této směrnice byl umožněn m.j. přenos daňové ztráty v případě převodu obchodního závodu na obchodní společnost (§ 23a odst. 5 písm. b) a v případě fúzí nebo rozdělení obchodních společností (§ 23c odst. 8 písm. b). V rámci navržených změn bude možné výhodu v převodu daňové ztráty uplatnit v i případech násobných převodů obchodních závodů resp. násobných fúzí nebo rozdělení obchodních společností. V návaznosti na úpravu ustanovení § 23a a § 23c bylo nutné provést změny v ustanovení § 38na, které obsahuje podmínky pro uplatnění převedených daňových ztrát. Podle § 38na odst. 4, resp. odst. 6 bude moci při splnění stanovených podmínek odečíst daňovou ztrátu od základu daně i ten poplatník, který ji převzal od poplatníka, který ji převzal od poplatníka, kterému byla daňová ztráta vyměřena.

Nahrazení pojmu obchodní společnost pojmem obchodní korporace je zdůvodněno v důvodové zprávě ke změně v § 23c odst. 9 písm. c).

Dále dochází k nahrazení odkazu na ustanovení definující pro účely zdanění právnických osob daňové rezidenty a daňové nerezidenty přímým označením „poplatník, který je daňovým rezidentem“ a „poplatník, který je daňovým nerezidentem“.

**K bodu 133 (§ 23c odst. 9 písm. a))**

Nahrazení pojmu obchodní společnost pojmem obchodní korporace je zdůvodněno v důvodové zprávě ke změně v § 23c odst. 9 písm. c).

Dále dochází k nahrazení odkazu na ustanovení definující pro účely zdanění právnických osob daňové rezidenty přímým označením „poplatník, který je daňovým rezidentem“.

**K bodu 134 (§ 23c odst. 9 písm. b))**

Nahrazení pojmu obchodní společnost pojmem obchodní korporace je zdůvodněno v důvodové zprávě ke změně v § 23c odst. 9 písm. c).

Dále dochází k nahrazení odkazu na ustanovení definující pro účely zdanění právnických osob daňové rezidenty přímým označením „poplatník, který je daňovým rezidentem“.

**K bodu 135 (§ 23c odst. 9 písm. c))**

Navrhuje se rozšíření aplikace ustanovení § 23c i na družstva. Dle zákona o obchodních korporacích neobsahuje pojem obchodní společnost evropskou družstevní společnost ani družstvo. Tito poplatníci spadají pod samostatnou kategorii družstev. Z legislativně technického hlediska se tedy jeví jako vhodnější použití pojmu obchodní korporace, který je v souladu s § 1 zákona o obchodních korporacích souhrnnou kategorií zahrnující jak obchodní společnosti, tak družstva (tj. družstvo a evropskou družstevní společnost).

Současné znění ustanovení § 23c odst. 9 zákona o daních z příjmů omezuje využití režimu fúze a rozdělení pouze na entity disponující formou obchodní společnosti, která je akciovou společností, společností s ručením omezeným nebo evropskou družstevní společností. Tato úprava tak znevýhodňuje poplatníky podnikající v právní formě družstva oproti obchodním společnostem. Proto se navrhuje rozšíření aplikovatelnosti úpravy § 23a zákona o daních z příjmů i na družstva.

Důvodem je tedy odstranění dosavadního rozdílného daňového zacházení s těmito subjekty v procesu restrukturalizací od jiných subjektů, od nichž se liší pouze právní formou ale nikoliv hospodářským způsobem podnikání či okruhem společníků (ekonomicko-sociální podstatou) a rovněž ne daňovým režimem ve vztahu k ostatním krokům činěným v rámci jejich podnikání, a to zejména s ohledem na skutečnost, že se v současné době stále více podnikových přeměn účastní také družstva podnikající v různých oborech, zejména zemědělská, spotřební, výrobní nebo spořitelní družstva, explicitně se doplňuje do ustanovení řešících daňový režim fúzí a rozdělení obchodních korporací z důvodů aplikace daňově neutrálního přístupu pro poplatníky mající právní formu družstva.

Úpravou tak jde o zajištění rovných podmínek podnikání a obě klíčové směrnice uplatňované v EU pro právnické osoby, t.j. směrnice Rady 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 a směrnice Rady 2006/98/ES (tzv. dividendová směrnice) a směrnice Rady 2009/133/ES ze dne 19. října 2009 o společném zdanění při fúzích, rozděleních, částečných rozděleních, převodech aktiv a výměně akcií týkajících se společností z různých členských států a při přemístění sídla evropské společnosti nebo evropské družstevní společnosti mezi členskými státy (tzv. fúzovací směrnice) budou, po navrhované úpravě, aplikovány na stejný okruh poplatníků.

**K bodu 136 (§ 23d odst. 1)**

Nahrazení pojmu obchodní společnost pojmem obchodní korporace je zdůvodněno v důvodové zprávě ke změnám v § 23a až 23c.

**K bodu 137 (§ 23d odst. 2)**

Nahrazení pojmu obchodní společnost pojmem obchodní korporace je zdůvodněno v důvodové zprávě ke změnám v § 23a až 23c.

**K bodu 138 (§ 23d odst. 3 a 4)**

Nahrazení pojmu obchodní společnost pojmem obchodní korporace je zdůvodněno v důvodové zprávě ke změnám v § 23a až 23c.

**K bodu 139 (§ 23d odst. 5)**

Nahrazení pojmu obchodní společnost pojmem obchodní korporace je zdůvodněno v důvodové zprávě ke změnám v § 23a až 23c.

**K bodu 140 (§ 24 odst. 2 písm. b) body 2 a 3)**

Navrhuje se doplnění režimu uplatnění zůstatkové ceny odpisovaného hmotného majetku pro situace vypořádání práva stavby s ohledem na skutečnost, že vypořádání práva stavby při jeho zániku nelze terminologicky zcela ztotožnit s případy prodeje či likvidace. Navrhovanou úpravou je řešeno uplatnění zůstatkové ceny odpisovaného hmotného majetku (stavby), pokud byl tento majetek realizován po dobu práva stavby a je součástí vypořádání práva stavby při jeho zániku, tj. v situaci, kdy stavba realizovaná stavebníkem zůstane zachována a případně vlastníkovu pozemku.

V situaci, kdy je předmětem převodu právo stavby, ale toto právo není hmotným majetkem podle zákona o daních z příjmů, je uplatnění pořizovací, resp. zůstatkové ceny práva stavby navázáno na účetnictví a daňově uznatelnou v okamžiku převodu je částka nákladu (účetní zůstatková cena) zaúčtována poplatníkem v účetnictví podle předpisů upravujících účetnictví.

**K bodu 141 (§ 24 odst. 2 písm. b) závěrečná část ustanovení)**

V závěrečné části ustanovení § 24 odst. 2 písm. b) se provádějí drobné legislativně-technické úpravy.

**K bodu 142 (§ 24 odst. 2 písm. k) bod 1)**

V návaznosti na § 21d, který ve znění účinném od 1. ledna 2014 stanovuje, že na finanční leasing se nevztahují ustanovení zákona o nájmu, je třeba doplnit, že při pracovní cestě uskutečněné vozidlem, které si poplatník pořizuje formou finančního leasingu, uplatní výdaje v prokázané výši.

**K bodu 143 (§ 24 odst. 2 písm. k) bod 4)**

V návaznosti na § 21d, který ve znění účinném od 1. ledna 2014 stanovuje, že na finanční leasing se nevztahují ustanovení zákona o nájmu, je třeba doplnit, že při zahraniční pracovní cestě, u které nelze prokázat výdaje, uskutečněné vozidlem, které si poplatník pořizuje formou finančního leasingu, uplatní výdaje ve výši náhrady za spotřebované pohonné hmoty.

**K bodu 144 (§ 24 odst. 2 písm. u))**

Vzhledem ke skutečnosti, že příjem z prodeje nemovité věci, která je ve společném jmění manželů, musí zdanit pouze jeden z nich, navrhuje se do zákona doplnit, že ten z manželů, který příslušný příjem zdaní, si jako daňový výdaj může uplatnit i daň z nabytí nemovitých věcí zaplacenou druhým z manželů.

**K bodu 145 (§ 24 odst. 2 písm. za))**

Navrhovaná úprava má za cíl sjednotit úpravu ustanovení zákona o daních z příjmů užívající pojem „jednotka, která nezahrnuje nebytový prostor“ s ustanoveními § 4a písm. g) a h), která užívají pojem „jednotka, která nezahrnuje nebytový prostor jiný než garáž, sklep nebo komoru“. Oproti současnému znění se touto úpravou rozšiřuje dopad ustanovení § 24 odst. 2 písm. za) i na jednotky, která vedle bytu zahrnuje i nebytový prostor, který je garáží, sklepem nebo komorou, a dále na garáž, sklep nebo komoru, pokud jsou vymezeny jako samostatné nebytové prostory v rámci jednotky, která nezahrnuje jiné nebytové prostory či byt.

**K bodu 146 (§ 24 odst. 2 písm. zc))**

Cílem nového znění ustanovení § 24 odst. 2 písm. zc) je realizace původního záměru daného ustanovení, a to sice jeho aplikace na tzv. „přefakturace“. Pokud poplatník vynaloží výdaj, který není výdajem na dosažení zajištění nebo udržení příjmů, (např. výdaj na reprezentaci), nicméně dojde k jeho proplacení jiným poplatníkem, pak se jedná o výdaj na dosažení, zajištění udržení příjmů. Pro aplikaci § 24 odst. 2 písm. zc) postačí, pokud má poplatník na proplacení právo. Výdaj je uznatelný pouze do výše, do které má být proplacen. Ustanovení se neaplikuje v případě, kdyby mělo za následek dvojí uplatnění jednoho výdaje. Platí pravidlo, že pokud má nedaňový výdaj zvláštní/speciální daňový režim, nemůže využít toto ustanovení. Zvláštním daňovým režimem se rozumí zejména režim

- rezerv,
- opravných položek,
- nabývacích cen podílů,
- pohledávek,
- výdajů na spotřebované pohonné hmoty, pokud poplatník využil paušální výdaj na dopravu (§ 25 odst. 1 písm. x)),
- oceňovacích rozdílů,
- finančního leasingu.

**K bodu 147 (§ 24 odst. 2 písm. zo))**

Jde o legislativně technickou úpravu související s novým názvem příjmů podle § 7 zákona.

**K bodu 148 (§ 24 odst. 2 písm. zp))**

V návaznosti na zahájení jednání s Lichtenštejnským knížectvím o smlouvě o zamezení dvojímu zdanění, jejíž nedílnou součástí je i článek o výměně informací, se navrhuje upravit znění příslušného ustanovení tak, aby byly pro Lichtenštejnsko zavedeny stejné podmínky, které se týkají ostatních států tvořících Evropský hospodářský prostor (Norska a Islandu).

**K bodu 149 (§ 24 odst. 2 písm. zx))**

Nový občanský zákoník v § 1240 a násl. zavádí počínaje rokem 2014 nový institut – právo stavby. Právo stavby je v souladu s § 1242 nemovitá věc. Z hlediska účetních předpisů je právo stavby dlouhodobým hmotným majetkem. Je-li součástí práva stavby stavba, je z hlediska účetních předpisů právo stavby součástí ocenění stavby. V návaznosti na to se navrhuje pro poplatníky daně z příjmů fyzických osob, kteří nevedou účetnictví, do zákona doplnit, že výdaje na pořízení práva stavby, které není součástí ocenění stavby (resp. není součástí vstupní ceny stavby v souladu s § 29 zákona o daních z příjmů), lze do daňových výdajů uplatnit postupně po sjednanou dobu trvání práva stavby. Prakticky jde o časové rozlišení výdajů poplatníků vedoucích daňovou evidenci obdobně, jako je tomu při finančním leasingu (viz § 24 odst. 2 písm. h) bod 2 zákona).

**K bodu 150 (§ 24 odst. 4)**

Navržená úprava ustanovení § 24 odst. 4 souvisí s přesunem obsahu dosavadního znění ustanovení § 24 odst. 4 týkajícího se doby finančního leasingu do § 21d odst. 1 písm. c) a § 21d odst. 2 a podmínky kladené na kupní cenu při převodu vlastnického práva k předmětu leasingu do § 21d odst. 1 písm. b). Vzhledem k rozsáhlosti zásahů do tohoto ustanovení bylo zvoleno nové přetextování § 24 odst. 4.

S ohledem na provázanost minimální doby finančního leasingu s dobou odpisování nově i u nemovitých věcí se navrhuje rovněž přemístění dosavadní podmínky § 24 odst. 4 písm. b) kladené pro uznatelnost leasingových úplat na kupní cenu předmětu leasingu po jeho ukončení, a to že tato kupní cena nesmí být vyšší než zůstatková cena při rovnoměrném odpisování z pořizovací ceny evidované u poskytovatele leasingu. Toto kritérium kladené dosud na kupní cenu (které bylo pouze fiktivním výpočtem bez ohledu na to, jak skutečně poskytovatel leasingu odpisoval) se jeví vhodné upravit a přesunout do definice finančního leasingu, a to v podobě uvedené v § 21d odst. 1 písm. b), tj. že lze ze smlouvy předpokládat, že kupní cena předmětu leasingu bude podstatně nižší než by byla obvyklá cena předmětu leasingu k datu převodu vlastnického práva,

Úprava v dosavadním ustanovení § 24 odst. 4 písm. c) jsou legislativně technické a souvisí s úpravou v návěti § 24 odst. 4. Poslední věta ustanovení § 24 odst. 4 stávajícího znění se zrušuje s ohledem na to, že postup při nesplnění podmínek obsažených v dosavadním textu ustanovení § 24 odst. 4 je obsažen v ustanovení § 24 odst. 5.

**K bodu 151 (§ 24 odst. 15 a 16)**

Navrhuje se zrušit odkaz na § 24 odst. 15, který je rušen tímto zákonem.

**K bodu 152 (§ 24 odst. 15 a 16)**

Navrhuje se dané odstavce zrušit z důvodu, že podmínka doby finančního leasingu je stanovena komplexně v § 21d odst. 2 jako jeden z jeho definičních znaků a podmínka zahrnutí hmotného majetku do obchodního majetku po ukončení finančního leasingu je zobecněna pro finanční leasing veškerého hmotného majetku v § 24 odst. 4.

**K bodu 153 (§ 24 odst. 7 písm. b) bod 1)**

První navrhovaná změna souvisí se změnou terminologie v zákoně o oceňování majetku. Druhá změna navazuje na změnu terminologie v souvislosti s rekonstrukcí soukromého práva.

**K bodu 154 (§ 25 odst. 1 písm. i))**

Jedná se o zúžení titulů bezúplatných příjmů, u kterých je vyloučená možnost uplatnění takto získaného majetku nebo majetku získaného z bezúplatných příjmů do daňově uznatelných výdajů (nákladů). Navrhovaná úprava by tak měla dopadat na tzv. veřejně prospěšné poplatníky, kteří mají dary osvobozené od daně, resp. mohou uplatnit jejich osvobození. Oproti současné úpravě se navrhuje, aby výdaje související s reprodukcí majetku získaného z dědění nebo odkazu byly daňově uznatelné.

**K bodu 155 (§ 25 odst. 1 písm. t))**

V souladu se zájmem na právní jistotě poplatníků dochází k výslovnému upřesnění věcného rozsahu ustanovení, v jehož rámci se mají výdaje na reprezentaci, které není možné uplatnit jako výdaje vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů, na mysli dary, nikoliv ostatní plnění spadající do širší množiny bezúplatných plnění.

**K bodu 156 (§ 25 odst. 1 písm. zp))**

Jedná se o úpravu, která množinu bezúplatných příjmů pro účely aplikace předmětného ustanovení omezuje na případy nabytí hmotného a nehmotného majetku odpisovaného pouze podle právních předpisů upravujících účetnictví, kdy byl tento majetek nabyt darováním. Navrhovaná úprava by tak měla dopadat na tzv. veřejně prospěšné poplatníky, kteří mají dary osvobozené od daně, resp. mohou uplatnit jejich osvobození.

**K bodu 157 (§ 25 odst. 1 písm. zq))**

Jedná se o úpravu, která množinu bezúplatných příjmů pro účely aplikace předmětného ustanovení omezuje na případy nabytí majetku neodpisovaného podle tohoto zákona ani podle předpisů upravujících účetnictví, a to darováním. Takovým majetkem mohou například být darované zásoby, pozemek a finanční majetek. Souvisejícími výdaji (náklady) u obdarovaného jsou například hodnota spotřebovaných zásob, vstupní cena pozemku apod. Navrhovaná úprava by tak měla dopadat na tzv. veřejně prospěšné poplatníky, kteří mají dary osvobozené od daně, resp. mohou uplatnit jejich osvobození.

**K bodu R (§ 25 odst. 1 písm. zq))**

Jedná se o úpravu, která množinu bezúplatných příjmů pro účely aplikace předmětného ustanovení omezuje na případy nabytí:



1) majetku neodpisovaného podle tohoto zákona ani podle právních předpisů upravujících účetnictví, a to darováním. Takovým majetkem mohou například být zásoby, pozemek, finanční majetek,

2) služeb přijatých bezúplatně.

Ustanovení dopadá na výdaje (náklady) nabyvatele související s tímto majetkem nebo službami. Souvisejícími výdaji (náklady) jsou například hodnota spotřebovaných zásob, vstupní cena pozemku, hodnota spotřebovaných služeb apod. Navrhovaná úprava by tak měla dopadat na tzv. veřejně prospěšné poplatníky, kteří mají dary osvobozené od daně, resp. mohou uplatnit jejich osvobození.

#### **K bodu Q (§ 25 odst. 1 písm. zq))**

Jedná se o úpravu, která množinu bezúplatných příjmů pro účely aplikace předmětného ustanovení omezuje na případy nabytí zásob darováním a která dopadá na výdaje (náklady) související se spotřebou těchto zásob u obdarovaného. Navrhovaná úprava by tak měla dopadat na tzv. veřejně prospěšné poplatníky, kteří mají dary osvobozené od daně, resp. mohou uplatnit jejich osvobození.

#### **K bodu 158 (§ 26 odst. 2 písm. a))**

Jedná se o legislativně technickou úpravu spočívající v doplnění identifikace samostatných movitých věcí nebo jejich souborů, které jsou součástí vymezení hmotného majetku podle zákona o daních z příjmů, a to tak, aby byla zajištěna žádoucí vazba na vymezení těchto věcí podle předpisů upravujících účetnictví, které slovo „hmotné“ obsahují, a též z důvodu, že nový občanský zákoník v § 496 nově rozlišuje mezi věci hmotnou a nehmotnou.

#### **K bodu 159 (§ 26 odst. 2 písm. b))**

Jedná se o legislativně technickou úpravu spočívající ve vypuštění textu, který se navrženým doplněním do ustanovení § 29 odst. 1 zákona o daních z příjmů stává nadbytečným.

#### **K bodu 160 (§ 26 odst. 2 závěrečná část ustanovení)**

Jedná se o legislativně technickou úpravu spočívající v doplnění identifikace samostatných movitých věcí nebo jejich souborů, které jsou součástí vymezení hmotného majetku podle zákona o daních z příjmů, a to tak, aby byla zajištěna žádoucí vazba na vymezení těchto věcí podle předpisů upravujících účetnictví, které slovo „hmotné“ obsahují, a též z důvodu, že nový občanský zákoník v § 496 nově rozlišuje mezi věci hmotnou a nehmotnou.

#### **K bodu 161 (§ 26 odst. 7 písm. b))**

Jedná se o legislativně technickou úpravu odstraňující nadbytečný odkaz v § 26 odst. 7 písm. b) na ustanovení jednotlivých písmen § 30 odst. 10 zákona o daních z příjmů. Režim polovičního odpisu podle § 26 odst. 7 písm. b) zákona o daních z příjmů se týká všech písmen § 30 odst. 10 zákona o daních z příjmů, tedy i dosud zde neuváděného písmene f).

#### **K bodu 162 (§ 27 písm. j))**

Navržená úprava z množiny bezúplatných příjmů pro účely aplikace předmětného ustanovení vybírá pouze případy nabytí hmotného majetku darováním, a to jak v případě obdarovaného fyzické, tak i právnické osoby. Vzhledem k tomu, že návrh ustanovení se již netýká dědictví nebo odkazu, navrhuje se současně zrušit výjimky týkající se fyzických osob.

#### **K bodu 163 (§ 28 odst. 3)**

Jde o doplnění ustanovení, které stanoví, že technické zhodnocení majetku pořizovaného formou finančního leasingu může odpisovat i uživatel, který si majetek pořizuje na finanční

leasing, tak jak to zákon stanovil již do konce roku 2013. Úprava navazuje na nový § 21d odst. 2 zákona účinný od 1. ledna 2014, který stanoví, že na finanční leasing se nevztahují ustanovení tohoto zákona o nájmu.

**K bodu 164 (§ 29 odst. 1 písm. a))**

V případě, kdy si podnikatel v době delší než jeden rok před vložením do obchodního majetku pořídil movitou věc, např. automobil, je vstupní cenou reprodukční pořizovací cena. Vložil-li by např. podnikatel do obchodního majetku 4 roky starý automobil, vstupní cenou by byla cena reprodukční. Pro pronajímatele, který nemá ve smyslu zákona obchodní majetek, zákon obdobnou úpravu vstupní ceny nestanoví. Pokud by např. poplatník zahájil nájem 4 roky starého automobilu, vstupní cenou by byla kupní cena. Z uvedeného důvodu se navrhuje do zákona doplnit, že i v případě zahájení nájmu movité věci starší než 1 rok bude vstupní cenou reprodukční pořizovací cena.

**K bodu 165 (§ 29 odst. 1 písm. h))**

Navrhovaná úprava má za cíl stanovit u veřejně prospěšných poplatníků jednoduchý postup pro oceňování u bezúplatně nabytého majetku, který nezaloží žádné zvýšení jejich výdajů, neboť nebude vyžadováno ocenění tohoto bezúplatného nabytí podle zákona pro oceňování majetku.

U vybraných účetních jednotek, mezi které patří organizační složky státu, státní fondy podle rozpočtových pravidel, územní samosprávné celky, dobrovolné svazky obcí, Regionální rady regionů soudržnosti a příspěvkové organizace, se pro ocenění bezúplatné změny v příslušnosti hospodaření s majetkem státu, převodu nebo přechodu majetku se navrhuje postupovat podle ceny majetku zachycené v účetnictví u účetní jednotky, která o tomto majetku účtovala naposledy.

V případě bezúplatně nabytého majetku se za vstupní cenu navrhuje stanovit reprodukční pořizovací cenu podle právních předpisů upravujících účetnictví a při poskytnutí darů, tj. bezúplatného nabytí u muzeí a galerií se konečně navrhuje, aby v případě, předmětů muzejní povahy a kulturní hodnoty (movitých kulturních památek), byla hodnota bezúplatného plnění stanovena ve výši 1,- Kč, tj. shodně podle právních předpisů upravujících účetnictví

Tento postup podle přechodných ustanovení bude možné uplatnit již za zdaňovací období započaté v roce 2014.

**K bodu 166 (§ 29 odst. 1 závěrečná část ustanovení)**

Jedná se o úpravu, která reaguje na dichotomii jednotek vzniklou po 1. lednu. 2014, kdy jednotky vymezené podle zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, obsahují podíl na společných částech nemovité věci v podobě pozemku, který však není hmotným majetkem podle zákona o daních z příjmů. Z důvodu posílení jistoty poplatníků se navrhuje doplnění § 29 odst. 1 zákona o daních z příjmů pravidlo, které vylučuje pro účely zjištění vstupní ceny jednotky tu jeho část, která je pozemkem.

**K bodu 167 (§ 29 odst. 3)**

Navržená úprava spočívající v doplnění ustanovení § 29 odst. 3 zákona o daních z příjmů má za cíl potvrdit možnost daňového odpisování výdaje na stroj nebo zařízení, u kterého je zapsána výhrada ve smyslu ustanovení § 508 zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku, a tento stroj nebo zařízení je podle platné úpravy zákona o daních z příjmů nedílnou součástí stavebního díla (např. v situaci, kdy takový stroj nebo zařízení funkci stavebního díla podmiňuje). Uplatnění daňového odpisu technického zhodnocení je ve stávajícím znění zákona o daních z příjmů výslovně řešeno pouze pro nájemce a spoluvlastníka, ale nikoliv pro

právně odlišného vlastníka od vlastníka stavby ve smyslu citovaného ustanovení občanského zákoníku. Uplatnění plného daňového odpisu v předmětné situaci vlastníkem budovy brání zapsaná výhrada jiného vlastníka stroje nebo zařízení, vlastník budovy nemá technické zhodnocení v podobě předmětného stroje či zařízení v obchodním majetku.

**K bodu 168 (§ 30 odst. 10 písm. b) úvodní část ustanovení)**

Navrhuje se nahradit návětí § 30 odst. 10 písm. b) obsahující výčet jednotlivých subjektů oprávněných pokračovat v odpisování v případě hmotného majetku nabytého vkladem či přeměnou obecným pojmem poplatník, neboť současný výčet není úplný.

Navrhovanou úpravou jsou do daného ustanovení zahrnuty i fundace a ústav, které jsou definovány v ustanoveních § 303 a následujících, resp. § 402 a následujících zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku. V této souvislosti se však nenavrhuje další úprava pro tyto instituty v jednotlivých bodech ustanovení § 30 odst. 10 písm. b) zákona o daních z příjmů, a to s ohledem na novelou navržené ustanovení § 21f zákon o daních z příjmů, ve kterém se vklad do fundace nebo ústavu připodobňuje k vkladu do obchodní korporace (obdobně se tomu tak děje v případě svěřenského fondu).

**K bodu 169 (§ 30 odst. 10 písm. b) bod 4)**

Dochází ke zrušení ustanovení § 30 odst. 10 písm. b) bodu 4 zákona o daních z příjmů, a to v souvislosti s navrženým novelizačním bodem, který stanoví, že pro účely daní z příjmů se na vyčlenění majetku do svěřenského fondu a zvýšení majetku svěřenského fondu smlouvou nebo pořízením pro případ smrti hledí jako na vklad do obchodní korporace. V důsledku této úpravy není třeba zachovávat speciální bod týkající pokračování v odpisování pro majetek vyčleněný svěřenskému fondu, neboť režim vyčlenění majetku do svěřenského fondu, resp. zvýšení majetku svěřenského fondu se navrhuje podřadit pod režim vkladů, který je obecně řešen v § 30 odst. 10 písm. b) bodu 1 stávajícího znění zákona o daních z příjmů.

**K bodu 170 (§ 30 odst. 10 písm. i))**

Jedná se o terminologickou změnu navazující na nové pojmy soukromého práva, kdy je od 1. ledna 2014 užíván pojem „zápůjčka“ (§ 2390 NOZ) namísto dosavadního pojmu „půjčka“, přičemž po věcné stránce se jejich vymezení shoduje.

**K bodu 171 (§ 30 odst. 10 písm. m))**

Dochází ke zrušení stávajícího ustanovení § 30 odst. 10 písm. m) zákona o daních z příjmů, jehož obsah je ve vztahu k navržené úpravě § 30 odst. 10 písm. b) bodu 1 duplicitní.

**K bodu 172 (§ 33a odst. 2 písm. c))**

Jedná se o legislativně technickou úpravu spočívající v doplnění identifikace samostatných movitých věcí nebo jejich souborů, které jsou součástí vymezení hmotného majetku podle zákona o daních z příjmů, a to tak, aby byla zajištěna žádoucí vazba na vymezení těchto věcí podle předpisů upravujících účetnictví, které slovo „hmotné“ obsahují, a též z důvodu, že nový občanský zákoník v § 496 nově rozlišuje mezi věci hmotnou a nehmotnou.

**K bodu 173 (§ 34g odst. 4 písm. a) bod 3)**

Jedná se o legislativně technické zpřesnění.

**K bodu 174 (§ 34g odst. 4 písm. b))**

Jedná se o legislativně technické zpřesnění.

**K bodu 175 (§ 35ba odst. 1 písm. a))**

Na základě koaliční smlouvy se navrhuje přiznat základní slevu na poplatníka i starobním důchodcům, kteří k 1. lednu daného zdaňovacího období pobírají starobní důchod z důchodového pojištění nebo ze zahraničního povinného pojištění stejného druhu.

**K bodu 176 (§ 35ba odst. 2)**

Jde o legislativně technickou úpravu navazující na pojem „daňový rezident“ zavedený v § 2 zákona zákonným opatřením Senátu č. 344/2013 Sb.

V návaznosti na zahájení jednání s Lichtenštejnským knížectvím o smlouvě o zamezení dvojímu zdanění, jejíž nedílnou součástí je i článek o výměně informací, se navrhuje upravit znění příslušného ustanovení tak, aby byly pro Lichtenštejnsko zavedeny stejné podmínky, které se týkají ostatních států tvořících Evropský hospodářský prostor (Norska a Islandu).

**K bodu 177 (§ 35ba odst. 2)**

Z důvodu snížení administrativní zátěže poplatníků se navrhuje zrušit povinnost dokládat výši příjmů ze zdrojů ze zahraničí na daném formuláři. Nadále trvá však povinnost tento příjem doložit potvrzením zahraničního správce daně. Forma je tedy volná.

**K bodu 178 (§ 35ba odst. 4)**

Jde o legislativně technickou úpravu pro právní jistotu poplatníků i správců daně navazující na nový postup zdaňování příjmů zemědělného poplatníka do doby rozhodnutí o dědictví stanovené zákonem č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů a na ustanovení § 12 odst. 3 zákona o daních z příjmů.

**K bodu 179 (§ 35bb odst. 3)**

Jde o legislativně technickou úpravu v nově navrženém ustanovení § 35bb (jedná se o novelu zákona o daních z příjmů vládním návrhem zákona o poskytování služby péče o dítě v dětské skupině a o změně souvisejících zákonů (sněmovní tisk 82)), která reaguje na změnu vymezení vyživovaného dítěte tímto zákonem v § 35c odst. 6 úvodní části ustanovení zákona o daních z příjmů.

**K bodu 180 (§ 35bb odst. 4)**

Jde o legislativně technickou úpravu, kdy se legislativní zkratka jen "minimální mzda" přesunutá z § 35c odst. 4 do § 35bb odst. 4 vládním návrhem zákona o poskytování služby péče o dítě v dětské skupině a o změně souvisejících zákonů (sněmovní tisk 82) nahrazuje definicí minimální mzdy pro účely zákona o daních z příjmů v novém § 21g v rámci obecných společných ustanovení pro daň z příjmů fyzických a právnických osob.

**K bodu 181 (§ 35c odst. 1)**

V návaznosti na zahájení jednání s Lichtenštejnským knížectvím o smlouvě o zamezení dvojímu zdanění, jejíž nedílnou součástí je i článek o výměně informací, se navrhuje upravit znění příslušného ustanovení tak, aby byly pro Lichtenštejnsko zavedeny stejné podmínky, které se týkají ostatních států tvořících Evropský hospodářský prostor (Norska a Islandu).

**K bodu 182 (§ 35c odst. 1)**

Jedná se o legislativní změnu na základě Programového prohlášení vlády, ve kterém se vláda zavázala k následujícímu kroku: „Od roku 2015 postupně zvyšování slevy na dani na druhé a další dítě s cílem podstatně zvýšit slevu na dani na druhé a další dítě do konce volebního období.“ Navrhuje se tak zvýšit daňové zvýhodnění na druhé a další vyživované dítě o 100 Kč měsíčně, tj. o 1200 Kč ročně. Maximální výše daňového bonusu zůstává nezměněna.

Daňové zvýhodnění tak bude nutné s ohledem na jeho výši uplatňovat v souvislosti s počtem dětí. Pokud v průběhu zdaňovacího období dojde ke změně počtu dětí (např. narozením druhého dítěte v rodině), pak se jedná o další dítě, na které bude uplatněno daňové zvýhodnění ve výši 14 604 Kč ročně, resp. poměrná část tohoto daňového zvýhodnění v souvislosti s dalšími podmínkami pro jeho uplatnění. Pokud v průběhu zdaňovacího období např. jedno ze dvou vyživovaných dětí přestane být vyživovaným dítětem ve smyslu § 35c odst. 6 zákona o daních z příjmů, bude poplatník uplatňovat na zbývajícím dítěte daňové zvýhodnění ve výši 13 404 Kč ročně, resp. poměrnou část z této částky, neboť se počet dětí snížil ze dvou na jedno.

Pro ilustraci postupu zjištění výše daňového zvýhodnění uplatňovaného na více dětí slouží následující příklad:

Poplatník uplatňuje daňové zvýhodnění v roce 2015 na dvě děti žijící s ním ve společně hospodařící domácnosti. Na zletilého studujícího syna jen za kalendářní měsíce leden až srpen, neboť syn ukončí v tomto roce studium na střední škole a ve studiu dále nepokračuje a na nezletilou dceru po celý rok.

#### Nárokové částky daňového zvýhodnění podle § 35c ZDP:

Daňové zvýhodnění na jedno vyživované dítě	13.404 Kč ročně	1.117 Kč měsíčně
Daňové zvýhodnění na každé další vyživované dítě	14 604 Kč ročně	1.217 Kč měsíčně

#### Výpočet daňového zvýhodnění u poplatníka za celý rok 2015:

Vyživované děti	Za kal. měsíce	Výpočet	Za kal. měsíce	Výpočet
Zletilý syn	I – VIII	1.117 x 8	-	-
Celkem		8.936 Kč		
Nezletilá dcera	I – VIII	1.217 x 8	IX – XII	1.117 x 4
Celkem		9.736 Kč		4.468 Kč

Daňové zvýhodnění u poplatníka na obě děti v úhrnu za celý rok:  $8.936 + 9.736 + 4.468 = 23.140$  Kč

#### Z výše uvedeného vyplývá, že

na zletilého syna bude náležet daňové zvýhodnění ve výši stanovené na jedno dítě za měsíce I. – VIII. v úhrnné výši 8.936 Kč ( $1.117 \times 8$ ), a

na nezletilou dceru bude náležet daňové zvýhodnění za měsíce I. – XII. v úhrnné výši 14.204 Kč ( $1.217 \times 8 = 9.736 + 1.117 \times 4 = 4.468$ ).

Vzhledem k tomu, že s ohledem na § 35c odst. 10 ZDP bude nezletilá dcera považována po část roku (I. – VIII.) za „každé další dítě“ a po část roku (IX. – XII.) za „jedno“ dítě, nebude se výsledná roční částka daňového zvýhodnění za celý rok rovnat ani jedné z částek uvedených v § 35c odst. 1 ZDP (ani 13.404 Kč, ani 14.604 Kč), ale bude v jejím rozpětí, tedy ve výši 14.204 Kč.

### **K bodu 183 (§ 35c odst. 1)**

Smyslem navrhované úpravy je zajištění nároku na daňové zvýhodnění na více dětí vyživovaných v rámci jedné společně hospodařící domácnosti v nové diferencované výši „podle počtu dětí“ (tj. v současné částce na jedno dítě a ve vyšší částce na každé další dítě) za okolností, že daňové zvýhodnění na tyto děti nebude uplatňovat pouze jeden z poplatníků (rodičů), ale kdy si poplatníci (rodiče) daňové zvýhodnění náležející na těchto „více“ dětí rozdělí.

Bude-li tedy např. uplatňovat daňové zvýhodnění na jedno dítě u svého zaměstnavatele matka a na další dvě děti u svého zaměstnavatele otec, bude náležet daňové zvýhodnění na jedno z těchto dětí ve výši 13 404 Kč a na další dvě děti ve výši 14 604 Kč. Bude pak záležet na rozhodnutí rodičů, v jaké výši si daňové zvýhodnění na tyto tři děti uplatní v prohlášení k dani u svého zaměstnavatele. Tzn. zda si matka uplatní nárok na daňové zvýhodnění u svého zaměstnavatele jen ve výši 13 404 Kč a otec na další dvě děti ve výši 14 604 Kč; nebo matka si uplatní daňové zvýhodnění ve výši 14 604 Kč a otec daňové zvýhodnění na jedno dítě ve výši 13 404 Kč a na druhé ve výši 14 604 Kč.

Mezi rodiči tedy musí existovat shoda nejen v tom, kdo z nich si daňové zvýhodnění na to které dítě uplatní, ale i v tom, v jaké výši si na to které dítě daňové zvýhodnění uplatní.

### **K bodu 184 (§ 35c odst. 5)**

Jde o legislativně technickou úpravu navazující na pojem „daňový rezident“ zavedený v § 2 zákona zákonným opatřením Senátu č. 344/2013 Sb.

V návaznosti na zahájení jednání s Lichtenštejnským knížectvím o smlouvě o zamezení dvojímu zdanění, jejíž nedílnou součástí je i článek o výměně informací, se navrhuje upravit znění příslušného ustanovení tak, aby byly pro Lichtenštejnsko zavedeny stejné podmínky, které se týkají ostatních států tvořících Evropský hospodářský prostor (Norska a Islandu).

### **K bodu 185 (§ 35c odst. 5)**

Z důvodu snížení administrativní zátěže poplatníků se navrhuje zrušit povinnost dokládat výši příjmů ze zdrojů ze zahraničí na daném formuláři. Nadále trvá však povinnost tento příjem doložit potvrzením zahraničního správce daně. Forma je tedy volná.

### **K bodu 186 (§ 35c odst. 6 úvodní část ustanovení)**

Jedná se o legislativně technickou úpravu, aby bylo zřejmé, že jde-li o daňové zvýhodnění na dítě druhého z manželů, k uplatnění nároku na daňové zvýhodnění postačí, aby dítě s nevlastním rodičem žilo ve společně hospodařící domácnosti, tak jak zákon stanovil do konce roku 2013.

Jde-li o daňové zvýhodnění na vlastního vnuka nebo vnuka druhého z manželů, je třeba nejen s tímto vnukem sdílet společně hospodařící domácnost, jak stanoví § 35c odst. 1 zákona, ale ještě je třeba, aby jeho rodiče neměli dostatečné příjmy, ze kterých by mohli daňové zvýhodnění na dítě uplatnit. Bude-li se např. jednat o manžele, kde manželka nemá žádné příjmy, pečuje o dítě, manžel – student, má příjem ze samostatné činnosti 100 000 Kč, uplatní manžel slevy na dani podle § 35ba zákona a poté daňové zvýhodnění na dítě. Vzhledem k výši příjmu manžela, bude mít nárok na daňový bonus v souladu s § 35c odst. 4 zákona on a nikoliv prarodič.

Dosáhne-li však příjem manžela ze samostatné činnosti např. pouze 50 000 Kč, uplatní manžel pouze slevy na dani podle § 35ba zákona. Daňové zvýhodnění v podobě daňového bonusu manžel uplatnit nemůže, jeho příjem nedosáhl šestinásobku minimální mzdy (6 x 8

500 = 51 000) v souladu s § 35c odst. 4 zákona. V takovém případě, pokud vnouče žije ve společně hospodařící domácnosti s prarodiči, si mohou daňové zvýhodnění uplatnit prarodiče.

#### **K bodu 187 (§ 35ca)**

Navrhuje se, aby poplatníci, kteří uplatní výdaje paušálem podle § 7 odst. 7 nebo § 9 odst. 4 zákona o daních z příjmů, nemohli za určitých podmínek uplatnit slevu na dani na poplatníka. Sleva na dani na druhého z manželů (§ 35ba odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů) a daňové zvýhodnění (§ 35c zákona o daních z příjmů) bude moci uplatnit i poplatník uplatňující výdaje paušálním způsobem, a to za předpokladu, že pro uplatnění této slevy na dani a daňového zvýhodnění byly naplněny zákonem stanovené podmínky, které jsou uvedeny v § 35ba odst. 1 písm. b) a § 35c zákona o daních z příjmů.

Podmínka, podle které součet jeho dílčích základů, u kterých neuplatňuje výdaje paušálním způsobem (tj. i u dílčích základů daně podle § 7 nebo § 9, pokud u nich neuplatňuje výdaje paušálním způsobem), přesahoval 50 % jeho celkového základu, zůstává zachována.

#### **K bodu 188 (§ 36 odst. 1 písm. a) bod 2)**

Jedná se o legislativně technické zpřesnění a sjednocení pojmosloví dle uznávaného konceptu, aby nedocházelo k jejich matoucímu zaměňování v zákoně. Pojem „příjem z nájemného“ je třeba vykládat tak, že se jedná o příjmy plynoucí z nájmu (též tzv. operativního leasingu). Nezahrnuje příjmy z finančního leasingu, a to na základě ustanovení § 21d odst. 2, který stanoví, že na finanční leasing se nepoužijí ustanovení o nájmu.

Příjmy z finančního leasingu (dříve finančního pronájmu s následnou koupí movité věci) jsou zdaňovány odlišnou výší zvláštní sazby daně z příjmů podle ustanovení § 36 odst. 1 písm. d).

Naproti tomu § 22 odst. 1 písm. g) bod 5 obsahuje jak příjmy z nájmu, tak příjmy v podobě leasingových splátek, neboť toto ustanovení používá spojení „příjmy z užívání“, což je pojem, který zastřešuje oba výše zmíněné instituty.

Speciálním ustanovením vůči § 36 odst. 1 písm. a) (a rovněž i písm. b)) je ustanovení § 36 odst. 1 písm. c), které postihuje příjmy plynoucí do tzv. „daňových rájů“ vyšší sazbou daně. Toto se samozřejmě nevztahuje na úplaty o finančním leasingu, který není obsažen v písm. a) ani v písm. b) (je upraven v § 36 odst. 1 písm. d)). Úplatou se rozumí leasingové splátky, tj. nikoliv kupní cena za předmět leasingu na konci leasingového vztahu.

#### **K bodu 189 (§ 36 odst. 2 písm. d))**

Navrhuje se ustanovení týkající se příjmů z kapitálového majetku, kterým jsou i podíly na zisku, uvést do souladu se zákonem č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích. Ten umožňuje podíly na zisku vyplácet i jiným osobám než těm, které mají majetkový podíl na obchodní korporaci (§ 34 odst. 1 zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích).

Tato úprava přímo souvisí s úpravou provedenou v § 8 odst. 1, kde se ruší slova „z majetkového podílu“ a slova „společnost s ručením omezeným“, „komanditní společnost“ a „družstvo“ se nahrazují pojmem „obchodní korporace“. Obdrží-li následně podíl na zisku osoba, která nemá majetkový podíl na obchodní korporaci, bude se i na její straně jednat o příjem podle § 8 zákona zdaněný srážkou v souladu s § 36 zákona. Tím tato osoba nebude muset podávat daňové přiznání. Výjimkou bude podíl na zisku vyplacený zaměstnanci, který bude i nadále příjmem podle § 6 zákona v souladu s § 6 odst. 1 písm. d) zákona (v návaznosti na předvěti § 8 odst. 1 zákona). Současně se navrhuje doplnit v tomto smyslu ustanovení § 36 zákona. Ustanovení § 8 odst. 1 písm. a) se dále navrhuje uvést do souladu s § 36, který pro jiné výnosy z držby cenných papírů srážkovou daň nestanoví.

U poplatníků daně z příjmů právnických osob bude tento druh příjmů zdaňován v obecném základu daně, neboť nejde o příjem z účasti na společnosti, ale v podstatě o bezúplatný druh příjmu. Odlišný přístup vychází z daného stavu, kdy v případě fyzických osob je preferován výběr daně formou srážkové daně, aby nevznikala povinnost podání daňových přiznání, zatímco u právnických osob toto hledisko není důležité a z věcné podstaty se tento příjem řadí k příjmům, které se zahrnují do základu daně.

#### **K bodu 190 (§ 36 odst. 2 písm. i))**

Navrhovaná úprava reaguje na změnu vzniklou přijetím ZOK, kde již není dále stanovena povinnost obchodních korporací vytvářet a udržovat rezervní fond (resp. nedělitelný fond v případě družstva). Obchodní korporace také může (po úpravě stanov) již existující rezervní fond zrušit a zdroje v něm naakumulované použít jinak nebo je i rozdělit mezi členy obchodní korporace (akcionáře, společníky nebo členy družstva). Navrhovaná úprava stanoví pro příjem členů obchodní korporace z podílu takto rozdělovaných zdrojů rezervního fondu stejný režim, jako platí v případě příjmu při snížení základního kapitálu. To znamená, že při částečném rozpouštění rezervního fondu členům korporace se nejdříve vyplácí ta část rezervního fondu, která byla vytvořena ze zisku obchodní korporace a jejíž výplata podléhá srážkové dani, a až poté část rezervního fondu, která byla vytvořena při vzniku společnosti (příplatek nad emisní kurs akcií – odst. 2 § 217 Obchodního zákoníku).

Termín „obdobný fond“ zahrnuje nedělitelný fond vzniklý podle § 235 Obchodního zákoníku nebo jiné obdobné fondy, které mohou být vytvořeny, neboť ZOK výslovně nevylučuje i vytváření jiných fondů obdobných rezervnímu, pokud je to dáno jiným právním předpisem nebo stanovami obchodní korporace, proto je platnost ustanovení rozšířena i na tyto fondy.

#### **K bodu 191 (§ 36 odst. 2 písm. k))**

Ustanovení § 4 odst. 1 upravující osvobození od daně je poplatné i pro § 36, tj. pro daň vybíranou srážkou podle zvláštní sazby daně. Znamená to, že pokud je daný příjem dle ustanovení § 4, 4a, 10, 19 či 19b od daně z příjmů osvobozen, není zdaňován ani podle § 36. Z tohoto důvodu je v § 36 odst. 2 explicitní odvolávání se na konkrétní ustanovení o osvobozeních nadbytečné a také matoucí. Tento explicitní odkaz se proto navrhuje zrušit.

#### **K bodu 192 (§ 36 odst. 2 písm. l))**

Ustanovení § 4 odst. 1 upravující osvobození od daně je poplatné i pro § 36, tj. pro daň vybíranou srážkou podle zvláštní sazby daně. Znamená to, že pokud je daný příjem dle ustanovení § 4, 4a, 10, 19 či 19b od daně z příjmů osvobozen, není zdaňován ani podle § 36. Z tohoto důvodu je v § 36 odst. 2 explicitní odvolávání se na konkrétní ustanovení o osvobozeních nadbytečné a také matoucí. Tento explicitní odkaz se proto navrhuje zrušit.

#### **K bodu 193 (§ 36 odst. 3)**

Legislativně technické upřesnění, aby bylo zřejmé, jak postupovat v případech, kdy se jedná o sraženou daň z jednotlivého druhu příjmů poplatníků fyzických nebo právnických osob u příjmů uvedených v 36 odst. 2 písm. a) a písm. m) zákona o daních z příjmů.

#### **K bodu 194 (§ 36 odst. 7)**

Dochází k upřesnění osobní působnosti znění § 36 odstavce 7 zákona o daních z příjmů, jenž se vztahuje pouze na daňové rezidenty, kteří jsou fyzickými osobami, a jeho vymezení oproti odstavci 8 v tomto směru.

V souvislosti s upřesněním znění § 36 odst. 7 se považuje za nutné vyjádřit, že účinky předpokládané tímto ustanovením nastanou pouze za předpokladu, že do daňového přiznání budou zahrnuty veškeré příjmy poplatníka podle § 6 odst. 4.



**K bodu 195 (§ 36 odst. 7)**

Nadále poplatníkovi nebude ponechána možnost zahrnout příjmy autorů vymezené v § 7 odst. 6 zákona o daních z příjmů, z nichž je daň vybírána srážkou zvláštní sazbou daně podle § 36 zákona o daních z příjmů, do daňového přiznání. Pro budoucnost tak odpadá možnost započtení výše této srážky na reálnou výši daně poplatníka, neboť výše srážené daně je reálnou výší daně, která je okamžikem uskutečnění odpovídající srážky odvedena.

**K bodu 196 (§ 36 odst. 7)**

Považuje se za nutné vymezit lhůtu, ve které může být na příjmy podle § 6 odst. 4 související s konkrétním zdaňovacím obdobím uplatněno ustanovení § 36 odst. 7.

**K bodu 197 (§ 36 odst. 8)**

Jedná se o terminologickou změnu, která sjednocuje označení poplatníka v § 36 odstavci 8 zákona o daních z příjmů s označením užitým v odstavci 7, když odstraňuje výslovný odkaz na poplatníky uvedené v § 2 odst. 3 a § 17 odst. 4 zákona o daních z příjmů, neboť skutečnost, že ustanovení se vztahuje pouze na daňové nerezidenty, vyplývá z odkazu na § 22 zákona o daních z příjmů. Dále se v souladu s prvotním záměrem množné číslo „poplatníci“ nahrazuje jednotným číslem „poplatník“, a to v celém ustanovení vč. souvisejících formulací.

V návaznosti na upřesnění osobní působnosti odstavce 7 a 8 je žádoucí, aby se postup k zamezení druhého odvodu daně, který může nastat podáním daňového přiznání k základu daně, z něhož byla daň již řádně odvedena srážkou, vztahoval také na daň, jež má být odvedena srážkou podle § 6 odst. 4 zákona o daních z příjmů u poplatníků, kteří jsou rezidenty jiného členského státu Evropské Unie. Z tohoto důvodu je třeba do odkazu na vybrané zdroje příjmů, jež jsou u poplatníků, kteří jsou rezidenty jiného členského státu Evropské Unie předmětem daně podle § 22 odst. 1 zákona o daních z příjmů, a na něž se vztahuje znění odstavce 8 doplnit písm. b), řadící mezi tyto zdroje za tam stanovených podmínek příjmy ze závislé činnosti, přičemž zahrnuje též situaci srážky daně podle § 6 odst. 4 zákona o daních z příjmů.

V návaznosti na zahájení jednání s Lichtenštejnským knížectvím o smlouvě o zamezení dvojímu zdanění, jejíž nedílnou součástí je i článek o výměně informací, se navrhuje upravit znění příslušného ustanovení tak, aby byly pro Lichtenštejnsko zavedeny stejné podmínky, které se týkají ostatních států tvořících Evropský hospodářský prostor (Norska a Islandu).

**K bodu 198 (§ 38a odst. 2)**

Jedná se o legislativní úpravu, které reflektuje nový postup zdaňování příjmů z tzv. ležící pozůstalosti zavedený daňovým řádem v § 239 až § 239b s účinností od 1. ledna 2014, kdy se tyto příjmy zdaňují jako by zůstavitel žil. Takto se postupuje až do dne předcházejícího dni skončení řízení o pozůstalosti, přičemž zůstavitelovu daňovou povinností plní osoba spravující pozůstalosti, a to vlastním jménem na účet pozůstalosti. Osoba spravující pozůstalost tak bude podávat řádná i dodatečná daňová tvrzení, a to za celé zdaňovací období nebo jeho část, ve standardních lhůtách stanovených daňovým řádem. Daňová tvrzení bude osoba spravující pozůstalost podávat za všechna zdaňovací období, která uplynou ode dne smrti zůstavitele až do dne předcházejícímu dni skončení řízení o pozůstalosti. Vzhledem ke skutečnosti, že se v daňovém tvrzení týkajícím se daňové povinnosti zůstavitele vzniklé ode dne jeho smrti do dne předcházejícího dni skončení řízení o pozůstalosti, neuplatní nezdanitelné části základu daně, položky odčitatelné od základu daně, slevy na dani ani daňové zvýhodnění, navrhuje se do zákona doplnit, že se v daném případě nebudou platit zálohy na daň. Systematicky se tato nová úprava vkládá do § 38a odst. 2 zákona o daních z příjmů, který upravuje výjimky z placení záloh.

**K bodu 199 (§ 38a odst. 5)**

Jedná se o legislativně technickou úpravu navazující na právní úpravu § 6 odst. 1 písm. a), která řadí funkční požitky pod příjmy ze závislé činnosti. Protože právní úprava funkčních požitků byla zákonným opatřením Senátu podřazena režimu příjmů ze závislé činnosti, je nutné v tomto ustanovení upravit i pojem „příjmy ze závislé činnosti a funkční požitky“.

**K bodu 200 (§ 38a odst. 5)**

Jedná se pouze o gramatickou úpravu z důvodu zrušení některých slov v ustanovení.

**K bodu 201 (§ 38a odst. 9)**

Jedná se o legislativně technickou úpravu navazující na právní úpravu § 6 odst. 1 písm. a), která řadí funkční požitky pod příjmy ze závislé činnosti. Protože právní úprava funkčních požitků byla zákonným opatřením Senátu podřazena režimu příjmů ze závislé činnosti, je nutné v tomto ustanovení upravit i pojem „příjmy ze závislé činnosti a funkční požitky“.

**K bodu 202 (§ 38a odst. 10)**

V souvislosti se změnou pojmosloví provedenou v příslušných ustanoveních § 23a až 23d zákona o daních z příjmů se má za vhodné nahradit pojmy „společnost nebo družstvo“ pojmem „obchodní korporace“.

**K bodu 203 (§ 38c odst. 1)**

Jedná se o legislativní úpravu, která reflektuje skutečnost, že plátcem daně je i jiná entita než fyzická či právnická osoba, a to taková, která sice nemá právní osobnost, ale zákon o daních z příjmů ji přiznává daňovou subjektivitu a je tak poplatníkem daně z příjmů právnických osob. Jedná se zejména o svěřenský fond, podílový fond nebo fond penzijní společnosti, které v případě daně vybírané srážkou, jsou v postavení plátce daně. V případě podílových fondů a fondů penzijní společnosti bude povinnosti plátce daně za tyto fondy i nadále vykonávat pověřená osoba, která je za to ze zákona zodpovědná (tj. administrátor investičního fondu resp. penzijní společnost), stejně jako za ně vykonává i povinnosti vyplývající z jejich pozice daňového poplatníka (vedení účetnictví, podání daňového přiznání atd.). V případě svěřenských fondů bude tyto povinnosti plnit svěřenský správce.

**K bodu 204 (§ 38c odst. 1)**

Jedná se o legislativně technickou úpravu, která navazuje na úpravu § 38c, která reflektuje skutečnost, že plátcem daně je i jiná entita než fyzická či právnická osoba, a to taková, která sice nemá právní osobnost, ale zákon o daních z příjmů ji přiznává daňovou subjektivitu a je tak poplatníkem daně z příjmů právnických osob.

**K bodu 205 (§ 38d odst. 2)**

Navrhovaná úprava stanoví, že u příjmů z podřízeného podílu na zisku, jehož výplata závisí na splnění dané podmínky, která ještě v okamžiku rozhodnutí valné hromady (nebo jiného relevantního orgánu) nebyla splněna, není nutno dodržet podmínku, že daň musí být sražena nejpozději do konce třetího měsíce (resp. do konce měsíce u zaknihovaných CP), ale daň může být sražena až v okamžiku výplaty (pokud k ní dojde). Podobně se postupuje i v případě, že výplata podílů na zisku byla odmítnuta statutárním orgánem.

Navrhovaná úprava dále stanoví, že v případě výplaty podílu na zisku, který plyne z vlastních akcií, je povinnost srážky posunuta do okamžiku, kdy akcie přejde do vlastnictví jiného poplatníka, neboť jen v tom případě může ke srážce dojít. V případě, že akcie nebudou do doby splatnosti podílu na zisku převedeny na třetí osobu, tak právo na podíl na zisku spojené s vlastní akcií v majetku společnosti zaniká a srážková daň se nesráží.

**K bodu 206 (§ 38d odst. 9)**

Navrhuje se pro nadbytečnosti zrušit ustanovení, které pro účely zákona o daních z příjmů dává organizační složce státu stejné právní postavení jako má plátce daně, neboť organizační složka státu je v důsledku nového znění § 38c odst. 1 zákona o daních z příjmů plátcem daně z titulu poplatníka daně z příjmů právnických osob.

**K bodu 207 (§ 38f odst. 3)**

Jedná se o legislativně technickou úpravu navazující na právní úpravu § 6 odst. 1 písm. a), která řadí funkční požitky pod příjmy ze závislé činnosti. Protože právní úprava funkčních požitků byla zákonným opatřením Senátu podřazena režimu příjmů ze závislé činnosti, je nutné v tomto ustanovení upravit i pojem „příjmy ze závislé činnosti a funkční požitky“.

Dále se jedná o legislativně technickou úpravu zajišťující správný odkaz v textu § 38f odst. 3 zákona o daních z příjmů. Odstavec 14 v § 6 zákona o daních z příjmů byl v důsledku zákonného opatření Senátu č. 344/2013 Sb. s účinností od 1. ledna 2014 přečíslován na odstavec 13 § 6 zákona o daních z příjmů.

**K bodu 208 (§ 38g odst. 4)**

Navržená změna zužuje případy, kdy je poplatník daně z příjmů fyzických osob povinen podat daňové přiznání při solidárním zvýšení daně. Dle navrženého znění poplatník musí podat daňové přiznání pouze v situaci, kdy se jeho daň za dané zdaňovací období zvyšuje o solidární zvýšení daně podle § 16a zákona o daních z příjmů. Tudiž tuto povinnost poplatník nemá, pokud se pouze jeho záloha, popř. zálohy zvýšily o solidární zvýšení daně podle § 38ha zákona o daních z příjmů, avšak jeho daň za dané zdaňovací období se nezvyšuje o solidární zvýšení daně podle § 16a zákona o daních z příjmů.

Cílem navrhované úpravy je zjednodušit administrativní zátěž poplatníkům, u kterých sice došlo k solidárnímu zvýšení daně u zálohy, ale jejich příjmy za dané zdaňovací období nedostačují k aplikaci solidárního zvýšení jejich daně podle § 16 a zákona o daních z příjmů. V důsledku navržené změny budou moci za zákonem stanovených podmínek opět požádat o roční zúčtování daně svého zaměstnavatele.

Další cílem této úpravy je též zmírnit dopady v souvislosti s vrácením přeplatků ze závislé činnosti vyplývajících z těchto daňových přiznání z účtů týkajících se daně z příjmů ze samostatné činnosti a tím i dopady na rozpočtové určení daní.

Na toto zrušení povinnosti navazuje rovněž přechodné ustanovení, které zrušuje tuto povinnost i pro zdaňovací období roku 2014.

**K bodu 209 (§ 38g odst. 5)**

Za účelem zajištění nového postupu při opravě chyb vzniklých zaviněním poplatníka, které bude mít plátce daně možnost řešit tím způsobem, že pouze podá oznámení správci daně a tuto dlužnou částku bude mít povinnost uhradit poplatník, se povinnost podat daňové přiznání tímto poplatníkem zakotvuje přímo do ustanovení § 38g zákona o daních z příjmů, ve kterém jsou upraveny obecné podmínky, za kterých má poplatník fyzická osoba povinnost daňové přiznání podat.

Výslovně se stanoví, že správce daně může k podání daňového přiznání poplatníka v těchto případech též vyzvat. V tomto případě se neuplatní pokuta za opožděné tvrzení daně, pokud bude daňové přiznání podáno nejpozději ve lhůtě stanovené správcem daně ve výzvě k podání daňového přiznání.

**K bodu 210 (§ 38h odst. 14)**

Pojem „pojistné na všeobecné zdravotní pojištění“ je v rámci celého právního řádu nahrazen pojmem „pojistné na veřejné zdravotní pojištění.“

**K bodu 211 (§ 38ch odst. 4)**

Za účelem zvládnutí všech povinností spojených s ročním zúčtováním záloh a daňového zvýhodnění plátců daně se navrhuje lhůtu pro jeho provedení prodloužit z 15. března na 31. března. Z praxe vyplývá, že uvedené povinnosti nelze reálně zvládnout ve zkrácené lhůtě, tj. do 15. března, tedy za jeden kalendářní měsíc od předložení průkazů pro jeho provedení, neboť provedení ročního zúčtování záloh a daňového zvýhodnění u velkých plátců daně je administrativně velice náročné.

**K bodu 212 (§ 38ch odst. 5)**

V návaznosti na prodloužení lhůty pro roční zúčtování záloh (do 31. března) se navrhuje prodloužit současně lhůtu pro vrácení přeplateků na dani vypočtených při ročním zúčtování záloh a daňového zvýhodnění, resp. pro vyplacení případných doplateků na daňových bonusech, tedy pro splnění povinností spojených s ročním zúčtováním záloh a daňového zvýhodnění.

**K bodu 213 (§ 38i odst. 2)**

Navrhuje se upravit lhůtu, ve které může plátců daně nesprávně vypočtenou částku při ročním zúčtování záloh ještě dodatečně vrátit poplatníkovi tak, aby tato lhůta byla v souladu se lhůtou, ve které si tuto částku může jako přeplatek vypořádat poplatník prostřednictvím dodatečného daňového přiznání.

V nahrazené větě čtvrté se jedná o legislativně technické zpřesnění za účelem posílení právní jistoty na straně plátců daně.

**K bodu 214 (§ 38i odst. 4)**

Navrhuje se zrušení odstavce 4 s ohledem na skutečnost, že daná problematika vybrání nedoplateků z hlediska jejich zavinění je řešena konkrétně v následujících odstavcích.

Po uplynutí lhůty pro podání vyúčtování daně z příjmů ze závislé činnosti vyplývá z § 252 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu povinnost platit úroky z prodlení za dlužnou částku na dani nebo neoprávněně vyplacenou částku na daňovém bonusu.

Ve vztahu k § 38i odst. 5 písm. b) zákona o daních z příjmů vyplývá povinnost poplatníka podat daňové přiznání z navrhovaného znění § 38g odst. 5.

**K bodu 215 (§ 38i odst. 4)**

Dochází k legislativně technickému zpřesnění, aby bylo zřejmé, že počátek lhůty pro vybrání dlužné částky za dané zdaňovací období se váže na uplynutí lhůty pro podání vyúčtování daně za toto zdaňovací období.

**K bodu 216 (§ 38i odst. 4 věta druhá)**

Dochází k legislativně technickému zpřesnění textu, aby bylo zřejmé, že počátek lhůty pro vybrání dlužné částky za dané zdaňovací období se váže na uplynutí lhůty pro podání vyúčtování daně za dané zdaňovací období a nikoliv na skutečnost, zda vyúčtování daně bylo, nebo nebylo podáno.

**K bodu 217 (§ 38i odst. 5 písm. a) a b))**

Vzhledem k tomu, že výsledky z ročního zúčtování záloh (vrácené přeplatky na dani) budou plátcem daně vykazovány nadále až v řádném vyúčtování podaném za zdaňovací období, v němž bude toto roční zúčtování záloh provedeno (tedy nikoliv jak bylo původně předpokládáno v souvislosti se zavedením jednotného inkasního místa a zkrácením lhůty pro provedení ročního zúčtování záloh, již ve vyúčtování podaném za dotčené uplynulé zdaňovací období), není tak možné vázat úhradu případných dlužných částek na dani nebo na daňovém bonusu až na povinnost plátce daně podat za toto dotčené zdaňovací období dodatečné vyúčtování.

**K bodu 218 (§ 38i odst. 6)**

Navrhuje se upřesnit postup plátce daně v případě zavinění dlužné částky poplatníkem.

**K bodu 219 (§ 38j odst. 2 písm. b))**

Navrhuje se zpřesnit a upravit povinnosti plátce daně z příjmů fyzických osob v oblasti náležitostí mzdového listu. Požadovaný pas je nahrazen širším obecným typem dokladu prokazujícím totožnost. Důvodem je skutečnost, že v rámci EU není pas již podmínkou vstupu na území jiného členského státu. Současně pro potřeby automatické výměny informací jsou dalšími relevantními údaji kód státu, který doklad totožnosti vydal, a jakákoli identifikace pro daňové účely ve státu, jehož je poplatník daňovým rezidentem.

**K bodu 220 (§ 38j odst. 2 písm. c))**

Jde o legislativně technickou úpravu navazující na pojem „daňový rezident“ zavedený v § 2 zákona zákonným opatřením Senátu č. 344/2013 Sb.

**K bodu 221 (§ 38j odst. 2 písm. h))**

Navrhuje se doplnění mzdového listu o údaje potřebné z hlediska daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti. Důvodem doplnění mzdového listu je jeho třicetiletá archivační lhůta oproti desetileté archivační lhůtě u daňových dokladů.

**K bodu 222 (§ 38k odst. 4 písm. c))**

Pro účely uplatnění daňového zvýhodnění v diferencované výši podle počtu dětí, tj. pouze na jedno nebo i na další dítě, se upravují podmínky, za kterých může daňové zvýhodnění uplatnit poplatník s příjmy ze závislé činnosti u svého zaměstnavatele, a to již v průběhu zdaňovacího období. Vychází se z principu, že poplatníci vyživující více dětí v rámci jedné domácnosti mají právo se rozhodnout, který z nich si daňové zvýhodnění na to které z dětí uplatní a také v případě existence diferencované výše právo si určit, v jaké výši jej budou uplatňovat (který z nich ve výši náležející pouze na jedno dítě a který z nich ve výši náležející na každé další dítě). Plátce daně musí mít ale alespoň základní informace pro účely poskytnutí této daňové úlevy, tedy kolik dětí vyživuje poplatník v rámci své domácnosti a zda daňové zvýhodnění v rámci téže domácnosti uplatňuje i jiná osoba.

**K bodu 223 (§ 38k odst. 4 písm. e))**

Na základě koaliční smlouvy se navrhuje vrátit základní slevu na poplatníka (§ 35ba odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů) starobním důchodcům, kteří k 1. lednu daného zdaňovacího období pobírají starobní důchod z důchodového pojištění nebo ze zahraničního povinného pojištění stejného druhu, tj. návrat k právní úpravě před 1. lednem 2013. V této souvislosti je nutné zrušit navazující písmeno e) v § 38k odst. 4 zákona o daních z příjmů, které bylo vloženo do daného ustanovení z důvodu omezení základní slevy na poplatníka.

V navrhovaném znění § 38k odst. 4 zákona o daních z příjmů tak nebude podmínkou pro přihládnutí k měsíční základní slevě na poplatníka při srážce zálohy na daň ze závislé činnosti plátcem daně prohlášení podepsané poplatníkem o tom, že k 1. lednu zdaňovacího období nepobírá starobní důchod z důchodového pojištění nebo ze zahraničního povinného pojištění stejného druhu, stejně jako tomu bylo před 1. lednem 2013.

**K bodu 224 (§ 38k odst. 5 písm. g))**

Jedná se o legislativně technickou úpravu související se zrušením písmen h) a i) v § 38k odst. 5 zákonem č. 458/2011 Sb. s účinností k 1. lednu 2015 (viz část první čl. I. bod 148 zákona č. 458/2011 Sb.).

**K bodu 225 (§ 38l odst. 1 písm. e) a g))**

Navrhovaná úprava navazuje na úpravu § 15 odst. 3 písm. e) a f) tímto zákonem z příjmů, jejichž dopad je rozšířen i na jednotky, která vedle bytu zahrnuje i nebytový prostor, který je garáží, sklepem nebo komorou, a dále na garáž, sklep nebo komoru, pokud jsou vymezeny jako samostatné nebytové prostory v rámci jednotky, která nezahrnuje jiné nebytové prostory či byt.

**K bodu 226 (§ 38l odst. 1 písm. f))**

Toto ustanovení se dává do souladu se zněním ostatních ustanovení zákona o daních z příjmů po 1. lednu 2014. Zákonné opatření Senátu č. 344/2013 Sb. navázalo terminologii zákona o daních z příjmů na pojmy soukromého práva. Ohledně personálního obsazení právnické osoby hovoří NOZ obecně pouze o členech (§ 141 odst. 1 a 2). Pojem člen právnické osoby je obecný a zahrnuje i pojem společník, proto zákon o daních z příjmů použil pouze pojem „člen právnické osoby“ a pojem „společník“ jako podmnožinu člena právnické osoby vypustil (viz § 15 odst. 3 písm. d) zákona o daních z příjmů). Z výše uvedeného se navrhuje vypuštění slova „společník“ i v § 38l odst. 1 písm. f) zákona o daních z příjmů.

**K bodu 227 (§ 38l odst. 1 písm. j) a k))**

V návaznosti na změny v § 15 zákona o daních z příjmů provedené zákonem č. 458/2011 Sb. s účinností k 1. lednu 2015 (viz části první čl. I bod 30 a 148), jejichž obsahem je zrušení nezdanitelných částí základu daně poskytovaných poplatníkům ve výši zaplacených členských příspěvků placených členem odborové organizace a úhrady za zkoušky ověřující výsledky dalšího vzdělávání (dosavadní § 15 odst. 7 a 8 zákona o daních z příjmů), se v § 38l odst. 1 zákona o daních z příjmů vypouští úprava způsobu prokazování těchto nároků.

**K bodu 228 (§ 38l odst. 3 písm. c))**

V souvislosti se zavedením nového režimu pro poskytnutí daňového zvýhodnění se navrhuje upravit podmínky prokazování nároku za okolností, že dítě (děti) v rámci jedné společně hospodařící domácnosti vyživuje více poplatníků. Nově nikoliv pouze potvrzením zaměstnavatele „druhého z manželů“, že ten daňové zvýhodnění na totéž dítě neuplatňuje, ale potvrzením zaměstnavatele „druhého z poplatníků“ vyživujícího děti v rámci jedné společně hospodařící domácnosti s tím, že zaměstnavatel v potvrzení uvede též děti, na které tento druhý z poplatníků daňové zvýhodnění uplatňuje a v jaké výši je uplatňuje.

**K bodu 229 (§ 38ma odst. 3)**

Jedná se o legislativně technickou změnu, opravu zřejmé chyby.

**K bodu 230 (§ 38na odst. 4)**

Ustanovení § 23a až § 23d představují implementaci Směrnice Rady 2009/133/ES ze dne 19. října 2009 o společném systému zdanění při fúzích, rozděleních, částečných rozděleních,

převodech aktiv a výměně akcií. V rámci implementace této směrnice byl umožněn mj. přenos daňové ztráty v případě převodu obchodního závodu na obchodní společnost (§ 23a odst. 5 písm. b) a v případě fúzí nebo rozdělení obchodních společností (§ 23c odst. 8 písm. b). V rámci navržených změn bude možné výhodu v převodu daňové ztráty uplatnit v i případech násobných převodů obchodních závodů resp. násobných fúzí nebo rozdělení obchodních společností. V návaznosti na úpravu ustanovení § 23a a § 23c bylo nutné provést změny v ustanovení § 38na, které obsahuje podmínky pro uplatnění převedených daňových ztrát. Podle § 38na odst. 4, resp. odst. 6 bude moci při splnění stanovených podmínek odečíst daňovou ztrátu od základu daně i ten poplatník, který ji převzal od poplatníka, který ji převzal od poplatníka, kterému byla daňová ztráta vyměřena.

#### **K bodu 231 (§ 38na odst. 4)**

Nahrazení pojmu obchodní společnost pojmem obchodní korporace je zdůvodněno v důvodové zprávě ke změnám v § 23a až 23c.

#### **K bodu 232 (§ 38na odst. 6)**

Ustanovení § 23a až § 23d představují implementaci Směrnice Rady 2009/133/ES ze dne 19. října 2009 o společném systému zdanění při fúzích, rozděleních, částečných rozděleních, převodech aktiv a výměně akcií. V rámci implementace této směrnice byl umožněn mj. přenos daňové ztráty v případě převodu obchodního závodu na obchodní společnost (§ 23a odst. 5 písm. b) a v případě fúzí nebo rozdělení obchodních společností (§ 23c odst. 8 písm. b). V rámci navržených změn bude možné výhodu v převodu daňové ztráty uplatnit v i případech násobných převodů obchodních závodů resp. násobných fúzí nebo rozdělení obchodních společností. V návaznosti na úpravu ustanovení § 23a a § 23c bylo nutné provést změny v ustanovení § 38na, které obsahuje podmínky pro uplatnění převedených daňových ztrát. Podle § 38na odst. 4, resp. odst. 6 bude moci při splnění stanovených podmínek odečíst daňovou ztrátu od základu daně i ten poplatník, který ji převzal od poplatníka, který ji převzal od poplatníka, kterému byla daňová ztráta vyměřena.

Nahrazení pojmu obchodní společnost pojmem obchodní korporace je zdůvodněno v důvodové zprávě ke změnám v § 23a až 23c.

#### **K bodu 233 (§ 38p odst. 2 věta poslední)**

Jedná se o legislativně technickou úpravu, která reflektuje jednak neaktuálnost odkazů na odstavce 6 a 8 § 34 zákona o daních z příjmů, které byly zákonem č. 458/2011 Sb. zrušeny a na odstavce 3 § 34a zákona o daních z příjmů, který byl přesunut stejným zákonem do § 34e odst. 4 zákona o daních z příjmů. Současně se navrhuje odstranění nadbytečné normy, která stanoví, že postup § 38p odst. 2 zákona o daních z příjmů se nepoužije, jestliže poplatník může uplatnit odčitatelnou položku podle § 34 odst. 4, v souladu s ustanovením § 34e odst. 4, neboť ustanovení § 34e odst. 4 zákona o daních z příjmů upravuje zvláštní postup uplatnění odpočtu na podporu výzkumu a vývoj v dodatečném daňovém přiznání, který je speciální vůči postupu uplatnění vyšší částky odpočitatelné položky v § 38p odst. 2 zákona o daních z příjmů, tudíž má přednost před postupem podle § 38p odst. 2 zákona o daních z příjmů.

#### **K bodu 234 (§ 38r odst. 4)**

Navrhuje se stanovit lhůtu pro stanovení daně z důvodu nesplnění podmínky pokračování v činnosti zemědělského podnikatele podle § 3 odst. 4 písm. f) zákona, tj. pro případ kdy zemědělský podnikatel nesplní podmínku pokračování v zemědělské činnosti po zákonem stanovenou dobu 3 let od doby, kdy na něho byl příslušný majetek převeden s tím, že uvedený převod majetku nebyl předmětem daně.

**K bodu 235 (§ 38r odst. 5)**

Jedná se pouze o legislativně technickou úpravu, která vychází z vložení nového odstavce v § 38r odst. 4.

**K bodu 236 (§ 38s)**

Jedná se o legislativně technickou úpravu zajišťující správný odkaz v textu § 38s zákona o daních z příjmů. Odstavec 13 v § 6 zákona o daních z příjmů byl v důsledku zákonného opatření Senátu č. 344/2013 Sb. přečíslován na odstavec 12 § 6 zákona o daních z příjmů.

**K bodu 237 (§ 38v a 38w)**

V návaznosti na společenskou poptávku (projevenou například prostřednictvím petice) po opatřeních, která by vedla k větší transparentnosti majetkových transakcí a tím i podpořila boj proti daňovým únikům a rozkrývání transakcí odehrávajících se v „šedé“ či „černé“ části ekonomiky, se navrhuje zavést oznamovací povinnost pro příjmy, které jsou osvobozeny od daně. Na rozdíl od příjmů, které jsou zdaňovány, není dnes o osvobozených příjmech nutné informovat žádným způsobem správce daně. V praxi tak z pohledu informací, kterými správce daně disponuje, může daný daňový subjekt působit jako ne vysoce příjmový, ačkoliv opačná situace je pravdou.

Význam tohoto opatření není primárně fiskální povahy (i když díky zmapování neosvobozených příjmů je možné získat údaje využitelné pro stanovení daní, poplatků nebo jiných obdobných peněžitých plnění). Opatření je zejména důležité pro zúžení prostoru pro realizaci „praní špinavých peněz“ a případně též pro rozkrývání závažné trestné činnosti. V tomto kontextu zejména bude limitovat často užívanou obranu stíhaných osob, spočívající v odkazu na to, že daný majetek, jehož původ má prokázat, byl nabyt prostřednictvím příjmu, který byl od daně osvobozen. Byť se subjekt může po přijetí tohoto opatření bránit ve výše popsaných případech tvrzením, že chyba se stala opomenutím tento příjem nahlásit v oznámení, je takové jednání již obtížněji obhajitelné.

Odstavec 1 navrhuje způsob zajištění evidence těchto příjmů v podobě zavedení povinnosti poplatníka daně z příjmů fyzických osob oznámit jednotlivý příjem od daně z příjmů fyzických osob osvobozený, a to ve lhůtě pro podání daňového přiznání.

Oznámení je podáním podle daňového řádu a lze jej učinit v souladu s ustanovením § 71 odst. 1 daňového řádu písemně, ústně do protokolu nebo datovou zprávou. V případě, že není oznámení kompletní, posuzuje se taková vada jako vada podání podle § 74 daňového řádu.

S ohledem na to, že cílem je postihnout zejména transakce vyšších řádů, a na snahu minimalizovat přírůstek administrativní zátěže, je klíčové zvolení vhodného limitu, od kterého se osvobozené příjmy musí oznamovat (zejména je třeba limitem vyjmout běžné rodinné transakce jako bezúplatné převody automobilů, peněžní dary rodičů na pořízení bydlení, atd.). Z tohoto důvodu byl zvolen limit 5 milionů Kč.

Limit se posuzuje u jednotlivého příjmu, tj. daruje-li se např. věc hromadná jako podnik je tento příjem ve výši ocenění celého tohoto podniku a ne jeho jednotlivých složek. Případné účelové rozkládání příjmů tak, aby byly nižší než limit, se bude posuzovat jako obcházení tohoto zákona (např. rozložení příjmu v podobě 50 milionů Kč do 11 po sobě navazujících plnění, která nebudou překračovat zmíněný limit) a převáží tak materiální hledisko, které danou transakci ohodnotí jako jeden příjem.

Dané opatření se vztahuje v zásadě na všechna osvobození od daně z příjmů fyzických osob, tj. jak dle § 4 a 4a, tak také podle § 6 a 10 (výjimkou jsou příjmy uvedeného ve výjimce v odstavci 2 navrhovaného ustanovení).



Odstavec 2 upravuje okruh oznamovaných údajů poplatníkem. V tomto směru se musí oznámit výše osvobozeného příjmu, tj. částka vyčíslená v korunách. Dále se oznamují okolnosti nabytí tohoto příjmu, což je údaj o tom, jak bylo příjmu dosaženo (např. prodej obrazu, výhra v loterii, případně, zda jde o příjem v penězích či v jiné podobě). Dále se oznamuje též datum vzniku příjmu.

Odstavec 3 uvádí výjimku z odstavce 1, tj. stanovuje okruh příjmů, které není potřeba oznamovat. V tomto směru musí být kumulativně naplněny dvě podmínky, a to evidence či rejstřík musí obsahovat informace podle odstavce 2 a správce daně tuto evidenci a rejstřík zveřejní na úřední desce či způsobem umožňujícím dálkový přístup.

Odstavec 4 stanovuje upomínkový mechanismus pro případ, že poplatník nesplní povinnost podle odstavce 1. Správce daně takového poplatníka vyzve ke splnění oznamovací povinnosti. Současně s touto výzvou stanoví náhradní lhůtu pro oznámení. Samotné vyzvání i náhradní lhůta jsou zásadními časovými okamžiky pro stanovení výše pokuty podle § 38w, tj. pokuty za neoznámení osvobozeného příjmu.

Pokud uplyne lhůta pro stanovení daně, v rámci jejíhož zdaňovacího období osvobozený příjem nastal, není možné dle § 38w odst. 3 uložit pokutu. Z toho plyne, že se za toto období rovněž nevyzívá.

#### § 38w

Odstavec 1 stanovuje pokutu za nesplnění oznamovací povinnosti v § 38v odst. 1. Název pokuty je „pokuta za neoznámení osvobozeného příjmu“. Výše pokuty je určena fixně dle míry porušení povinnosti. V případě prostého pozdějšího podání je výše pokuty 1 % z výše osvobozeného příjmu. Pokud poplatník podá oznámení až na výzvu správce daně, pak je pokuta ve výši 10 %. V případě nepodání ani v náhradní lhůtě (§ 38w) je pak pokuta ve výši 15 %, což odpovídá dnešní sazbě daně z příjmů fyzických osob.

Platí, že současně s touto pokutou se neukládá pokuta za nesplnění povinností nepeněžní povahy. Pokuta za neoznámení osvobozeného příjmu je svou povahou právním institutem speciálním.

Odstavec 2 je v otázce splatnosti obdobnou normou, jako je norma uvedená v § 248 odst. 3 daňového řádu.

Odstavec 3 navazuje možnost stanovit pokutu na lhůtu pro stanovení daně za zdaňovací období, do kterého osvobozený příjem spadá.

Odstavec 4 stanovuje příslušnost správce daně k výběru pokuty a určuje rozpočtové určení pokuty.

#### **K bodu 238 (Příloha č. 1 k zákonu)**

Navrhovaná úprava odstraňuje nežádoucí duplicitu vzniklou při převodu přílohy č. 1 zákona o daních z příjmů do kódů CZ-CPA zákonným opatřením Senátu č. 344/2013 Sb. u odkazu na kód CZ-CPA, a to u položek (2-33) a (3-36) této přílohy.

#### **K bodu 239 (Příloha č. 1 k zákonu)**

Navrhovaná úprava odstraňuje nežádoucí duplicitu vzniklou při převodu přílohy č. 1 zákona o daních z příjmů do kódů CZ-CPA zákonným opatřením Senátu č. 344/2013 Sb., a to ve vymezení obsahu položek (2-43) a (1-24).

#### **K bodu 240 (Příloha č. 1 k zákonu)**

Navrhovaná úprava zajišťuje, aby se daná položka vztahovala vedle jednotek vzniklých podle občanského zákoníku i na jednotku, která je vymezena podle zákona č. 72/1994 Sb., o

vlastnictví bytů. Dle § 21c zákona o daních z příjmů hovoří-li zákon o jednotce bez dalšího, aplikují se daná ustanovení jak na jednotky vzniklé podle nového občanského zákoníku, které již zahrnují podíl na částech nemovité věci, tak na jednotky vymezení podle zákona o vlastnictví bytů a spolu s nimi i na s nimi spojený podíl na společných částech domu a příp. i na podíl na pozemku.

**K bodu 241 (Příloha č. 1 k zákonu)**

Navrhovaná úprava zajišťuje, aby se daná položka vztahovala vedle jednotek vzniklých podle občanského zákoníku i na jednotku, která je vymezena podle zákona č. 72/1994 Sb., o vlastnictví bytů. Dle § 21c zákona o daních z příjmů hovoří-li zákon o jednotce bez dalšího, aplikují se daná ustanovení jak na jednotky vzniklé podle nového občanského zákoníku, které již zahrnují podíl na částech nemovité věci, tak na jednotky vymezení podle zákona o vlastnictví bytů a spolu s nimi i na s nimi spojený podíl na společných částech domu a příp. i na podíl na pozemku.

**K bodu 242 (Příloha č. 1 k zákonu)**

Za účelem odstranění nežádoucích daňových optimalizací se navrhuje znovu zařazení nebytových prostor vymezených jako jednotky v budovách a stavbách uvedených v položkách odpisové skupiny 6 rovněž do odpisové skupiny 6. Novelizační bod je reakcí odstraňující chybu v příloze č. 1 zákona vzniklou v ZDP ve znění zákonného opatření Senátu č. 344/2013 Sb.

**K bodu 243 (příloha č. 2 bod 1)**

Pro právní jistotu poplatníků i správců daně se navrhuje upřesnit, že při přechodu z vedení účetnictví na vedení daňové evidence se podle přílohy č. 2 k zákonu upraví základ daně toho zdaňovacího období, ve kterém poplatník zahájí vedení daňové evidence. Jde o obdobný postup, jaký platí podle přílohy č. 3 k zákonu pro přechod z vedení daňové evidence na účetnictví, kde se také upravuje zdaňovací období, ve kterém poplatník zahájí vedení účetnictví. To je tedy vždy až následující zdaňovací období, resp. zdaňovací období, kdy zahájí vedení daňové evidence.

**K bodu 244 (příloha č. 2 bod 2)**

Pro právní jistotu poplatníků i správců daně se navrhuje upřesnit, že při přechodu z vedení účetnictví na vedení daňové evidence se podle přílohy č. 2 k zákonu upraví základ daně toho zdaňovacího období, ve kterém poplatník zahájí vedení daňové evidence. Jde o obdobný postup, jaký platí podle přílohy č. 3 k zákonu pro přechod z vedení daňové evidence na účetnictví, kde se také upravuje zdaňovací období, ve kterém poplatník zahájí vedení účetnictví. To je tedy vždy až následující zdaňovací období, resp. zdaňovací období, kdy zahájí vedení daňové evidence.

## **K čl. II – přechodná ustanovení**

### **K bodu 1**

Je zakotveno standardní přechodné ustanovení, které zajišťuje zamezení nepravé retroaktivity, která by v rámci změn prováděných tímto zákonem nebyla žádoucí.

### **K bodu 2**

Přechodné ustanovení 8 v části první zákonného opatření Senátu, v účinném znění, vylučuje pro zdaňovací období let 2013 až 2015 aplikaci ustanovení § 4 odst. 3 zákona o daních z příjmů, podle kterého se zdaňuje pravidelně vyplácený důchod na straně důchodce, který má součet příjmů podle § 6 a dílčích základů daně podle § 7 a 9 zákona o daních z příjmů nad

limit 840 000 Kč. Toto dočasné omezení použití daného ustanovení reagovalo na nemožnost starobních důchodcům uplatnit slevu na poplatníka počínaje rokem 2013.

V souvislosti s navrženým opětovným přiznáním základní slevy na poplatníka starobním důchodcům, kteří k 1. lednu daného zdaňovacího období pobírají starobní důchod z důchodového pojištění nebo ze zahraničního povinného pojištění stejného druhu v § 35ba odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů, se navrhuje obnovit pro zdaňovací období roku 2015 aplikaci ustanovení § 4 odst. 3 zákona o daních z příjmů.

### **K bodu 3**

Navrhuje se přechodné ustanovení, které zajišťuje nepřerušeni časového testu pro osvobození příjmů v § 4 odst. 1 písm. r) zákona o daních z příjmů ve znění tohoto zákona, tj. osvobození příjmů z prodeje podílu nebo podílů, které vznikly rozdělením dle zákona o obchodních korporacích, i ve zdaňovacím období započatém v roce 2014, pokud rozdělením zůstane zachována celková výše podílu držená poplatníkem.

### **K bodu 4**

V návaznosti na ukončení expertních jednání s Lichtenštejnským knížectvím o smlouvě o zamezení dvojímu zdanění, jejíž nedílnou součástí je i článek o výměně informací, se navrhuje přechodné ustanovení tak, aby byly pro Lichtenštejnsko zavedeny stejné podmínky, které se týkají ostatních států tvořících Evropský hospodářský prostor (Norska a Islandu), a to ode dne, kterým se začne provádět smlouva s Lichtenštejnským knížectvím o zamezení dvojímu zdanění.

### **K bodu 5**

Navrhuje se přechodné ustanovení, které zajišťuje osvobození bezúplatných příjmů v § 4a písm. e) a v § 19b odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů ve znění tohoto zákona, tj. osvobození nabytí pozemku nebo podílu na pozemku v důsledku povinného převodu dle § 60a zákona č. 219/2000 Sb. o majetku České republiky a jejím zastupování v právních vztazích, i v zdaňovacím období započatém v roce 2014.

### **K bodu 6**

Navrhuje se přechodné ustanovení, které zajišťuje aplikaci § 18 odst. 2, pokud jde o zrušení vyjmutí příjmu svěřenského fondu z vyčlenění majetku do svěřenského fondu nebo ze zvýšení majetku svěřenského fondu smlouvou nebo pořízením pro případ smrti z předmětu daně z příjmů právnických osob, ve znění tohoto zákona i na zdaňovací období započaté v roce 2014 a odstraňuje nežádoucí stav v oblasti zdaňování svěřenského fondu založený zákonným opatřením Senátu č. 344/2013 Sb., ustanovením § 18 odst. 2 písm. e).

V případě aplikace § 18 odst. 2 písm. e) ve znění účinném před dnem nabytí účinnosti tohoto zákona spolu s navazujícími ustanovením by poplatník daně z příjmů, který je svěřenským fondem, nemohl v důsledku dikce § 27 písm. j) zákona odepisovat majetek bezúplatně vyčleněný do svěřenského fondu nebo vložený do svěřenského fondu smlouvou nebo pořízením pro případ smrti z důvodu, že tento příjem svěřenského fondu § 18 odst. 2 zákona vylučuje z předmětu daně. Tento stav nebyl záměrem úprav realizovaných zákonným opatřením Senátu č. 344/2013 Sb., jejichž cílem bylo umožnit odepisování hmotného majetku u těchto subjektů. Proto se navrhuje, aby poplatníci měli možnost odepisovat majetek ve svěřenském fondu, který byl nabyt v průběhu zdaňovacího období započatého v roce 2014.

Možnost aplikovat ustanovení § 18 odst. 2 písm. e) ve znění účinném podle tohoto zákona již od počátku roku 2014 také zajistí, aby se ustanovení § 25 odst. 1 písm. i), zp) a zq) neaplikovalo na majetek vyčleněný do svěřenského fondu nebo majetek, který zvýšil majetek

ve fondu, již ve zdaňovacím období počínaje rokem 2014, neboť jejich aplikace nebyla taktéž záměrem úprav učiněných zákonným opatřením Senátu č. 344/ 2013.

Navržené přechodné ustanovení dále zajišťuje, že daňové odpisy u svěřenského fondu, fundace a ústavu, je možné uplatnit v základu daně v režimu stanoveném touto novelou již za zdaňovací období započaté v kalendářním roce 2014.

### **K bodu 7**

Zákonem č. 165/2012 Sb., bylo do zákona č. 185/2001 Sb., o odpadech vloženo ustanovení § 37p, které ukládá provozovatelům solárních elektráren povinnost uzavřít smlouvu s provozovatelem kolektivního systému na sběr, zpětný odběr a likvidaci elektroodpadu, na základě které budou hrazeny poplatky na financování budoucí likvidace elektroodpadu. Z důvodové zprávy k tomuto zákonu vyplývá, že pouze v tomto specifickém případě byla uložena povinnost nikoli výrobcí, ale provozovateli solární elektrárny, za účelem jednoznačné identifikace povinné osoby a vymahatelnosti uložené povinnosti. Ministerstvo životního prostředí sdělilo, že opomenulo iniciaci novelizace zákona o daních příjmů (§ 19 odst. 1 písm. zc), podle kterého se osvobozují příjmy plynoucí pouze z příspěvků výrobců podle zákona o odpadech provozovatelům kolektivního systému. Proto zastává názor, že pro osvobození příspěvků od provozovatelů solárních elektráren existuje v daném případě stejný důvod jako v případě elektroodpadů, a to objektivní časový nesoulad mezi tvorbou zdrojů na likvidaci a skutečnou úhradou nákladů spojených s likvidací dotčených zařízení. Časový nesoulad mezi výběrem příspěvků a zpracováním odpadu ze solárních panelů se pohybuje přibližně v rozmezí 15-35 let.

Při projednávání problematiky s daňovými poradci bylo upozorněno na skutečnost, že kolektivní systémy mohou provozovatelům solárních elektráren umožnit zřídit v místě své elektrárny sběrné místo. Za jeho zřízení a provoz mu přísluší odměna, která může znamenat vrácení nemalé částky recyklačního poplatku (8,50Kč/kg panelu). Navrhuje se proto osvobození příspěvku omezit pouze na účely konkrétní likvidace elektroodpadů a solárních panelů, včetně nezbytných souvisejících nákladů, kterými ale nejsou náklady na zřízení sběrného místa. Ministerstvo životního prostředí dává záruky, že platná úprava zajišťuje využití dotčených příspěvků pouze pro zákonem stanovený účel, a proto není nutné stanovit postup pro případné použití prostředků v rozporu se zákonem, což by jinak znamenalo doplnění úpravy o povinnost zvýšit základ daně o částku příspěvku použitého v rozporu s jeho účelem, a to v tom zdaňovacím období, nebo období, za které se podává daňové přiznání, ve kterém došlo k porušení podmínek pro použití příspěvku nebo k ukončení činnosti.

Vzhledem ke skutečnosti, že došlo k opomenutí iniciovat změnu a reálně příspěvky jsou provozovateli solárních elektráren poskytovány až od 1. 1. 2014, navrhuje se, aby tato úprava byla použitelná již pro zdaňovací období, které započalo v roce 2014.

### **K bodu 8**

Do konce zdaňovacího období započatého v roce 2013 měli poplatníci, kteří nebyli založeni nebo zřízení za účelem podnikání – zdravotní pojišťovny, profesní komory a poplatníci založeni za účelem ochrany a hájení podnikatelských zájmů svých členů - možnost snížení základu daně podle § 20 odst. 7 za podmínky, že takto získanou daňovou úsporou využijí ke krytí nákladů (výdajů) souvisejících s činnostmi, z nichž získané příjmy nejsou předmětem daně, tedy s činnostmi vyplývajícími z jejich poslání. Poplatníci zřízení k poskytování veřejných služeb v televizním nebo rozhlasovém vysílání byli povinni využít takto získanou úsporou k činnostem spojeným s poskytováním veřejné služby, společenství vlastníků jednotek ke krytí nákladů (výdajů) spojených se správou domu a poskytovatel zdravotních služeb ke krytí nákladů (výdajů) spojených s poskytováním zdravotních služeb.

Úpravou obsaženou v zákonném opatření Senátu č. 344/2013 Sb., došlo, na základě přehodnocení postavení některých tzv. neziskových poplatníků, k jejich vyřazení ze skupiny poplatníků, kteří nebyli založeni nebo zřízeni za účelem podnikání, nově veřejně prospěšní poplatníci. Tím u těchto poplatníků došlo od zdaňovacího období započatého v roce 2014 ke změně daňového režimu a mj. k odebrání možnosti uplatnit daňové zvýhodnění, které spočívá ve snížení základu daně.

V zájmu jednotných podmínek pro všechny subjekty poskytující zdravotní služby bez ohledu na jejich hospodářskou právní formu, nemohou snížení základu daně podle § 20 odst. 7 nově také uplatňovat veřejně prospěšní poplatníci - poskytovatelé zdravotních služeb s oprávněním k poskytování zdravotních služeb.

Navrhované přechodné ustanovení vyloučí nepříznivé a nespravedlivé daňové konsekvence. Pro dotčené poplatníky, kteří uplatnili do konce zdaňovacího období započatého v roce 2013 snížení základu daně podle § 20 odst. 7, a pro úsporu, která nebyla do konce zdaňovacího období započatého v roce 2013 využita, resp. snížení základu daně bylo uplatněno až za zdaňovací období započaté v roce 2013, se proto navrhuje možnost využití prostředků získaných daňovou úsporou k úhradě nákladů (výdajů) souvisejících s činnostmi, které slouží k jejich základnímu poslání, a to nejpozději do konce zdaňovacího období započatého v roce 2014.

#### **K bodu 9**

Přechodné ustanovení stanoví, že nová úprava zdaňování podílů na zisku investičních fondů se použije až na zisky vzniklé po nabytí účinnosti tohoto zákonného opatření Senátu. Tím bude zajištěn plynulý přechod na nový systém zdaňování investičních fondů.

#### **K bodu 10**

Přechodné ustanovení stanoví, že pro daňovou uznatelnost úplaty u smluv o finančním leasingu uzavřených do 31. prosince 2013 platí dosavadní režim, tj. před nabytím účinnosti tohoto zákona.

#### **K bodu 11**

Novou úpravu finančního leasingu provedenou v § 21d a 24 odst. 4, 6, 15 a 16 tímto zákonem lze použít i na smlouvy o finančním leasingu uzavřené po 1. lednu 2014, a to ve zdaňovacím období započatém v roce 2014. Ve zdaňovacím období započatém před rokem 2014 se použije dosavadní režim výše uvedených ustanovení zákona o daních z příjmů.

#### **K bodu 12**

Navrhovaná účinnost eliminuje negativní dopady na inkaso daně z příjmů právnických osob, neboť vykazovaná a neuplatněná daňová ztráta u družstev podle posledních údajů (rok 2011) činí cca 4,2 mld. Kč.

Negativní dopad tak bude mít až daňová ztráta vykázaná za zdaňovací období započaté v roce 2015 a prakticky by se tak projevila v inkasu daně z příjmů právnických osob až v roce 2017 při podávání daňového přiznání za zdaňovací období započaté v roce 2016, kdy by ji bylo možné také poprvé uplatnit. Konkrétní výši dopadu nelze kvantifikovat, neboť objektivně není k dispozici žádný údaj po výši daňové ztráty vykázané poprvé za zdaňovací období započaté v roce 2015.

#### **K bodu 13**

Obecně platí, že ustanovení § 23 odst. 3 písm. a) bod 12 zákona č. 586/1992 Sb., ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona, se ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona použije pro pohledávky, u nichž splatnost nastala kdykoliv.

Vzhledem k tomu, že se jedná o úpravu vyvolanou zavedením NOZ a úpravou ustanovení § 8a zákona č. 593/1992 Sb., navrhuje se shodné přechodné ustanovení, jako je navrhováno pro ustanovení § 8a zákona č. 593/1992 Sb. Tím bude zajištěna symetrická a rozpočtově vyvážená úprava.

#### **K bodu 14**

Ustanovení § 23 odst. 3 písm. a) bod 18. umožňuje

- zvýšení základu daně v případě nesprávně zahrnuté úplaty z FL do odpočtu na podporu výzkumu a vývoje ve zdaňovacím období, kdy došlo k porušení podmínek pro uplatnění tohoto odpočtu, nikoliv na dodatečném daňovém přiznání, a

- dodanit pouze část uplatněného odpočtu na podporu pořízení majetku na odborné vzdělávání v případě, kdy poplatník v období pořízení, resp. přenechání podpořeného majetku do užívání určí vyšší procento využívání doby provozu pro účely odborného vzdělávání (více než 50%) a poté v dalších zdaňovacích obdobích toto procento nedodrží. Podle navrženého přechodného ustanovení lze změny využít již za zdaňovací období započaté v roce 2014.

#### **K bodu 15**

Navrhovaná úprava vrací původní stav platný před 1. 1. 2014, kdy penzijní fondy měly úrokové příjmy vyjmuty ze základu daně z příjmů. V důsledku schválení pozměňovacího návrhu senátní legislativy při projednávání zákonného opatření č. 344/2014 Sb. došlo ke zrušení této úpravy, což nebylo záměrem předkládaného návrhu. V původním návrhu novely byla navrhována změna daňové sazby pro penzijní fondy na 0%, a proto bylo současně navrženo také zrušení části ustanovení týkající se vyjmutí úrokových příjmů ze základu daně, které již nemělo opodstatnění. Pozměňovací návrh však zrušil změnu daňové sazby pro penzijní fondy, zatímco změna úpravy základu daně zůstala zachována. Tím došlo k nežádoucímu zvýšení daňové zátěže penzijních fondů, která nebyla záměrem úpravy. Z těchto důvodů se v přechodných ustanoveních navrhuje možná účinnost této úpravy již od 1. 1. 2014.

#### **K bodu 16**

V návaznosti na § 21d, který ve znění účinném od 1. ledna 2014 stanovuje, že na finanční leasing se nevztahují ustanovení zákona o nájmu, je třeba doplnit, že při pracovní cestě uskutečněné vozidlem, které si poplatník pořizuje formou finančního leasingu, uplatní výdaje v prokázané výši. Vzhledem ke skutečnosti, že pracovní cesty poplatníci uskutečňují automobilem pořizovaným formou finančního leasingu již v roce 2014, navrhuje se účinnost § 24 odst. 2 písm. k) bod 1 již ve zdaňovacím období započatém v roce 2014.

#### **K bodu 17**

V návaznosti na § 21d, který ve znění účinném od 1. ledna 2014 stanovuje, že na finanční leasing se nevztahují ustanovení zákona o nájmu, je třeba doplnit, že při zahraniční pracovní cestě, u které nelze prokázat výdaje, uskutečněné vozidlem, které si poplatník pořizuje formou finančního leasingu, uplatní výdaje ve výši náhrady za spotřebované pohonné hmoty. Vzhledem ke skutečnosti, že pracovní cesty poplatníci uskutečňují automobilem pořizovaným formou finančního leasingu již v roce 2014, navrhuje se účinnost § 24 odst. 2 písm. k) bod 4 již ve zdaňovacím období započatém v roce 2014.

#### **K bodu 18**

Příjem z prodeje nemovité věci, která je ve společném jmění manželů, musí zdanit pouze jeden z manželů, z toho důvodu se navrhuje do zákona doplnit, že ten z manželů, který příslušný příjem zdaní, si jako daňový výdaj může uplatnit i daň z nabytí nemovitých věcí

zaplacenou druhým z manželů. Vzhledem ke skutečnosti, že příjem z prodeje nemovité věci ve společném jmění manželů, mohou manželé dosáhnout již v roce 2014, navrhuje se, aby uvedené ustanovení mohli manželé využít již ve zdaňovacím období započatém v roce 2014.

#### **K bodu 19**

Vzhledem ke skutečnosti, že právo stavby mohou poplatníci pořídit již počínaje rokem 2014, navrhuje se umožnit poplatníkům využití uvedeného ustanovení již od zdaňovacího období započatého v roce 2014. V případě, že by poplatník uvedené ustanovení v roce 2014 nevyužil, uplatnil by výdaje na zřízení práva stavby, které nejsou součástí vstupní ceny stavby, do výdajů při zaplacení.

#### **K bodu 20**

Navržené přechodné ustanovení zajistí, aby se restrikce daňové uznatelnosti vynaložených výdajů (nákladů) souvisejících s reprodukcí majetku získaného bezúplatně vztahovala pouze na darování a bezúplatné služby, a to od zdaňovacího období započatého v kalendářním roce 2014.

#### **K bodu 21**

Navržené přechodné ustanovení zajistí, aby restrikce dopadající na daňovou uznatelnost výdajů (nákladů) souvisejících s příjmy, které byly od daně osvobozeny nebo nebyly předmětem daně, dopadaly jen v případě nabytí majetku darováním (nebo bezúplatně přijatých služeb), a to od zdaňovacího období započatého v kalendářním roce 2014.

#### **K bodu 22**

Navržené přechodné ustanovení zajišťuje, aby vyloučení z odpisování, které se dosud týkalo bezúplatně nabytého hmotného majetku, kdy tyto příjmy byly od daně osvobozeny nebo nebyly předmětem daně a tímto zákonem byl v ustanovení § 27 písm. j) zúžen rozsah nabytí na darování, může dopadat jen na tyto případy nabytí darováním, a to u hmotného majetku pořízeného po 1. lednu 2014.

#### **K bodu 23**

Navrhuje se, aby doplnění ustanovení, které umožní technické zhodnocení majetku pořizovaného formou finančního leasingu odpisovat i uživatel, který si majetek pořizuje na finanční leasing, tak jak to zákon stanovil do konce roku 2013, mohl poplatník využít již ve zdaňovacím období započatém v roce 2014. Tímto doplněním zákona bude poplatník v roce 2014 plynule pokračovat v odpisování technického zhodnocení, které odpisoval do konce roku 2013.

#### **K bodu 24**

Navržené přechodné ustanovení zajistí, aby se pro oceňování bezúplatného převodu nebo přechodu majetku mezi vybranými účetními jednotkami nebo bezúplatně nabytého majetku u veřejně prospěšného poplatníka postupovalo podle právních předpisů upravujících účetnictví, a to od zdaňovacího období započatého v kalendářním roce 2014.

#### **K bodu 25**

Navržené přechodné ustanovení zajistí, aby u technického zhodnocení stavebního díla strojem nebo zařízením, u kterého je zapsána se souhlasem vlastníka nemovité věci výhrada podle ustanovení § 508 zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku, mohl poplatník, který je vlastníkem stroje nebo zařízení, aplikovat navržený režim technického zhodnocení od zdaňovacího období započatého v kalendářním roce 2014.

### **K bodu 26**

V návaznosti na zrušení povinnosti poplatníka podat daňové přiznání v situaci, kdy se jeho záloha na daň zvyšuje o solidární zvýšení daně podle § 38ha zákona o daních z příjmů, nikoliv však jeho daň za dané zdaňovací období dle § 16a zákona o daních z příjmů, se navrhuje přechodné ustanovení, které umožňuje této skupině poplatníků již za zdaňovací období započaté v roce 2014 při splnění zákonem stanovených podmínek požádat o roční zúčtování daně svého zaměstnavatele.

### **K bodu 27**

S ohledem na novelizaci lhůt k provedení výpočtu daně a ročního zúčtování záloh plátcem daně a k vrácení případného přeplatku z tohoto ročního zúčtování záloh plátcem daně uvedených v ustanovení § 38ch odst. 4 a 5 je třeba stanovit, při ročním zúčtování za které zdaňovací období se podle těchto lhůt bude poprvé postupovat.

### **K bodu 28**

Vzhledem k tomu, že předpokladem aplikace nového znění ustanovení § 38i zákona o daních z příjmů mělo být úplné spuštění projektu jednotného inkasního místa a s tím související úprava tiskopisu Vyúčtování daně z příjmů ze závislé činnosti (k čemuž od 1. ledna 2014 nedošlo), je třeba zajistit, aby nové znění tohoto ustanovení bylo použito poprvé až pro opravy chyb vzniklých ve zdaňovacím období roku 2014.

### **K bodu 29**

S ohledem na novelizaci lhůty k podání vyúčtování daně z příjmů ze závislé činnosti plátcem daně v ustanovení § 38j odst. 5 je třeba stanovit, při vyúčtování za které zdaňovací období se podle této lhůty bude poprvé postupovat.

### **K bodu 30**

Navržené přechodné ustanovení stanoví postup odpisování hmotného majetku, kde došlo ke změně odpisové skupiny tímto zákonem a který byl již před touto změnou odpisován, a to pro zdaňovací období započaté v roce 2014. Poplatník zde má možnost změnit dobu odpisování již odpisovaného majetku. Dále toto ustanovení řeší vliv změny odpisové skupiny hmotného majetku na dobu finančního leasingu u smluv o finančním leasingu sjednaných před účinností této změny.

### **K bodu 31**

Navržené přechodné ustanovení stanoví postup odpisování hmotného majetku, kde došlo ke změně odpisové skupiny tímto zákonem a který byl již před touto změnou odpisován, a to pro zdaňovací období započaté v roce 2015. Poplatník je v tomto zdaňovacím období povinen změnit dobu odpisování již odpisovaného majetku. Dále toto ustanovení řeší vliv změny odpisové skupiny hmotného majetku na dobu finančního leasingu u smluv o finančním leasingu sjednaných před účinností této změny.

## **K části druhé - změna zákona o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů**

### **K čl. III**

#### **K bodu 1 (§ 8 odst. 1)**

Navrhovaná úprava sjednocuje znění § 8 a § 8a ve vztahu k pohledávkám za spojenými osobami tak, aby v obou ustanoveních byl rozhodující okamžik vzniku pohledávky.



## **K bodu 2 (§ 8a odst. 1 písm. b))**

Podle platného znění nového občanského zákoníku platí obecné pravidlo, že promlčecí lhůta je tři roky (§ 629). Tato úprava v podstatě zamezuje možnosti vytvářet opravné položky na pohledávky, které vznikly po 31. 12. 2013, podle stávajícího znění ustanovení § 8a odst. 1 písm. b), neboť podle tohoto ustanovení lze opravné položky ve výši 100 % vytvářet až po uplynutí 36 měsíců, což je však okamžik, kdy se tato pohledávka stává promlčenou. Z těchto důvodů se navrhuje zkrátit období, po jehož uplynutí lze tvořit opravné položky k nepromlčeným pohledávkám ve výši 100 %, a to na 30 měsíců.

## **K čl. IV – přechodná ustanovení**

### **K bodu 1**

Je zakotveno standardní přechodné ustanovení, které zajišťuje zamezení nepravé retroaktivity, která by v rámci změn prováděných tímto zákonem nebyla žádoucí.

### **K bodu 2**

Obecně platí, že ustanovení § 8a zákona č. 593/1992 Sb., ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona, se ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona použije pro pohledávky, u nichž splatnost nastala kdykoliv.

Vzhledem k tomu, že se jedná o úpravu vyvolanou zavedením NOZ, navrhuje se, aby nové pravidlo platilo pro pohledávky, jejichž splatnost nastala po nabytí účinnosti NOZ. Navrhovanou úpravou bude zajištěno, aby pro všechny pohledávky, na které se již vztahují nové podmínky promlčení zavedené NOZ, platil odpovídající daňový režim. Zároveň se touto úpravou odstraňují veškeré nejasnosti spojené s pojmem „vznik pohledávky“, které byly diskutovány po schválení zákonného opatření Senátu č. 344/2013 Sb.

## **K části třetí - změna zákona o dani silniční**

### **K čl. V**

#### **K bodu 1 (§ 8 odst. 1)**

Jedná se o odstranění zřejmé legislativní chyby, a to formou odstranění číselných odkazů.

#### **K bodu 2 (§ 8 odst. 2)**

Jedná se o odstranění zřejmé legislativní chyby, a to formou odstranění číselných odkazů.

## **K části čtvrté - změna daňového řádu**

### **K čl. VI**

#### **K bodu 1 (§ 18 odst. 1)**

Navrhuje se zrušení odkladného účinku odvolání proti rozhodnutí správce daně o delegaci, a to zejména v zájmu flexibilnějšího využití tohoto institutu v boji s daňovými úniky. V konkrétní rovině by tato flexibilita měla umožnit zejména omezení zneužívání tzv. virtuálních sídel daňových subjektů a posílení možností odhalování tzv. řetězových podvodů v rámci daně z přidané hodnoty. Možnost rychlého a efektivního využití delegace umožní v situacích, kdy pro zúčastněné subjekty je místně příslušných více správců daně, koncentrovat aktivitu správce daně na jednom místě, což umožní lepší provázanost a vyšší efektivitu vyhledávací činnosti a daňových kontrol.

Institut delegace představuje možnost přenesení místní příslušnosti ke správě daní na jiného věcně příslušného správce daně. Institut delegace má komplexnější a dlouhodobější charakter

než například institut dožádání (§ 17). Delegaci lze „uplatňovat“, dokud nedojde ke změně okolností rozhodných pro určení místní příslušnosti, resp. dokud nedojde k odpadnutí důvodů, pro které bylo rozhodnutí o delegaci vydáno. K využití delegace může dojít na žádost daňového subjektu nebo z podnětu příslušného správce daně. Nejblíže společně nadřizený správce daně je oprávněn delegovat místní příslušnost na jiného věcně příslušného správce daně, (i) jestliže to shledá účelným nebo (ii) jsou-li pro výkon správy daní potřebné mimořádné odborné znalosti. Formulace zákona tímto poskytuje obecný, a tedy i poměrně flexibilní, rámec pro určení situací, pro které je možno využít delegace.

Účelnost lze spatřovat především tam, kde by jinak správa daní daňových subjektů byla neefektivní a nevhodná, mimo jiné v případech, kdy se skutečné sídlo právnické osoby liší od sídla zapsaného do veřejného rejstříku, nebo obdobně u fyzické osoby, pokud má místo trvalého pobytu jinde než provozovnu. Pojem účelnost nelze vykládat pouze ve vztahu k daňovému subjektu (tj. účelnost pro subjekt), ale měla by být vztažena především na účelnost na straně správce daně. Z tohoto pohledu je pak možno účelnost delegace vnímat ve vztahu ke kapacitním možnostem správce daně, v dopadu na řízení s jinými subjekty (např. rozkrývání účelového řetězení subjektů v rámci daně z přidané hodnoty) nebo i v dalších skutečnostech týkajících se správce daně, aniž by tyto přímo souvisely s konkrétním daňovým subjektem. Kritérium účelnosti tak zcela jistě bude naplněno, pokud místně příslušný správce daně zjistí, že právnická osoba má skutečné sídlo nebo provozovnu v obvodu územní působnosti jiného správce daně nebo pokud mu kapacitní možnosti nedovolují účelně a hospodárně provádět správu daní.

Kritérium mimořádných odborných znalostí bude naplněno například tehdy, bude-li se subjekt zabývat specifickým druhem činnosti, se kterým nejsou úřední osoby místně příslušného správce daně podrobněji odborně seznámeny. V takovém případě pak díky zákonu umožňuje delegovat místní příslušnost ke správě daně na jiného věcně příslušného správce daně, jehož úřední osoby těmito znalostmi disponují, protože se kupříkladu s obdobným subjektem již v minulosti setkaly nebo mají ve svém obvodu působnosti více subjektů s daným předmětem činnosti (typicky lze v této souvislosti uvažovat např. o Specializovaném finančním úřadu, který má z hlediska možnosti delegace postavení jako kterýkoli jiný finanční úřad – srov. § 11 odst. 4 zákona o Finanční správě České republiky).

Daňový subjekt má možnost podat proti rozhodnutí o delegaci odvolání, kterému je přiznán odkladný účinek, čímž je oddálena jeho vykonatelnost. Tím se současná právní úprava liší od úpravy v zákoně o správě daní a poplatků platné a účinné do 31. prosince 2010, kde proti rozhodnutí o delegaci nebyl připuštěn opravný prostředek (§ 5 ZSDP). Rozhodnutí o delegaci je zásahem do práv a povinností daňového subjektu a je vhodné, aby se proti němu mohl efektivně bránit, pokud s ním nesouhlasí. Nejvyšší správní soud zároveň ve své rozhodovací praxi judikoval, že takovéto rozhodnutí podléhá přezkumu v rámci správního soudnictví.

Samotná možnost brojit proti rozhodnutí o delegaci odvoláním je žádoucí. To však již neplatí o přiznání odkladného účinku odvolání, které vede k rigiditě celého institutu a nemožnosti na straně správce daně flexibilně reagovat při detekci možného rizika daňových úniků nebo jiných jevů rozporných se zákonem. Odkladný účinek odvolání proti rozhodnutí o delegaci v praxi často inspiruje daňové subjekty k procesním obstrukcím. Smysl institutu delegace tak může být v řadě případů oslaben až znehodnocen právě s ohledem na časovou prodlevu před samotnou realizací delegace.

Současně je třeba zdůraznit, že ačkoliv delegace představuje zásah do práv a povinností daňového subjektu, v principu nepatří tento zásah mezi nejintenzivnější. Vedle odvolání proti samotnému rozhodnutí o delegaci má ostatně daňový subjekt všechny standardní možnosti brojit proti postupu správce daně, na něž byla místní příslušnost delegována (např. námitka

podjatosti úřední osoby, stížnost atd.; nemluvě o opravných prostředcích vůči jednotlivým rozhodnutím správce daně). V případě, že by nezákonnou delegací byla daňovému subjektu způsobena újma (což lze v praxi označit spíše za vzácnou situaci), může daňový subjekt uplatnit náhradu škody. Konečně je třeba uvést, že v případě napadení rozhodnutí o delegaci u soudu rovněž není žalobě odkladný účinek přiznán.

Z těchto důvodů se zachování odkladného účinku rozhodnutí o delegaci jeví jako disproportční s ohledem na jeho značné negativní dopady pro správu daní a současně značné relativní přínos pro ochranu práv a povinností daňových subjektů.

#### **K bodu 2 (§ 19 odst. 2)**

Navrhuje se zrušení odkladného účinku odvolání proti rozhodnutí správce daně o atrakci, a to analogicky s obdobnou změnou v případě delegace. Pro analogické řešení v případě atrakce svědčí jak obdobné věcné argumenty, tak symetrie úprav obou institutů (a to i v historické rovině).

#### **K bodu 3 (§ 24 odst. 4)**

Navrhuje se rozšířit pravidlo právního jednání pouze jedné fyzické osoby při správě daní rovněž na právnické osoby, pro jejichž jednání je zakladatelským právním jednáním vyžadováno společné jednání více členů statutárního orgánu. Nutnost pluralitního jednání více členů statutárního orgánu představuje komplikaci při správě daní a přináší praktické problémy zejména v souvislosti s elektronizací správy daní. Na základě navržené úpravy tak bude relevantní jednání jakéhokoli člena statutárního orgánu bez ohledu na to, zda je podle soukromoprávní úpravy vyžadováno společné jednání více členů. Tato skutečnost je dána přednostním požadavkem daňového řádu, že v téže věci může jménem právnické osoby současně jednat jen jedna fyzická osoba. Správce daně nebude zkoumat, zda člen statutárního orgánu, který jménem právnické osoby učinil určitý úkon, tak činí s vědomím ostatních členů; postačí samotná skutečnost, že jde o člena statutárního orgánu, resp. statutární orgán podle § 24 odst. 2 daňového řádu.

V případě, že podle zakladatelského právního jednání mají členové statutárního orgánu jednat společně, nastává v aplikační praxi problém při použití datových schránek, neboť je vyloučen režim § 18 odst. 2 zákona č. 300/2008 Sb., o elektronických úkonech a autorizované konverzi dokumentů, ve znění pozdějších předpisů, tj. že úkon má stejné účinky jako úkon učiněný písemně a podepsaný. Díky tomu není možné bez dalšího považovat podání právnické osoby za způsobilé. Správce daně musí vždy ověřovat, zda v případě právnické osoby, prostřednictvím jejíž datové schránky bylo učiněno podání, nejde o právnickou osobu, za níž musí jednat více členů statutárního orgánu. V případě, že tomu tak je, musí správce daně zahájit řízení výzvou k odstranění vad podání podle § 74 daňového řádu. Tuto vadu podání však nelze odstranit prostřednictvím datové schránky, ale je třeba využít jiné formy podání.

V zájmu zjednodušení a zrychlení správy daní proto navržená změna umožní, aby nově podání právnické osoby zaslané prostřednictvím její datové schránky mohlo být považováno za jednání jedné fyzické osoby jménem právnické osoby, aniž by bylo nutné prověřovat (zejména prostřednictvím obchodního rejstříku), zda v případě dané právnické osoby není vyžadováno pluralitní jednání více členů statutárního orgánu, a případně poté realizovat postup odstranění vad podání.

V rámci navržené změny se navrhuje též vypuštění poslední věty daného ustanovení, a to pro její duplicitu s úpravou § 26 odst. 1 písm. b). Pokud by v rámci jednání byl správce daně konfrontován v jeden okamžik s projevem vůle více osob, z nichž každá má právo samostatně jednat jménem právnické osoby, přičemž dané jednání by bylo protichůdné, byla by naplněna podmínka, že je sporné, kdo je k jednání oprávněn a správce by přistoupil k ustanovení

zástupce. V případě, kdy jednání provede současně více fyzických osob, avšak takového jednání bude souladné (např. dokument podepsaný dvěma osobami), nejde o nežádoucí stav, neboť zde není sporu o tom, jaký je projev vůle právnické osoby, jménem níž tyto fyzické osoby jednají.

Výše uvedená konstrukce bude využitelná i u „non-subjektů“, kterým daňové zákony přiznávají subjektivitu při správě daní, neboť na základě § 24 odst. 6 daňového řádu se na tyto entity použijí obdobně ustanovení týkající se právnických osob. Pokud by jménem takového subjektu mohlo jednat více osob, uplatní se režim § 24 odst. 4 daňového řádu. Příkladem je svěrenský fond, jehož jménem jedná v souladu s § 20 odst. 3 daňového řádu svěrenský správce, přičemž svěrenských správců může být v souladu s občanským zákoníkem vícero.

#### **K bodu 4 (§ 32 odst. 2 věta poslední)**

V rámci boje proti daňovým únikům je zapotřebí přijmout opatření, které by zabránilo obstrukcím využívaným k vyhnutí se povinnosti součinnosti, která je nezbytná jak u daňových subjektů, tak u třetích osob k naplnění základního cíle správy daní. Smyslem lhůt stanovených správcem daně je vymezení časového prostoru za účelem provedení určitého procesního úkonu osoby zúčastněné na správě daní, pokud není délka lhůty stanovena přímo v zákoně. Současná úprava v daňovém řádu stanoví, že lhůtu kratší osmi dnů lze správcem daně stanovit jen zcela výjimečně pro úkony jednoduché a zvláště naléhavé, s dovětkem, že lhůtu kratší než jeden den lze stanovit osobě zúčastněné na správě daní pouze s jejím souhlasem. Posledně uvedená zpřísnující podmínka pro tento typ lhůt není upravena ani v jednom z dalších klíčových procesních předpisů (správní řád, občanský soudní řád ani trestní řád), ani nebyla upravena v zákoně o správě daní a poplatků (§ 14 odst. 1).

Předmětná úprava zkrácených lhůt stanovovaných správcem daně cílí především na případy stanovování lhůt v rámci protokolovaného jednání v situaci, kdy správce daně shledá, že je to potřebné, a zároveň onu zkrácenou délku lhůty odůvodní. Využívání lhůt kratších osmi dnů je spíše výjimečnou záležitostí. Tyto lhůty jsou stanovovány přiměřeně okolnostem konkrétního případu, a to plně v souladu se základními zásadami správy daní. Navíc jsou správcem daně využívány pro úkony, které jsou jednoduché a současně naléhavé. Např. může jít o požadavek správce daně předložit účetnictví pro prověření zaúčtování jednotlivých dokladů, a to v souvislosti s uplatněným nárokem v daňovém přiznání na nadměrný odpočet na základě tohoto účetnictví. Podobně se může jednat např. o požadavek správce daně v průběhu daňové kontroly nebo místního šetření na předložení dokumentu, o kterém sama osoba zúčastněná na správě daní tvrdí, že jím disponuje, přičemž jeho okamžité předložení by pro ni nemělo představovat žádné úskalí. Je pochopitelné, že v těchto případech je daná osoba povinna aktivně spolupracovat, přičemž je v zájmu naplnění cíle správy daní, aby zde neexistoval prostor pro případné obstrukce, kterými by bylo možné spolupráci jakkoli účelově oddalovat. Pravidlo, které umožňuje osobě zúčastněné na správě daní nesouhlasit s uložením lhůty kratší než den, jí dává při správě daní legální nástroj pro obstrukce.

V uvedených – řádně odůvodněných – případech je namíste stanovit lhůtu kratší než jeden den i bez souhlasu osoby zúčastněné na správě daní, resp. stávající omezující pravidlo se v tomto ohledu jeví jako přespříliš restriktivní. Vypuštění daného ustanovení, resp. jeho části, však neznamená, že by správce daně mohl osoby zúčastněné na správě daní zatěžovat nepřiměřeně krátkými lhůtami. Nadále zůstává zachováno pravidlo o tom, že lhůty kratší než jeden den lze stanovit zcela výjimečně, a to pro úkony jednoduché a zvláště naléhavé.

#### **K bodu 5 (§ 34)**

Za účelem zvýšení kvality činnosti správců daně a efektivnějšího boje s daňovými úniky se navrhuje prodloužení doby, po kterou neběží lhůta pro správce daně zastavená vydáním

rozhodnutí k součinnosti, a to o pět pracovních dní. Správci daně je tak poskytnut vždy minimálně pětidenní časový prostor pro to, aby danou záležitost odpovědně a kvalitně uzavřel, místo toho aby byl nucen ve snaze dodržet lhůtu ke kvalitativním ústupkům. Důvodem je skutečnost, že nápad práce úředních osob správce daně není rovnoměrný, a tedy k vydání rozhodnutí k součinnosti může dojít až těsně před koncem lhůty, v jejímž zbytku není možné lhůtu fakticky dodržet. Příkladem budou zejména ty situace, kdy reakce osoby zúčastněné na správě daní vyvolá natolik zásadní změnu, že správce daně musí mít zachován dostatek prostoru, aby na změnu mohl adekvátně a kvalifikovaně zareagovat.

#### **K bodu 6 ( § 72 odst. 4)**

Navrhuje se terminologické zpřesnění ustanovení, které do daňového řádu s účinností k 1. lednu 2015 přináší zákon č. 458/2011 Sb. Toto zpřesnění navazuje na právní úpravu datových schránek v zákoně č. 300/2008 Sb., o elektronických úkonech a autorizované konverzi dokumentů, ve znění pozdějších předpisů, která chápe zřízení a zpřístupnění datové schránky jako dva časově oddělené kroky, přičemž ne každá zřízená datová schránka musí být v konkrétním okamžiku současně zpřístupněná osobě, které byla zřízena (srov. § 10 a 11 citovaného zákona). Povinnost daňového subjektu činit podání (přímo nebo prostřednictvím jeho zástupce) vůči správci daně prostřednictvím datové schránky je vhodnější vázat na její zpřístupnění. Ten, kdo nemá datovou schránku zpřístupněnou, by nemohl povinnost elektronické komunikace plnit prostřednictvím datové schránky a byl by tedy odkázán na využití uznávaného elektronického podpisu, což se nejeví jako vhodné.

Skutečnost, zda má podatel zpřístupněnou datovou schránku, se z povahy věci bude testovat k okamžiku, kdy je dané podání učiněno, a to bez ohledu na to, zda podatele váže povinnost dané podání učinit (např. povinnost podat daňové přiznání), nebo zda využívá svého práva takové podání učinit (např. možnost podat dodatečné daňové přiznání na daň nižší).

#### **K bodu 7 ( § 74 odst. 4)**

Postupně se rozšiřující okruh podání, v jejichž případě stanoví zákon povinnost elektronické formy (např. nedávná změna v § 101a zákona o dani z přidané hodnoty), v aplikační praxi významným způsobem poukazuje na potřebu řešit případy, kdy podání, jinak perfektní, není podáno elektronicky, ač podle zákona elektronicky podáno být mělo. Podle stávající úpravy se jedná o vadu podání podle § 74 odst. 1 a správce daně je podle téhož ustanovení povinen daňový subjekt vyzvat k jejímu odstranění. Jedná se však o administrativně, časově a finančně náročný postup, u něhož lze navíc předpokládat, že v některých případech k nápravě nepovede. Takovéto podání pak bude považováno za neúčinné, avšak správce daně bude muset téměř vždy vzhledem k takto získaným informacím zahájit řízení z úřední povinnosti. K údajům v listinném formuláři, který se však stane právně neúčinným podáním, tak správce daně bude moci přistoupit pouze jako k pomůcce (nikoli jako k důkazu obsahujícímu tvrzení daňového subjektu). To s sebou přináší další zbytečné náklady řízení a časové zdržení. Navíc z pohledu správného zjištění a stanovení daně bude výsledek stejný, jako kdyby bylo rovnou akceptováno původní podání, jehož jediná vada spočívala v nedostatku elektronické formy.

Lze předpokládat, že tuto nepříznivou situaci ještě více umocní právní stav po 1. lednu 2015, kdy nabude účinnosti změna § 72 (viz zákon č. 458/2011 Sb.), která podstatně rozšíří okruh daňových subjektů, na něž dopadne povinnost podat vybraná podání elektronicky. Tato nová povinnost se bude vztahovat na veškerá tzv. formulářová podání podle § 72 odst. 1.

Na straně jedné nelze bez dalšího akceptovat neplnění povinnosti podat určité podání elektronicky, na straně druhé je však žádoucí stíhat nedostatek elektronické formy podání specifickou sankcí, která bude znamenat dostatečný postih daňového subjektu za porušení povinnosti, současně však nebude mít negativní následky pro podání jako takové, resp. pro

navazující postup správy daní. V daném ohledu se proto jeví jako nejvhodnější stanovit pravidlo, podle něhož nedostatek elektronické formy podání není vadou takové intenzity, aby učinila podání nezpůsobilé k projednání či způsobila, že podání nemůže mít předpokládané účinky pro správu daní. Tím by takové podání bylo ze strany správce daně akceptováno a nebyl by založen postup odstranění vad podání podle § 74. To by samozřejmě platilo pouze za podmínky, že nedostatek elektronické formy podání by byl jedinou vadou podání – v případě, že by podání vykazovalo ještě jinou vadu, přistoupil by správce daně ke standardnímu postupu jejího odstranění.

Pokud jde o terminologii navrženého ustanovení, podáním učiněným elektronicky se rozumí podání učiněné datovou zprávou podepsanou uznávaným elektronickým podpisem, odeslanou prostřednictvím datové schránky, nebo s ověřenou identitou podatele způsobem, kterým se lze přihlásit do jeho datové schránky (viz § 71 odst. 1), popř. datovou zprávou dodatečně potvrzenou nebo opakovanou v souladu s § 71 odst. 3. Termín „podání učiněné elektronicky“ se jeví jako vhodnější jako shrnující pojem pro všechny uvedené případy podání učiněných datovou zprávou). Uvedený termín navíc není daňovému právu neznámý (využívá ho např. zákon o dani z přidané hodnoty, zákon o spotřebních daních nebo zákon povinném značení lihu).

Navržené pravidlo se bude vztahovat toliko na tzv. formulářová podání podle § 72 odst. 1, tj. na přihlášku k registraci, oznámení o změně registračních údajů, daňové přiznání, hlášení, vyúčtování, dodatečné daňové přiznání, následné hlášení a dodatečné vyúčtování. V praxi pak kromě případů, kdy elektronickou formu podání bude vyžadovat daňový řád, bude dopadat na případy, kdy tak budou stanovovat jiné zákony z oblasti daňového práva.

Konkrétně lze zmínit tato ustanovení jiných zákonů:

- § 82, § 92a, § 101, § 102 a § 110j zákona o dani z přidané hodnoty,
- § 38d, § 38j, § 38fa a § 39m zákona o daních z příjmů,
- § 17, § 35, § 38, § 43 a § 45 zákona o povinném značení lihu,
- § 16, § 19, § 20 a § 26 zákona o pojistném na důchodovém spoření,
- § 6f zákona o pohonných hmotách,
- § 27c a § 76 zákona o spotřebních daních.

Současně je však třeba upozornit na skutečnost, že z pohledu efektivity, účelnosti a hospodárnosti správy daní budou existovat případy podání, u nichž je zvýšený zájem na tom, aby byla učiněna v elektronické formě, a tento zájem převažuje i nad negativy spojenými s administrativně náročnějším postupem odstranění vad podání podle § 74 daňového řádu. V takových případech je třeba na elektronické formě podání trvat a neuplatnit popsany princip, podle něhož je podání v jiné než elektronické formě akceptováno. Uvedený okruh podání nicméně nelze předjímat, ale závisí na aktuálním vývoji správy daní. Navrhuje se proto, aby aplikace pravidla nového § 74 odst. 4 ohledně akceptace podání v jiné než elektronické formě byla spojena s tím, že tato aplikace bude předjímana příslušným tiskopisem vydaným Ministerstvem financí pro dané podání (tj. bude uvedena na tiskopise při jeho vydání). Tím bude zajištěno flexibilní přizpůsobení aplikace předmětného pravidla na potřeby správy daní.

Sankcí postihující nedodržení elektronické formy podání bude pokuta za nesplnění povinnosti nepeněžité povahy upravená v nově navrhovaném § 247a.

Výše uvedený režim se nevztahuje na podání, která jsou učiněna elektronicky, avšak v jiném formátu, než je ten, který je podle § 56 odst. 1 písm. b) daňového řádu správce daně způsobilý

přijmout. Pokud bude podání učiněno v nesprávném formátu, uplatní se jako dosud standardní postup pro odstranění vad podání.

### **K bodu 8 ( § 148 odst. 4 písm. c)**

Daňový řád poměrně podrobně upravuje problematiku lhůty pro stanovení daně v § 148. V zájmu posílení boje s daňovými úniky je nicméně na místě přistoupit k modifikaci této úpravy v souvislosti s daňovou trestnou činností. Současná právní úprava lhůty pro stanovení daně činí „v základu“ 3 roky, přičemž je zde počítáno s jejím možným stavěním, přerušením či prodloužením. Horní hranice lhůty pro stanovení daně pak činí 10 let. Takto stanovenou 10 letou lhůtu nelze překročit, ovšem s výjimkou § 148 odst. 6 daňového řádu, jenž upravuje možnost správce daně stanovit daň do konce druhého roku následujícího po roce, v němž nabylo rozhodnutí soudu právní moci, v důsledku jednání, které bylo předmětem pravomocného rozhodnutí soudu o spáchání daňového trestného činu. V takovém případě je lhůtejně, zda již desetiletá prekluzivní lhůta uplynula. Fakticky tak dochází k obnově lhůty pro stanovení daně v jasně ohraničeném rozsahu. Další případ, kdy lze daň stanovit nezávisle na tom, zda uplynula lhůta pro stanovení daně, lze nalézt v § 148 odst. 7 daňového řádu v souvislosti s účinnou lítostí.

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

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

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

Trestní řízení se obecně skládá z většího počtu na sebe navazujících stádií, kterými jsou typicky (i) přípravné řízení, (ii) předběžné projednání obžaloby, (iii) hlavní líčení, (iv) odvolací řízení a (v) řízení vykonávací. Za vhodné vymezení časového úseku pro stavění lhůty pro stanovení daně se jeví stádium trestního stíhání, tedy část trestního řízení počínající okamžikem zahájení trestního stíhání a končící právní mocí rozsudku, příp. jiného rozhodnutí ve věci samé (viz § 12 odst. 10 trestního řádu).

Tato změna rozšíří možnost využívat po dobu vedení trestního stíhání zajištění daně podle § 167 a násl. Současně dojde k posílení nezbytné spolupráce mezi správcem daně a orgány činnými v trestním řízení, která je umožněna na základě prolomení povinnosti zachovávat mlčenlivost podle § 53 odst. 2 písm. a) daňového řádu (tj. pro účely trestního řízení v daňových věcech) a § 71a zákona č. 273/2008 Sb., o Policii České republiky, ve znění pozdějších předpisů. Tato spolupráce bude moci efektivně pokračovat až po dobu 10 let, pokud trestní stíhání nebude ukončeno dříve. To umožní orgánům činným v trestním řízení využít vysoce odbornou znalostní základnu správce daně ve specifické daňové oblasti, což nepochybně přispěje k efektivnějšímu rozkrytí daňových trestných činů a současně umožní efektivnější boj s daňovými úniky.

#### **K bodu 9 (§ 155 odst. 5)**

V rámci principu jednotného přístupu k obdobným situacím napříč právním řádem se navrhuje úprava institutu úroků vyplacených v důsledku pochybení na straně správce daně. Cílem by mělo být dosažení režimu kompatibilního s režimem orgánů veřejné moci, které se mohou dostat do typově shodné situace, tj. všech orgánů veřejné moci, které zajišťují ukládání či inkaso peněžitých plnění určených do veřejných rozpočtů. V daňovém řádu je tato problematika upravena v § 155 odst. 5 a v § 254.

Navrhuje se změna určení výše úroku z vratitelného přeplatku. Smyslem daného úroku je poskytnout osobě, které svědčí právo na vyplacení vratitelného přeplatku, náhradu za to, že jí tento přeplatek byl vrácen se zpožděním. Jde tedy o jakousi paušalizovanou náhradu škody, která by měla zohledňovat obvyklou cenu peněz. Ta by měla být v rámci právního řádu vnímána jednotně. Z toho důvodu se navrhuje navázat výši úroku na výši úroku z prodlení podle nového občanského zákoníku (srov. § 1970). Tuto výši určí vláda svým nařízením (nařízení vlády č. 351/2013 Sb.). V současné době odpovídá výše úroku ročně výši repo sazby stanovené Českou národní bankou pro první den kalendářního pololetí, v němž došlo k prodlení, zvýšené o 8 procentních bodů.

Dále se navrhuje změnit ustanovení, které předpokládá, že ve věci úroku se bude vždy vydávat formalizované rozhodnutí. Takový krok se jeví s ohledem na to, že úrok z vratitelného přeplatku vzniká *ex lege*, jako zbytečný formalismus. Současně je zohledněna i skutečnost, že v ustanovení § 254, které upravuje obdobný úrok hrazený ze strany správce daně, současná právní úprava vydání platebního výměru či jiného rozhodnutí nevyžaduje. Takové rozhodnutí by beztak nemělo konstitutivní účinky a jeho funkce je tedy pouze informativní. Za tím účelem ovšem plně postačí neformální vyrozumění, neboť tento úrok se na rozdíl od úroku zakotveného v § 254 nevrací *ex officio*, ale ve stejném režimu jako běžný vratitelný přeplatek (tj. na základě žádosti). Úrok je navíc předepsán do evidence daní, do níž může daňový subjekt v souladu s § 66 odst. 1 nahlížet, a to i s využitím daňové informační schránky (§ 69).

#### **K bodu 10 (§ 157 odst. 2)**

V rámci principu jednotného přístupu k obdobným situacím napříč právním řádem se navrhuje úprava výše úroku z posečkané částky tak, aby jeho výše odpovídala obvyklé ceně peněz. Úrok z posečkané částky představuje typ privilegované sankce, která nastupuje namísto úroku z prodlení podle § 252 v případě povoleného posečkaní, nebo povoleného rozložení úhrady daně na splátky. Jeho výše má představovat obvyklou cenu peněz srovnatelnou s prodlením v soukromém právu. V rámci zásady daňové neutrality by výše tohoto úroku neměla být vyšší ani nižší než cena peněz v soukromém právu, aby nezakládala motivaci pro upřednostňování soukromoprávních či veřejnoprávních pohledávek z hlediska výše příslušenství. Tím se tento úrok liší od úroku z prodlení podle § 252, který v sobě vedle



obvyklé ceny peněz kumuluje též sankci za nezaplacení daně, které není odůvodněno sociální či ekonomickou tísni, která by svědčila pro povolení posečkáni.

Do 30. června 2013 platilo, že výše úroku z posečkané částky podle daňového řádu a výše úroku z prodlení podle občanského zákoníku byla shodná. V důsledku navýšení úroku z prodlení podle občanského zákoníku o 1 procentní bod se vytvořila asymetrická situace, na kterou je nutné zareagovat. Aby byla vytvořena pokud možno nadčasová konstrukce určení výše úroku z posečkané částky, navrhuje se navázat výši úroku přímo na výši úroku z prodlení podle nového občanského zákoníku (srov. § 1970). Tuto výši určí vláda svým nařízením (nařízení vlády č. 351/2013 Sb.). V současné době odpovídá výše úroku ročně výši repo sazby stanovené Českou národní bankou pro první den kalendářního pololetí, v němž došlo k prodlení, zvýšené o 8 procentních bodů. Tato konstrukce umožní zachování jednotné ceny peněz z hlediska prodlení v soukromém i veřejném právu.

Současně se navrhuje doplnit zastropování úroku z posečkané částky stejným způsobem jako je tomu u úroku z prodlení v § 252 odst. 2. Jde o logickou úpravu, neboť není žádoucí připustit situaci, aby se dlužník, kterému již nemůže z důvodu překročení pěti let prodlení vzniknout úrok z prodlení, dostal v důsledku posečkáni nebo povolení úhrady daně na splátky do horšího postavení.

#### **K bodu 11 (§ 185 odst. 1)**

Jedná se o nápravu legislativně technického nedostatku zákonného opatření Senátu č. 344/2013 Sb., kterým bylo v rozporu s úmyslem zákonodárce (deklarovaným v důvodové zprávě) předmětné slovní spojení do ustanovení vloženo dvakrát.

#### **K bodu 12 (§ 206 odst. 2)**

Stávající konstrukce tohoto ustanovení fakticky komplikuje správci daně možnost exekučně postihnout věc rychle se kazící, neboť jako podmínka jejich exekučního postihu je mimo jiné vyžadována možnost rychlého prodeje věcí na místě, kde se nacházejí (bez jejich odebrání). V praxi však přichází v řadě případů v úvahu i efektivní rychlý prodej takovýchto věcí na jiném místě. Zde je třeba zdůraznit, že do kategorie rychle se kazících věcí spadají nejen potraviny, ale i mnohem hodnotnější komodity, jako jsou např. minerální oleje a biosložky, které jsou často uskladněny v pojízdných cisternách, což umožňuje jejich rychlý přesun na místo, kde lze efektivněji uskutečnit jejich prodej a současně prostřednictvím jejich odebrání zajistit jejich ochranu před neoprávněným nakládáním. Navrhuje se proto úprava souladná se subsidiárním právním předpisem – občanským soudním řádem, který podmiňuje postižení rychle se kazící věci pouze nedostatkem jiných postižitelných věcí a zajištěním rychlého prodeje věci mimo dražbu.

#### **K bodu 13 (§ 214 odst. 1)**

Podle stávajícího znění tohoto ustanovení se rychle se kazící věc může prodat mimo dražbu pouze do právní moci exekučního příkazu. Takové omezení však není žádoucí, neboť provedení dražby je časově náročnější a může tak do nařízení dražby dojít až k takovému znehodnocení věci, že se stane neprodejnou. Negativně zde působí i skutečnost, že novelou daňového řádu byl k 1. lednu 2014 vypuštěn opravný prostředek vůči exekučnímu příkazu, pročež došlo k tomu, že i tak krátký časový úsek, bylo možné provést přímý prodej rychle se kazící věci, se zmenšil natolik, že prakticky již není možné prodat rychle se kazící věc mimo dražbu. Důsledkem je, že současná úprava snižuje efektivitu vymáhání daní, a je tedy nutná její modifikace.

Návrh zrušení poslední věty předmětného ustanovení navazuje na navrhovanou změnu ustanovení § 206 odst. 2, kde se navrhuje, aby měl správce daně pravomoc rychle se kazící

věc nejen zajistit a prodat prodej na místě, kde se nachází, ale nově jak odebrat a zajistit do prodeje na jiném, vhodnějším místě.

#### **K bodu 14 (§ 239a odst. 4)**

Za situace, kdy daňová povinnost zůstavitele přejde na více dědiců, není v rámci stávající úpravy občanského zákoníku, resp. daňového řádu postaveno najisto, jakým způsobem má být daňová povinnost zůstavitele, která přešla na více dědiců, spravována (s výjimkou platební roviny, kterou jednoznačně upravuje občanský zákoník na principu dlužnické solidarity, viz § 1704 a § 1707). Z praktických a zejména z technických důvodů je třeba zachovat celistvost daňové povinnosti zůstavitele, a to na principu společné daňové povinnosti dědiců k daňové povinnosti zůstavitele, která na ně přejde rozhodnutím soudu o dědictví. V případě společné daňové povinnosti se jedná o množinu daňových povinností, které jsou sice hmotněprávní odděleny, avšak procesněprávně je třeba je spravovat společně. Správce daně pak bude komunikovat pouze s jedním společným zmocněncem dědiců (viz § 30 daňového řádu). Skutečnost, že daňová povinnost zůstavitele, která přejde na více dědiců, je společnou daňovou povinností, může být již v současnosti dovozena z povahy věci a z praktické procesní nedělitelnosti této povinnosti; z důvodu právní jistoty se nicméně navrhuje tuto skutečnost v daňovém řádu explicitně normovat, stejně jako skutečnost, že daňové dluhy z ní vzešlé hradí dědicové společně a nerozdílně v rozsahu podle občanského zákoníku. Pojem „daňový dluh“ je daňovému řádu již znám (viz § 153 odst. 2).

Současně se z praktických důvodů navrhuje stanovit, že daňovou povinnost zůstavitele bude i po jejím přechodu na dědice stále spravovat správce daně, který byl příslušný ke správě daňové povinnosti zůstavitele do skončení řízení o pozůstalosti.

#### **K bodu 15 (nadpis nad § 247)**

Jedná se o změnu v systematice zákona, kdy stávající skupinový nadpis „Pořádková pokuta“ pro § 247 až 249 je nahrazen nadpisy jednotlivých paragrafů.

#### **K bodu 16 (nadpis § 247)**

Jedná se o změnu v systematice zákona, kdy je doplňován nadpis k paragrafu (vzhledem k nové úpravě), který jej dosud postrádal.

#### **K bodu 17 (§ 247 odst. 2)**

V zájmu účinnějšího boje s daňovými úniky se navrhuje zvýšení horní hranice výše pořádkové pokuty podle § 247 odst. 2 na 500 000 Kč. Částka 50 000 Kč, kterou je v současnosti limitována tato pořádková pokuta, se nejeví pro postih některých nesplnění povinností nepeněžitě povahy jako odpovídající, neboť často může být zanedbatelnou ve srovnání s případnou výší daňového úniku. V praxi se tak tento klíčový nástroj pro sjednání součinnosti osob zúčastněných na správě daní míjí účinkem, neboť hrozba sankce ve výši 50 000 Kč (byť může být opakována) je v případě velkých daňových úniků neúčinná.

Nově navržená maximální možná výše sankce ob stojí při srovnání s právní úpravou uplatňovanou v minulosti (srov. § 37 zrušeného zákona o správě daní a poplatků) i při komparaci s právní úpravou v zahraničí. Od 1. ledna 1993 mohla případná pokuta za nesplnění povinnosti nepeněžitě povahy podle § 37 tehdejšího zákona o správě daní a poplatků dosahovat výše až 2 000 000 Kč (tj. 40násobku současného stavu).

Zvýšení horní hranice tohoto typu pořádkové pokuty neznamena, že by byla pokuta blížící se maximální výši udělována v situacích méně závažných prohřešků nebo u subjektů, pro něž by takováto suma představovala enormní zátěž. Při aplikaci daného ustanovení je nutné vždy uplatnit zásadu přiměřenosti (§ 5 odst. 3), jakož i ustanovení § 248 odst. 1, podle něž pokuta

nesmí být v hrubém nepoměru k významu porušené povinnosti a k závažnosti následku pro správu daní.

**K bodu 18 (§ 247 odst. 5)**

Navrhuje se přesunutí úpravy § 248 odst. 2 do ustanovení pojednávajícího o pořádkové pokutě, neboť opakovaně ukládat pokutu by mělo být z povahy věci možné pouze u pořádkové pokuty, která má primárně vynucovací charakter.

**K bodu 19 (§ 247a)**

Navrhuje se nově upravit institut pokuty za nesplnění povinnosti nepeněžité povahy, který doplňuje stávající institut pořádkové pokuty obsažený v § 247. Cílem nově navržené konstrukce je jednak reagovat na určité mezery, které obsahuje současná úprava a které jsou blíže popsány v následujícím textu, jednak umožnit správcům daně razantnější boj s daňovými úniky.

Pokuta za nesplnění povinnosti nepeněžité povahy by měla v nejobecnější rovině postihovat dva okruhy nesplnění povinností: (i) nesplnění oznamovací nebo evidenční povinnosti a (ii) nesplnění povinnosti elektronické formy podání.

Pokutu do výše 500 000 Kč bude možné uložit daňovému subjektu nebo jiné osobě zúčastněné na správě daní, pokud tato osoba nesplní registrační, ohlašovací nebo jinou oznamovací povinnost stanovenou daňovým zákonem nebo správcem daně, nebo nesplní záznamní nebo jinou evidenční povinnost stanovenou daňovým zákonem nebo správcem daně. Toto rozšíření reaguje na skutečnost, že podle dnešní úpravy nelze neplnění registrační, ohlašovací nebo jiné oznamovací povinnosti sankcionovat. Tím pádem není možné hrozbou sankce motivovat osoby zúčastněné na správě daní k aktivní spolupráci. Je přitom evidentní, že zajištění informovanosti správce daně o daňových subjektech a jejich povinnostech je nezbytným předpokladem pro fungování správy daní. V konkrétní rovině může být oznamovací povinnost založena jak daňovým řádem, tak jiným daňovým zákonem (v širším slova smyslu). Příkladem tak bude povinnost poskytovat informace správci daně podle § 57 nebo registrační povinnost podle § 125 a násl. daňového řádu či ohlašovací povinnost podle § 14 a 14a zákona o místních poplatcích.

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

Druhým důvodem pro možné uložení pokuty za nesplnění povinnosti nepeněžité povahy je podle navrženého odstavce 1 písmene b) nesplnění záznamní povinnosti (tedy povinnosti vést záznamy potřebné pro správné zjištění a stanovení daně ve smyslu ustanovení § 97 daňového řádu) nebo jiné evidenční povinnosti stanovené daňovým zákonem nebo správcem daně. Jinou evidenční povinností může být např. povinnost vedení evidence pro účely daně z přidané hodnoty podle § 100 zákona o dani z přidané hodnoty, daňové evidence podle § 7b zákona o daních z příjmů nebo mzdových listů podle § 38j zákona o daních z příjmů. Při

nesplnění záznamní či jiné evidenční povinnosti je rovněž předchozí vydání výzvy z povahy věci vyloučeno, tudíž stejně tak, jako v případě nesplnění povinnosti pod písmenem a), je možné pokutu uložit ihned po zjištění nesplnění (úplném či částečném) předmětné povinnosti. Instrument záznamní nebo jiné evidenční povinnosti je důležitým nástrojem správce daně pro odhalování daňových úniků a jeví se tak velmi účelným, aby motivace k plnění těchto povinností byla podpořena hrozbou sankce v podobě pokuty.

Pokud jde o vztah nově navržené pokuty za nesplnění povinnosti nepeněžité podle § 247a a stávající pořádkové pokuty podle § 247 odst. 2, která postihuje porušení procesní povinnosti nepeněžité povahy, je třeba zdůraznit rozdílný charakter těchto pokut. Zatímco pořádková pokuta směřuje k vynucení splnění určité povinnosti (a lze ji ukládat opakovaně tak dlouho, dokud povinnost nebude splněna), pokuta za nesplnění povinnosti nepeněžité povahy podle nového § 247a odst. 1 má trestající a výchovný charakter vůči tomu, kdo povinnost nesplnil, avšak nesměřuje k vynucení dodatečného splnění povinnosti. V souladu s obecnými principy správního trestání na tom nic nemění ani zpravidla průběžný charakter záznamní nebo jiné evidenční povinnosti, neboť v jejich případě směřuje sankce na postih neplnění této povinnosti v daném časovém období (vymezeném v rozhodnutí o uložení pokuty). Pokud by daný subjekt neplnil povinnost ani v budoucnu, jednalo by se o nové porušení povinnosti v novém období, které by mohlo být samostatně sankcionováno (tj. nejednalo by se o porušení zásady *ne bis in idem*).

Co se týče navržené maximální výše pokuty za nesplnění povinnosti nepeněžité povahy podle nového § 247a odst. 1, je tato výše po srovnání dosavadních systémů sankcí navržena ve výši 500 000 Kč. Tato maximální možná výše sankce ob stojí při srovnání s právní úpravou uplatňovanou v minulosti (srov. § 37 zrušeného zákona o správě daní a poplatků) i při komparaci s právní úpravou v zahraničí.

Pro srovnání se zahraničím je možné uvést:

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

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

Zvýšení maximální výše pokuty umožňuje daleko lépe rozlišit mezi jednotlivými případy z hlediska jejich závažnosti. Daňový řád jakožto obecná úprava pro všechny daně, poplatky, cla a jiná obdobná peněžítá plnění dopadá na širokou škálu situací. Je jasné, že význam a charakter jednotlivých povinných peněžitých plnění se různí. Různá je i společenská nebezpečnost a závažnost toho kterého nesplnění povinnosti nepeněžité povahy, jakož i případný negativní dopad do veřejných rozpočtů. Uložení pokuty zůstává fakultativním nástrojem, jehož užití závisí na právním uvážení správce daně (diskreci), zda a v jaké výši tuto pokutu uloží. Přitom se správce daně musí vypořádat s podmínkami stanovenými v § 248 odst. 1 daňového řádu, tj. musí dbát na to, aby pokuta nebyla v hrubém nepoměru k významu porušené povinnosti a k závažnosti následku pro správu daní. Postup správního uvážení musí být seznatelný z odůvodnění rozhodnutí o uložení pokuty.

V odstavci 2 se zavádí sankce za nedodržení povinné elektronické formy podání v jednotné paušální výši 2 000 Kč. Stejně jako v případě sankce podle odstavce 1 se nejedná o sankci, jejímž cílem je bezprostřední vynucení nesplněné povinnosti, ale naopak o sankci, jejímž cílem je potrestat porušitele povinnosti a působit na něj výchovně s ohledem na budoucí plnění jeho povinností. Důvodem pro zavedení sankce je nedostatečná motivace k dodržování povinné formy podání, která se v aplikační praxi projevuje významným nárůstem vad podání spočívajících v nedodržení jeho formy. Administrativně a finančně náročný postup k odstranění vad u těchto podání podle § 74 je značně problematický, resp. do značné míry nevede k nápravě – tj. zajištění elektronické komunikace se správcem daně v rozsahu předvídaném zákonnou úpravou.

Z těchto důvodů je nezbytné zavést v rámci sankčního systému daňového řádu výše uvedenou specifickou sankci, kterou bude nedodržení obligatorní elektronické formy podání postihováno. S ohledem na skutečnost, že povinnost činit podání elektronicky je povinností nepeněžité povahy, jeví se jako nejvhodnější toto porušení povinnosti sankcionovat nově navrhovanou pokutou za porušení povinnosti nepeněžité povahy; současně tomuto pojetí svědčí i charakter sankce, jejímž cílem není na rozdíl od pořádkové pokuty bezprostřední vynucení splnění povinnosti.

S ohledem na zajištění administrativní nenáročnosti postihu nedodržení obligatorní elektronické formy podání se navrhuje základní konstrukce pokuty jako sankce vznikající přímo ze zákona, a to ve výši 2 000 Kč za každé jednotlivé podání, které bylo vůči správci daně učiněno jinak, než elektronicky, ačkoliv na základě zákonné povinnosti mělo být učiněno v elektronické formě. Stanovení výše pokuty pevnou zákonem předvídanou částkou umožní rychlé a administrativně méně náročné zpracování. Prostor pro správní úvahu (diskreci) bude omezen toliko na úvahu ohledně toho, zda nedodržení elektronické formy formulářového podání současně neztěžuje závažným způsobem správu daně.

Vzhledem k tomu, že pokuta ve výši 2000 Kč bude vznikat ze zákona, bude mít rozhodnutí správce daně pouze deklaratorní povahu. Symetricky s koncepcí obsaženou v § 250 odst. 6 a § 251 odst. 3 rozhodne správce daně o povinnosti platit pokutu platebním výměrem. Současně se navrhuje, aby pokuta byla splatná do 30 dnů ode dne oznámení platebního výměru. Jde o speciální pravidlo ve vztahu ke společným ustanovením pro pořádkovou pokutu a pokutu za nesplnění povinnosti nepeněžité povahy v § 248, kde je fakticky přiznáván odkladný účinek odvolání prostřednictvím splatnosti pokuty stanovené do 15 dnů ode dne právní moci rozhodnutí o jejím uložení.

Současně je třeba zdůraznit, že pokuta postihující nedodržení obligatorní elektronické formy podání dopadá pouze na tzv. formulářová podání podle § 72 odst. 1, tj. na přihlášku k registraci, oznámení o změně registračních údajů, daňové přiznání, hlášení, vyúčtování, dodatečné daňové přiznání, následné hlášení a dodatečné vyúčtování. Z tohoto důvodu může

být porušitelem povinnosti, která je předmětnou pokutou sankcionována, pouze daňový subjekt. V této souvislosti je však nutné zdůraznit, že tím, kdo povinnost fakticky poruší, může být i zástupce daňového subjektu, nebo ten, kdo byl tímto úkonem pověřen. Z hlediska přičitatelnosti sankce je však takováto skutečnost irelevantní, neboť jednání těchto osob je přičitatelné daňovému subjektu. Jedná se o obdobnou filosofii jako v případě pokuty za opožděné tvrzení daně, která rovněž stíhá pouze daňový subjekt, a to i v případě, že opožděné tvrzení učinil jeho zástupce.

V návaznosti na novou úpravu § 74 odst. 4 je třeba uvést, že pokuta podle nového § 247a odst. 2 bude uplatněna nezávisle na tom, zda v případě konkrétního podání půjde o podání, které je v souladu s podmínkami nového § 74 odst. 4 akceptováno i v jiné než elektronické formě, ačkoliv mělo být učiněno elektronicky. Tj. pokuta podle nového § 247a odst. 2 se v případě takového podání uplatní i tehdy, když nebude přistoupeno k odstranění vady podání podle § 74. Stejně tak se ale uplatní vedle postupu odstranění vad podání v případě, že půjde o podání, na které § 74 odst. 4 nedopadá.

Základní výše pokuty postihující nedodržení obligatorní elektronické formy podání se nicméně v některých případech může jevit jako příliš nízká, resp. plně nevystihující závažnost porušení dané povinnosti a jeho důsledků pro správu daní. Může jít např. o situaci, kdy daňový subjekt může zvolit jinou než elektronickou formu konkrétního podání, které zahrnuje velké množství písemných dokumentů, s tím, že se jedná o formu procesní obstrukce. Daňový subjekt by mohl být za daných okolností s pokutou ve výši 2 000 Kč srozuměn. V případě, že by nedodržení elektronické formy podání závažně ztížilo správu daní, navrhuje se, aby správce daně mohl namísto pokuty v základní výši 2 000 Kč uložit pokutu až do výše 50 000 Kč. Tato pokuta by však již nevznikala přímo ze zákona, ale byla by výsledkem správního uvážení správce daně, zahrnujícího především přezkoumatelné zdůvodnění toho, proč v daném případě nepostačovala standardní zákonná výše pokuty. Při ukládání této pokuty se použijí stejná společná ustanovení, jako v případě pořádkové pokuty nebo pokuty za nesplnění povinnosti nepeněžité povahy podle § 247a odst. 1.

V navrhovaném odstavci 5 je upravena objektivní prekluzivní lhůta pro uložení pokuty za nesplnění povinnosti nepeněžité povahy, resp. pro rozhodnutí o povinnosti ji platit. Délka této lhůty se navrhuje jako tříletá s tím, že se bude počítat ode dne, ve kterém došlo k porušení povinnosti.

#### **K bodu 20 (nadpis § 248)**

Jedná se o změnu v systematice zákona, kdy je doplňován nadpis k paragrafu (vzhledem k nové úpravě), který jej dosud postrádal.

#### **K bodu 21 (§ 248 odst. 1)**

V ustanovení § 248 je obsažena úprava, která bude nově společná pro řízení jak o pořádkové pokutě, tak i o nově upravené pokutě za nesplnění povinnosti nepeněžité povahy, což navržená změna ustanovení zohledňuje.

#### **K bodu 22 (§ 248 odst. 2)**

Navrhuje se přesunout úpravu odstavce 2 do § 247, neboť opakovaně ukládat pokutu by mělo být z povahy věci možné pouze u pořádkové pokuty.

#### **K bodu 23 (§ 248 odst. 2)**

V ustanovení § 248 je obsažena úprava, která bude nově společná pro řízení jak o pořádkové pokutě, tak i o nově upravené pokutě za nesplnění povinnosti nepeněžité povahy, což navržená změna ustanovení zohledňuje. Současně se vypouští nadbytečné ustanovení ohledně

odkladného účinku odvolání proti rozhodnutí o uložení pokuty, neboť efekt odkladného účinku je fakticky dosažen tím, že pokuta je splatná až po právní moci rozhodnutí o jejím uložení.

**K bodu 24 (§ 248 odst. 3)**

V ustanovení § 248 je obsažena úprava, která bude nově společná pro řízení jak o pořádkové pokutě, tak i o nově upravené pokutě za nesplnění povinnosti nepeněžité povahy, což navržená změna ustanovení zohledňuje.

**K bodu 25 (nadpis § 249)**

Jedná se o změnu v systematicke zákona, kdy je doplňován nadpis k paragrafu (vzhledem k nové úpravě), který jej dosud postrádal.

**K bodu 26 (§ 249 odst. 1)**

Do stávající úpravy zjednodušeného řízení o uložení pořádkové pokuty podle § 247 odst. 1 se v zájmu rychlosti a hospodárnosti doplňuje rovněž možnost takového uložení (i) pořádkové pokuty podle § 247 odst. 2 a (ii) pokuty za nesplnění povinnosti nepeněžité povahy podle § 247a nepřesahující částku 5 000 Kč, a to při jednání na místě za spoluúčasti obou stran (správce daně a pokutovaného). Z tohoto důvodu dochází k úpravě všech ustanovení, kde je vedle pořádkové pokuty doplňována pokuta za nesplnění povinnosti nepeněžité povahy. Uložení pokuty ve zjednodušeném řízení není z povahy věci možné v případě pokuty za nesplnění povinnosti nepeněžité povahy podle § 247a odst. 2 a 4.

**K bodu 27 (§ 249 odst. 2)**

Do stávající úpravy zjednodušeného řízení o uložení pořádkové pokuty podle § 247 odst. 1 se v zájmu rychlosti a hospodárnosti doplňuje rovněž možnost takového uložení (i) pořádkové pokuty podle § 247 odst. 2 a (ii) pokuty za nesplnění povinnosti nepeněžité povahy podle § 247a nepřesahující částku 5 000 Kč, a to při jednání na místě za spoluúčasti obou stran (správce daně a pokutovaného). Z tohoto důvodu dochází k úpravě všech ustanovení, kde je vedle pořádkové pokuty doplňována pokuta za nesplnění povinnosti nepeněžité povahy. Uložení pokuty ve zjednodušeném řízení není z povahy věci možné v případě pokuty za nesplnění povinnosti nepeněžité povahy podle § 247a odst. 2 a 4.

**K bodu 28 (§ 249 odst. 3)**

Do stávající úpravy zjednodušeného řízení o uložení pořádkové pokuty podle § 247 odst. 1 se v zájmu rychlosti a hospodárnosti doplňuje rovněž možnost takového uložení (i) pořádkové pokuty podle § 247 odst. 2 a (ii) pokuty za nesplnění povinnosti nepeněžité povahy podle § 247a nepřesahující částku 5 000 Kč, a to při jednání na místě za spoluúčasti obou stran (správce daně a pokutovaného). Z tohoto důvodu dochází k úpravě všech ustanovení, kde je vedle pořádkové pokuty doplňována pokuta za nesplnění povinnosti nepeněžité povahy. Uložení pokuty ve zjednodušeném řízení není z povahy věci možné v případě pokuty za nesplnění povinnosti nepeněžité povahy podle § 247a odst. 2 a 4.

**K bodu 29 (§ 254 odst. 1)**

V rámci principu jednotného přístupu k obdobným situacím napříč právním řádem se navrhuje úprava institutu úroků vyplácených v důsledku pochybení na straně správce daně. Cílem by mělo být dosažení režimu kompatibilního s režimem orgánů veřejné moci, které se mohou dostat do typově shodné situace, tj. všech orgánů veřejné moci, které zajišťují ukládání či inkaso peněžitých plnění určených do veřejných rozpočtů. V daňovém řádu je tato problematika upravena v § 155 odst. 5 a v § 254.

Navrhuje se upravit způsob, kterým se určí výše úroku z neoprávněného jednání správce daně. Smyslem daného úroku je poskytnout osobě, která byla v důsledku nezákonného či nicotného rozhodnutí, popřípadě v důsledku nesprávného úředního postupu nucena uhradit určitou peněžní částku, náhradu za to, že jí byly po určitou dobu neoprávněně zadržovány její prostředky. Jde tedy o jakousi paušalizovanou náhradu škody, která by měla zohledňovat obvyklou cenu peněz. Ta by měla být v rámci právního řádu vnímána jednotně. Z toho důvodu se navrhuje navázat výši úroku na výši úroku z prodlení podle nového občanského zákoníku (srov. § 1970). Tuto výši určí vláda svým nařízením (nařízení vlády č. 351/2013 Sb.). V současné době odpovídá výše úroku ročně výši repo sazby stanovené Českou národní bankou pro první den kalendářního pololetí, v němž došlo k prodlení, zvýšené o 8 procentních bodů. Dojde tak mj. k narovnání rozdílu mezi peněžitými plněními ukládanými v režimu daňového řádu (daně, poplatky, cla atd.) a peněžitými plněními ukládanými v jiném režimu (pokuty za přestupky a správní delikty atd.), které se podle daňového řádu pouze evidují, vybírají a vymáhají (srov. § 106 odst. 3 správního řádu). Na ty se totiž stávající ustanovení § 254 nevztahuje (pokuty nejsou ukládány orgány veřejné moci v postavení správce daně) a reparace se tak řídí podle standardní úpravy náhrady škody způsobené orgány veřejné moci (zákon č. 82/1998 Sb.).

### **K bodu 30 (§ 254 odst. 6)**

Jedná se o formální doplnění alternativy odškodnění nemajetkové újmy způsobené nezákonným rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem správce daně, se kterou vedle náhrady škody počítá zákon č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem a o změně zákona České národní rady č. 358/1992 Sb., o notářích a jejich činnosti (notářský řád), ve znění pozdějších předpisů.

## **K čl. VII – přechodná ustanovení**

### **K bodu 1**

V rámci přechodného ustanovení se z důvodu právní jistoty navrhuje zajistit kontinuitu u nedokončených řízení a jiných postupů při správě daní, které byly zahájeny přede dnem nabytí účinnosti navrhovaného zákona a které byly dotčeny změnou obsaženou v tomto návrhu zákona.

### **K bodu 2**

V rámci přechodného ustanovení je řešen přechod od dosavadní úpravy pořádkové pokuty (dosavadní § 247) na pozměněnou úpravu této pokuty, resp. na úpravu nové pokuty za nesplnění povinnosti nepeněžité povahy (§ 247a). Z hlediska dodržení zásady zákazu retroaktivního působení nové právní úpravy je rozhodnou skutečností okamžik, kdy dojde k deliktivnímu jednání. Jednání, ke kterému došlo (konáním či nekonáním) za účinnosti původní právní úpravy, bude posouzeno podle dosavadního znění daňového řádu.

### **K bodu 3**

Z důvodu právní jistoty ohledně počítání úroku z vratitelného přeplatku podle § 155 odst. 5, úroku z posečkané částky podle § 157 odst. 2 a úroku z neoprávněného jednání správce daně podle § 254, u nichž se navrhuje změna jejich výpočtu, se navrhuje v rámci přechodného ustanovení explicitně zakotvit skutečnost, že pro určení celkové výše úroku je nutno přihlížet ke znění zákona účinnému pro ten který den. Pokud tedy např. prodlení na straně správce daně započalo přede dnem nabytí účinnosti navrhovaného zákona, bude se úrok za období do dne nabytí účinnosti tohoto zákona počítat podle dosavadní právní úpravy, zatímco úrok za období po účinnosti zákona se bude počítat již podle úpravy nové. Takovýto přístup



odpovídá konstrukci obsažené v samotném úroku, která je vázána na aktuální výši repo sazby stanovené Českou národní bankou pro dané pololetí. Výpočet se tak vždy přizpůsobuje aktuálnímu stavu.

## **K části páté - změna zákona o rozpočtovém určení daní**

### **K čl. VIII**

Zrušením části deváté čl. XVII bodu 2 zákona č. 458/2011 Sb., kterým docházelo k posunutí písmen v § 2 zákona o rozpočtovém určení daní, se stalo obsoletní ustanovení části deváté čl. XVII bod 3 zákona č. 458/2011 Sb. Vzhledem k tomu, že část tohoto ustanovení prováděla terminologickou úpravu vyplývající z daňového řádu – nahrazení daňové povinnosti slovem daň – je třeba tuto úpravu provést znovu.

## **K části šesté - změna zákona o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti**

### **K čl. IX**

#### **K bodu 1 (§ 5 odst. 1)**

V souladu s požadavkem koaliční smlouvy (sjednocení základů pro výpočet zdravotního a sociálního pojištění s výpočty odpovídajících daňových základů) se ruší vymezení určitého typu příjmu ze základu pojistného.

#### **K bodu 2 (§ 5 odst. 2 úvodní část ustanovení)**

V návaznosti na zrušení bodů zákona č. 458/2011 Sb. zajišťujících přizpůsobení konstrukce pojistného konstrukci daně je třeba v ustanovení § 5 odst. 2 provést terminologickou změnu v označení základu.

#### **K bodu 3 (§ 7 odst. 1 písm. a) bod 2)**

Z legislativně technického důvodu se vypuštění úpravy sazby pro zaměstnavatele s počtem zaměstnanců méně než 26 (viz body 24 a 25 části jedenácté zákona č. 458/2011 Sb.) přesouvá ze zákona č. 458/2011 Sb. do tohoto návrhu zákona.

#### **K bodu 4 (§ 7 odst. 2 a 3)**

Z legislativně technického důvodu se vypuštění úpravy sazby pro zaměstnavatele s počtem zaměstnanců méně než 26 (viz body 24 a 25 části jedenácté zákona č. 458/2011 Sb.) přesouvá ze zákona č. 458/2011 Sb. do tohoto návrhu zákona.

#### **K bodu 5 (§ 9 odst. 2 a 4 až 6)**

Jedná se o legislativně technické úpravy navazující na vypuštění sazby pro zaměstnavatele s počtem zaměstnanců méně než 26.

#### **K bodu 6 (§ 9 odst. 2)**

Jedná se o legislativně technické úpravy navazující na vypuštění sazby pro zaměstnavatele s počtem zaměstnanců méně než 26.

#### **K bodu 7 (§ 9a)**

Jedná se o legislativně technické úpravy navazující na vypuštění sazby pro zaměstnavatele s počtem zaměstnanců méně než 26.

#### **K bodu 8 (§ 11)**

Jedná se o legislativně technické úpravy navazující na vypuštění sazby pro zaměstnavatele s počtem zaměstnanců méně než 26.

#### **K bodu 9 (§ 16 odst. 3)**

Možnost dobrovolné účasti na důchodovém pojištění podle § 6 odst. 2 zákona o důchodovém pojištění byla zákonným opatřením Senátu č. 344/2013 Sb. prodloužena z 10 let na 15 let, aniž však tato změna byla analogicky promítnuta též do zákona č. 589/1992 Sb.; nyní se toto nedopatření napravuje, aby oba zákony byly v souladu.

#### **K bodu 10 (§ 22 odst. 1)**

Jedná se o legislativně technické úpravy navazující na vypuštění další sazby pojistného podle bodu 3.

#### **K bodu 11 (§ 22b odst. 1, 3 a 4)**

Jedná se o legislativně technické úpravy navazující na vypuštění další sazby pojistného podle bodu 3.

### **K čl. X – přechodná ustanovení**

#### **K bodu 1 až 3**

Jedná se o standardní přechodné ustanovení, které reaguje jednak na změnu ve vyměřovacím základu, jednak na zrušení druhé sazby pojistného (ve výši 26 %); za dobu před rokem 2015 se však pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti bude platit podle právních předpisů účinných před rokem 2015, a to i v případě, že se toto pojistné bude platit po roce 2014 (bod 1). Rovněž porušení povinností uložených právními předpisy před rokem 2015, k nimž dojde před rokem 2015, se bude postihovat podle těchto právních předpisů, a to i když ke zjištění nesplnění nebo porušení těchto povinností dojde po roce 2014 (bod 2); rovněž v započatém řízení se bude dále pokračovat podle dosavadních právních předpisů (bod 3).

### **K části sedmé - změna zákona o organizaci a provádění sociálního zabezpečení**

#### **K čl. XI**

#### **K bodu 1 (§ 123e odst. 1 písm. c))**

Navrhuje se rozšíření stávajících způsobů kvalifikovaného elektronického podání o další způsob prostřednictvím uživatelského účtu v portálu ČSSZ. K identifikaci a ztotožnění uživatele (podávajícího) budou využity přihlašovací údaje k ovládnutí uživatelského účtu. Přihlašovací údaje budou jedinečné a přístup bude podávajícímu umožněn pouze tehdy, dojde-li k jednoznačnému ztotožnění klienta na základě údajů uvedených v portálu, které byly převzaty z registračního formuláře, a poskytnutých přístupových údajů k uživatelskému účtu, které uživatel převzal osobně do vlastních rukou.

Důvodem pro zavedení této možnosti podání a uvedeného způsobu ověření identity podávajícího je umožnit široké veřejnosti, tj. i těm, kteří nejsou majiteli datové schránky ani zaručeného elektronického podpisu, učinit podání elektronicky velmi jednoduchým, klientsky přívětivým způsobem.

## **K bodu 2 (§ 123e odst. 2 závěrečná část ustanovení)**

Zákonem č. 470/2011 Sb. byla založena s účinností od 1. ledna 2013 povinnost pro zaměstnavatele, osoby samostatně výdělečně činné a ošetřující lékaře předávat pouze elektronicky příslušnému orgánu sociálního zabezpečení údaje, které se předávají tomuto orgánu na předepsaných tiskopisech. Zároveň mohou tyto orgány stanovit výjimku z této povinnosti, neboť mohou určit, která podání je možno nadále činit písemně na předepsaném tiskopise. Česká správa sociálního zabezpečení stanovila tuto výjimku pro roky 2013 a 2014 pro všechna podání a pro rok 2015 pro podání činěná ošetřujícími lékaři a poskytovateli zdravotních služeb.

Smyslem zavedení povinnosti předávat orgánům sociálního zabezpečení podání pouze elektronicky ve stanovené formě je snižování administrativní náročnosti v systému sociálního pojištění. Pro orgány sociálního zabezpečení je tento způsob předávání údajů bezesporu výhodný, protože údaje, které obdrží v písemné formě tiskopisu, musí přepisovat do svého programu, kdežto údaje zaslané elektronicky jsou automaticky „překlápěny“ do programů těchto orgánů.

U některých subjektů, které zasílají orgánům sociálního zabezpečení podání na předepsaných tiskopisech, by naopak došlo ke zvýšení administrativní náročnosti, pokud by byly povinny zasílat podání pouze elektronicky, a u řady z nich by si tento způsob zasílání podání vyžádal i nezanedbatelné finanční náklady. Elektronický způsob předávání podání vyžaduje nejen určité technické vybavení (počítač vybavený příslušným softwarem s možností připojení k internetu), ale i ověření identity odesílatele; datová zpráva musí být poslána z datové schránky nebo podepsána uznávaným elektronickým podpisem.

Právnícké osoby jsou zpravidla schopny zasílat údaje elektronicky bez zvýšení administrativy a finančních nákladů. Právnícké osoby si musí povinně pořizovat datovou schránku. Již v současné době řada z nich využívá elektronický přenos údajů. Zaměstnavatelé, kteří nejsou právníckou osobou a zaměstnávají jen několik zaměstnanců, využívají formu elektronického podání jen v malém rozsahu. Elektronicky komunikuje pouze pětina zaměstnavatelů.

Většina osob samostatně výdělečně činných komunikuje s okresní správou sociálního zabezpečení pouze 1 x v kalendářním roce, a to při podání přehledu o příjmech za předchozí kalendářní rok. Tyto osoby zpravidla nemají ani datovou schránku a ani elektronický podpis. Obdobně je tomu tak i u ošetřujících lékařů. Ošetřující lékaři a zdravotnická zařízení předávají orgánům sociálního zabezpečení na předepsaných tiskopisech údaje související s uznáním, trváním a ukončením pracovní neschopnosti. Zároveň jsou lékaři povinni nadále pouze písemně předávat předepsané tiskopisy určené zaměstnanci (žádost o nemocenskou) a zaměstnavatelům (například rozhodnutí o vzniku dočasné neschopnosti); elektronická komunikace lékařů se zaměstnavateli není v současné době možná. Počet osob samostatně výdělečně činných a ošetřujících lékařů elektronicky komunikujících s okresními správami sociálního zabezpečení je zanedbatelný.

Navrhovaná úprava ruší povinná elektronická podání a tím v podstatě zachovává současný stav, pokud jde o postup v praxi. Elektronická komunikace bude nadále fakultativní. Preferuje se vytvoření uživatelsky přívětivých a motivujících podmínek pro podávající, které by plnou elektronickou komunikaci zajistily přirozeným vývojem bez použití „zákonné povinnosti“. Způsob komunikace s klienty musí být zajištěn tak, aby mohli elektronické podávání řešit jednoduchým a uživatelsky přívětivým způsobem, aby většina z nich sama projevila zájem o tento způsob podání. Tak například bude také třeba umožnit elektronické podání přímo u orgánu sociálního zabezpečení v případě, kdy například osoba samostatně výdělečně činná využívá poradenství pracovníka okresní správy sociálního zabezpečení a vyplňuje s ním přehled o příjmech a výdajích.

Navrhuje se rozšíření stávajících způsobů kvalifikovaného elektronického podání o další způsob prostřednictvím uživatelského účtu v portálu ČSSZ. K identifikaci a ztotožnění uživatele (podávajícího) budou využity přihlašovací údaje k ovládnutí uživatelského účtu. Přihlašovací údaje budou jedinečné a přístup bude podávajícímu umožněn pouze tehdy, dojde-li k jednoznačnému ztotožnění klienta na základě údajů uvedených v portálu, které byly převzaty z registračního formuláře, a poskytnutých přístupových údajů k uživatelskému účtu, které uživatel převzal osobně do vlastních rukou.

**K bodu 3 (§ 123e odst. 4 písm. f))**

Navrhovaná úprava je zdůvodněna v důvodové zprávě ke změně v § 123e odst. 2.

**K bodu 4 (§ 123e odst. 5)**

Navrhovaná úprava je zdůvodněna v důvodové zprávě ke změně v § 123e odst. 2.

## **K části osmé - změna zákona o důchodovém pojištění**

### **K čl. XII**

Od roku 2010 se potřebná doba pojištění postupně prodlužuje každým rokem o 1 rok, takže cílový stav 35 let doby pojištění bude platit pro pojištěnce, kteří dosáhnou důchodového věku po roce 2018. Kromě toho má nárok na starobní důchod i pojištěnec, který dosáhne důchodového věku a získá dobu pojištění aspoň 30 roků (pouze doba pojištění bez nepřispěvkových dob).

Postupné prodlužování potřebné doby pojištění pro nárok na starobní důchod se vztahuje i na případy, kdy lze starobní důchod přiznat po dosažení vyššího věku, než činí důchodový věk. V důsledku toho nevznikne nárok na starobní důchod při získání doby pojištění alespoň 15 roků, jak tomu bylo před přijetím zákona č. 306/2008 Sb., a to pojištěncům, kteří dosáhnou věku alespoň o 5 let vyššího, než je důchodový věk, v roce 2010 a později. V důsledku této úpravy přestala ČR plnit čl. 29 odst. 2 části V Evropského zákoníku sociálního zabezpečení, resp. čl. 18 odst. 2 písmeno a) Úmluvy MOP č. 128, kde je stanoveno, že starobní důchod musí zajistit chráněnou osobu, která před tím, než nastala sociální událost, splnila kvalifikační dobu aspoň 15 příspěvkových let nebo let zaměstnání. Navrhovaná změna zajistí, že ČR bude shora uvedený požadavek plnit.

### **K čl. XIII – přechodná ustanovení**

Navrhovaná úprava řeší vznik nároku na starobní důchod v období od roku 2010, kdy se začala potřebná doba pojištění postupně prodlužovat, do dne nabytí účinnosti tohoto zákona. Vzhledem k požadavku Evropského sociálního zákoníku, resp. Úmluvy MOP č. 128, je odůvodněné, aby nároky pojištěnců byly v tomto období posuzovány stejně jako v období ode dne činnosti tohoto zákona.

## **K části deváté - změna zákona o nemocenském pojištění**

### **K čl. XIV**

**K bodu 1 (§ 162 odst. 1 písm. c))**

Navrhuje se rozšíření stávajících způsobů kvalifikovaného elektronického podání o další způsob prostřednictvím uživatelského účtu v portálu ČSSZ. K identifikaci a ztotožnění uživatele (podávajícího) budou využity přihlašovací údaje k ovládnutí uživatelského účtu. Přihlašovací údaje budou jedinečné a přístup bude podávajícímu umožněn pouze tehdy, dojde-li k jednoznačnému ztotožnění klienta na základě údajů uvedených v portálu, které byly

převzaty z registračního formuláře, a poskytnutých přístupových údajů k uživatelskému účtu, které uživatel převzal osobně do vlastních rukou.

Důvodem pro zavedení této možnosti podání a uvedeného způsobu ověření identity podávajícího je umožnit široké veřejnosti, tj. i těm, kteří nejsou majiteli datové schránky ani zaručeného elektronického podpisu, učinit podání elektronicky velmi jednoduchým, klientsky přívětivým způsobem.

## **K bodu 2 (§ 162 odst. 2 závěrečná část ustanovení)**

Zákonem č. 470/2011 Sb. byla založena s účinností od 1. ledna 2013 povinnost pro zaměstnavatele, osoby samostatně výdělečně činné a ošetřující lékaře předávat pouze elektronicky příslušnému orgánu sociálního zabezpečení údaje, které se předávají tomuto orgánu na předepsaných tiskopisech. Zároveň mohou tyto orgány stanovit výjimku z této povinnosti, neboť mohou určit, která podání je možno nadále činit písemně na předepsaném tiskopise. Česká správa sociálního zabezpečení stanovila tuto výjimku pro roky 2013 a 2014 pro všechna podání a pro rok 2015 pro podání činěná ošetřujícími lékaři a poskytovateli zdravotních služeb.

Smyslem zavedení povinnosti předávat orgánům sociálního zabezpečení podání pouze elektronicky ve stanovené formě je snižování administrativní náročnosti v systému sociálního pojištění. Pro orgány sociálního zabezpečení je tento způsob předávání údajů bezesporu výhodný, protože údaje, které obdrží v písemné formě tiskopisu, musí přepisovat do svého programu, kdežto údaje zaslané elektronicky jsou automaticky „překlápěny“ do programů těchto orgánů.

U některých subjektů, které zasílají orgánům sociálního zabezpečení podání na předepsaných tiskopisech, by naopak došlo ke zvýšení administrativní náročnosti, pokud by byly povinny zasílat podání pouze elektronicky, a u řady z nich by si tento způsob zasílání podání vyžádal i nezanedbatelné finanční náklady. Elektronický způsob předávání podání vyžaduje nejen určité technické vybavení (počítač vybavený příslušným softwarem s možností připojení k internetu), ale i ověření identity odesilatele; datová zpráva musí být poslána z datové schránky nebo podepsána uznávaným elektronickým podpisem.

Právnícké osoby jsou zpravidla schopny zasílat údaje elektronicky bez zvýšení administrativy a finančních nákladů. Právnícké osoby si musí povinně pořizovat datovou schránku. Již v současné době řada z nich využívá elektronický přenos údajů. Zaměstnavatelé, kteří nejsou právníckou osobou a zaměstnávají jen několik zaměstnanců, využívají formu elektronického podání jen v malém rozsahu. Elektronicky komunikuje pouze pětina zaměstnavatelů.

Většina osob samostatně výdělečně činných komunikuje s okresní správou sociálního zabezpečení pouze 1 x v kalendářním roce, a to při podání přehledu o příjmech za předchozí kalendářní rok. Tyto osoby zpravidla nemají ani datovou schránku a ani elektronický podpis. Obdobně je tomu tak i u ošetřujících lékařů. Ošetřující lékaři a zdravotnická zařízení předávají orgánům sociálního zabezpečení na předepsaných tiskopisech údaje související s uznáním, trváním a ukončením pracovní neschopnosti. Zároveň jsou lékaři povinni nadále pouze písemně předávat předepsané tiskopisy určené zaměstnanci (žádost o nemocenské) a zaměstnavatelům (například rozhodnutí o vzniku dočasné neschopnosti); elektronická komunikace lékařů se zaměstnavateli není v současné době možná. Počet osob samostatně výdělečně činných a ošetřujících lékařů elektronicky komunikujících s okresními správami sociálního zabezpečení je zanedbatelný.

Navrhovaná úprava ruší povinná elektronická podání a tím v podstatě zachovává současný stav, pokud jde o postup v praxi. Elektronická komunikace bude nadále fakultativní. Preferuje se vytvoření uživatelsky přívětivých a motivujících podmínek pro podávající, které by plnou

elektronickou komunikaci zajistily přirozeným vývojem bez použití „zákonné povinnosti“. Způsob komunikace s klienty musí být zajištěn tak, aby mohli elektronické podávání řešit jednoduchým a uživatelsky přívětivým způsobem, aby většina z nich sama projevila zájem o tento způsob podání. Tak například bude také třeba umožnit elektronické podání přímo u orgánu sociálního zabezpečení v případě, kdy například osoba samostatně výdělečně činná využívá poradenství pracovníka okresní správy sociálního zabezpečení a vyplňuje s ním přehled o příjmech a výdajích.

Navrhuje se rozšíření stávajících způsobů kvalifikovaného elektronického podání o další způsob prostřednictvím uživatelského účtu v portálu ČSSZ. K identifikaci a ztotožnění uživatele (podávajícího) budou využity přihlašovací údaje k ovládnutí uživatelského účtu. Přihlašovací údaje budou jedinečné a přístup bude podávajícímu umožněn pouze tehdy, dojde-li k jednoznačnému ztotožnění klienta na základě údajů uvedených v portálu, které byly převzaty z registračního formuláře, a poskytnutých přístupových údajů k uživatelskému účtu, které uživatel převzal osobně do vlastních rukou.

**K bodu 3 (§ 162 odst. 4 písm. f))**

Navrhovaná úprava je zdůvodněna v důvodové zprávě ke změně v § 162 odst. 2.

**K bodu 4 (§ 162 odst. 5)**

Navrhovaná úprava je zdůvodněna v důvodové zprávě ke změně v § 162 odst. 2.

## **K části desáté - změna zákona o úrazovém pojištění zaměstnanců**

### **K čl. XV**

**K bodu 1 (§ 41 odst. 1)**

S ohledem na zachování zrušení diferencované sazby pojistného na úrazové pojištění (viz body 1 a 20 části patnácté zákona č. 458/2011 Sb.) se přebírá již přijatá sazba pojistného na úrazové pojištění ze zákona č. 458/2011 Sb. (viz § 39i odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů, ve znění zákona č. 458/2011 Sb.) přímo do zákona o úrazovém pojištění zaměstnanců.

**K bodu 2 (§ 41 odst. 2 a 3)**

S ohledem na zachování zrušení diferencované sazby pojistného na úrazové pojištění (viz body 1 a 20 části patnácté zákona č. 458/2011 Sb.) se ruší nadbytečné odstavce reagující na tuto diferencovanou sazbu.

## **K části jedenácté - změna zákona o pojistném na veřejné zdravotní pojištění**

### **K čl. XVI**

**K bodu 1 (§ 1)**

Jedná se o terminologickou úpravu související se změnou názvu zákona č. 592/1992 Sb., o pojistném na všeobecné zdravotní pojištění na zákon o pojistném na veřejné zdravotní pojištění provedenou zákonem č. 458/2011Sb. s účinností k 1. lednu 2014.

**K bodu 2 (§ 3 odst. 1)**

V souladu s požadavkem koaliční smlouvy (sjednocení základů pro výpočet zdravotního a sociálního pojištění s výpočty odpovídajících daňových základů) se ruší vymezení určitého typu příjmu ze základu pojistného.

**K bodu 3 (§ 3 odst. 2)**

V návaznosti na zrušení bodů zákona č. 458/2011 Sb. zajišťujících přizpůsobení konstrukce pojistného konstrukci daně je třeba v ustanovení § 3 odst. 2 provést terminologickou změnu v označení základu.

**K bodu 4 (§ 3 odst. 4)**

V návaznosti na zrušení bodů zákona č. 458/2011 Sb. zajišťujících přizpůsobení konstrukce pojistného konstrukci daně je třeba v ustanovení § 3 odst. 4 provést terminologickou změnu v označení základu.

**K bodu 5 (§ 3 odst. 5)**

Z legislativně technického důvodu se změna přepočtu příjmu v cizí měně na českou měnu (viz bod 22 části šestnácté zákona č. 458/2011 Sb.) přesouvá ze zákona č. 458/2011 Sb. do tohoto návrhu zákona, kde se přesouvá z odstavce 14 do odstavce 5. Tím se potvrdí zrušení původního textu odstavce 5 provedené bodem 8 části šestnácté zákona č. 458/2011 Sb.

**K bodu 6 (§ 3 odst. 6)**

Zrušuje se duplicitní věta, která je již obsažena v § 3 odst. 4.

**K bodu 7 (§ 3 odst. 14 až 18)**

Obsah odstavce 14 se přesouvá do odstavce 5. V souladu s požadavkem koaliční smlouvy (odvody plateb do zdravotního pojištění budou beze stropu) se zrušují ustanovení upravující maximální vyměřovací základ pojistného na veřejné zdravotní pojištění.

**K bodu 8 (§ 3a odst. 2)**

V souladu s požadavkem koaliční smlouvy (odvody plateb do zdravotního pojištění budou beze stropu) se zrušují ustanovení upravující maximální vyměřovací základ pojistného na veřejné zdravotní pojištění. Z ustanovení § 3 odst. 15 se přesouvá definice průměrné mzdy.

**K bodu 9 (§ 3a odst. 5)**

V souladu s požadavkem koaliční smlouvy (odvody plateb do zdravotního pojištění budou beze stropu) se zrušují ustanovení upravující maximální vyměřovací základ pojistného na veřejné zdravotní pojištění.

**K bodu 10 (§ 3d)**

V souladu s požadavkem koaliční smlouvy (odvody plateb do zdravotního pojištění budou beze stropu) se zrušuje ustanovení limitující zrušení maximálního vyměřovacího základu pojistného na veřejné zdravotní pojištění pouze na roky 2013 až 2015.

**K bodu 11 (§ 14 odst. 2 věty čtvrtá a sedmá a poslední)**

V souladu s požadavkem koaliční smlouvy (odvody plateb do zdravotního pojištění budou beze stropu) se zrušují ustanovení upravující maximální vyměřovací základ pojistného na veřejné zdravotní pojištění a zároveň se zrušuje limitace jejich nepoužití v letech 2013 až 2015.

## **K části dvanácté - změna zákona o veřejném zdravotním pojištění**

### **K čl. XVII**

**K bodu 1 (§ 1a odst. 4)**

Vypouští se slova „a funkční požitky“ s ohledem na jejich podřazení pod pojem „příjmy ze závislé činnosti“ zákonným opatřením Senátu č. 344/2013 Sb.

**K bodu 2 (§ 1a odst. 5)**

Vypouští se slova „a funkčních požitků“ s ohledem na jejich podřazení pod pojem „příjmy ze závislé činnosti“ zákonným opatřením Senátu č. 344/2013 Sb.

**K bodu 3 (§ 5 písm. a))**

Vypouští se slova „nebo funkčních požitků“ s ohledem na jejich podřazení pod pojem „příjmy ze závislé činnosti“ zákonným opatřením Senátu č. 344/2013 Sb.

**K bodu 4 (§ 5 písm. a) bod 1 a 2)**

Vypouští se slova „a funkčních požitků“ s ohledem na jejich podřazení pod pojem „příjmy ze závislé činnosti“ zákonným opatřením Senátu č. 344/2013 Sb.

## **K části třinácté - změna živnostenského zákona**

### **K čl. XVIII**

Z důvodu upuštění od realizace jednoho inkasního místa od 1. ledna 2015 dochází k úpravě předávání vybraných údajů získaných živnostenským úřadem společně s ohlášením živnosti, resp. žádostí o koncesi, příslušným orgánům sociálního zabezpečení a zdravotním pojišťovnám, jimž jsou tyto údaje primárně určeny.

## **K části čtrnácté - změna zákona o ochraně zaměstnanců při platební neschopnosti zaměstnavatele a o změně některých zákonů**

### **K čl. XIX**

Vypouští se slova „a funkčních požitků“ s ohledem na jejich podřazení pod pojem „příjmy ze závislé činnosti“ zákonným opatřením Senátu č. 344/2013 Sb.

## **K části patnácté - změna zákona o změně zákonů související se zřízením jednoho inkasního místa a dalších změnách daňových a pojistných zákonů**

### **K čl. XX**

**K bodu 1 (část první čl. I body 1, 3, 4, 9 až 12, 14 až 16, 20, 26, 28, 32, 33, 42, 45, 47 až 53, 55, 59, 66, 69, 74, 95, 96, 102, 114, 115, 117, 121, 122, 124, 128, 129, 131, 132, 142 až 144, 147, 153 a 155)**

Z důvodu upuštění od realizace jednoho inkasního místa od 1. ledna 2015 dochází ke zrušení bodů týkajících se novelizace zákona o daních z příjmů, konkrétně bodů 3 a 4, které upravují osvobození dividend u fyzických osob, bodů 45, 47 až 53 a 55, které upravují osvobození dividend u právnických osob. Dále dochází ke zrušení bodů 1, 74 a 155, které se týkají doplnění příslušných ustanovení k odvodu z úhrnu mezd, bodu 42, který se týká zavedení osvobození úroků z přeplatků zaviněných správcem daně, bodů 14, 15, 16, 122, 153 a 128, které se týkají zrušení konceptu „superhrubé mzdy“, bodů 20, 26, 32, 33 a 96, které se týkají samostatného základu daně pro vybrané příjmy dle § 8 zákona o daních z příjmů, bodů 28 a 147, které se týkají snížení limitu u hypoték uplatněných jako nezdanitelná část základu daně, bodů 95, 124 a 129, které se týkají podmínek limitujících možnost uplatnění základních slev na dani, bodů 66 a 69, které se týkají změny v pojetí a správě pojistných. Rovněž se ruší body 102, 117, 131, 132, 142, 143 a 144, které se týkají změn ve správě daně z příjmů ze závislé činnosti vybírané plátcem. Ruší se též bod 115, který mění ustanovení o zálohách. Dochází ke



zrušení bodu 121, který upravoval povinnost podávat vyúčtování ke srážkové dani elektronicky.

Z legislativně technického důvodu se vypuštění osvobození v § 4 a v § 6 odst. 9 zákona o daních z příjmů (body 3, 9 až 12 části první zákona č. 458/2011 Sb.) a zavedení nulové sazby ve vztahu ke zdanění investičních fondů (body 59, 114 části první zákona č. 458/2011 Sb.) přesouvá ze zákona č. 458/2011 Sb. do tohoto návrhu zákona.

#### **K bodu 2 (část první čl. II body 3, 4 a 9)**

Z důvodu upuštění od realizace jednoho inkasního místa od 1. ledna 2015 dochází ke zrušení přechodných ustanovení k novelizačním bodům zákona o daních z příjmů, konkrétně bodu 3, který je přechodným ustanovením, které se týká osvobození u dividend fyzických a právnických osob. Dále se ruší bod 4, který je přechodným ustanovením k osvobození úroků z přeplatků zaviněných orgánem sociálního zabezpečení a bod 9, který je přechodným ustanovením k § 29 odst. 1 písm. f) zákona o daních z příjmů.

#### **K bodu 3 (část druhá čl. III body 5 a 29 až 31)**

Z důvodu upuštění od realizace jednoho inkasního místa od 1. ledna 2015 dochází ke zrušení bodu 5, kterým mělo být vypuštěno ustanovení o prolomení mlčenlivosti správce daně vůči zdravotním pojišťovnám, a bodů 29 až 31 souvisejících s původně zamýšlenou možností platit daně v širokém slova smyslu na společný osobní daňový účet.

#### **K bodu 4 (část druhá čl. IV bod 3)**

Z důvodu upuštění od realizace jednoho inkasního místa od 1. ledna 2015 dochází ke zrušení přechodného ustanovení navazujícího na zrušovaný bod 5 v čl. III části druhé, kterým mělo být vypuštěno ustanovení o prolomení mlčenlivosti správce daně vůči zdravotním pojišťovnám.

#### **K bodu 5 (část třetí čl. V body 1 a 2)**

Z důvodu upuštění od realizace jednoho inkasního místa od 1. ledna 2015 dochází ke zrušení právní úpravy zvláštních postupů pro příslušníky ozbrojených sil a sborů (čl. V body 1 a 2).

#### **K bodu 6 (část třetí čl. VI)**

Z důvodu upuštění od realizace jednoho inkasního místa od 1. ledna 2015 dochází ke zrušení přechodných ustanovení k přechodu kompetencí na orgány finanční správy a poskytování údajů (čl. VI body 1 až 16) a přechodného ustanovení souvisejícího s úpravou bezdlužnosti (čl. VI bod 17).

#### **K bodu 7 (část devátá čl. XVII body 1 až 7, 9, 10 a 13)**

S ohledem na zrušení právní úpravy odvodu z úhrnu mezd a upuštění od realizace jednoho inkasního místa od 1. ledna 2015 dochází ke zrušení bodů 1, 2, 3, 5 a 10, které upravovaly rozpočtové určení odvodu z úhrnu mezd a zdravotního pojistného.

Taktéž se z důvodu upuštění od realizace jednoho inkasního místa od 1. ledna 2015 ruší body 4, 6, 7, 9 a 13 související s úhradou na společný osobní daňový účet.

#### **K bodu 8 (část desátá)**

Z důvodu upuštění od realizace jednoho inkasního místa od 1. ledna 2015 se ruší část desátá, která měla do působnosti Ministerstva financí jako ústředního orgánu státní správy zařadit pojistné na sociální zabezpečení a pojistné na veřejné zdravotní pojištění.

**K bodu 9 (část jedenáctá čl. XIX body 1 až 8, 11 až 51)**

Z důvodu upuštění od realizace jednoho inkasního místa od 1. ledna 2015 dochází ke zrušení bodů 1, 2, 13 až 15, 24, 30 a 33 upravujících nahrazení pojistného placeného zaměstnavatelem a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti odvodem z úhrnu mezd. Zrušením bodu 14 zůstává zachována koncepce, podle které je vyměřovací základ osoby samostatně výdělečně činné pro pojistné na důchodové pojištění a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti minimálně poloviční oproti dílčímu základu daně ze samostatné činnosti. Zrušuje se též obsoletní bod 18, jehož účel byl již uskutečněn zákonným opatřením Senátu č. 344/2013 Sb. Zrušením bodu 24 se zachovávají stávající sazby pojistného. Dále se ruší body 3 až 8, 11, 12, 14, 15, 17, 19, 20 až 23, 39, 40 a 42, kterými měla být přizpůsobena konstrukce pojistného konstrukci daně, a body 16, 26 až 29, 31, 32, 34 až 39, 41 a 43 až 51 zajišťující správu pojistného podle daňového řádu.

Z legislativně technického důvodu se vypuštění úpravy sazby pro zaměstnavatele s počtem zaměstnanců méně než 26 (body 24 a 25 části jedenácté zákona č. 458/2011 Sb.) přesouvá ze zákona č. 458/2011 Sb. do tohoto návrhu zákona.

**K bodu 10 (část jedenáctá čl. XX)**

V návaznosti na zrušení některých bodů v článku XIX se vypouštějí přechodná ustanovení k přechodu působnosti na orgány finanční správy.

**K bodu 11 (část dvanáctá čl. XXI body 1 až 18, 21 až 26 a 29 až 43)**

Z důvodu upuštění od realizace jednoho inkasního místa od 1. ledna 2015 dochází ke zrušení bodů 1, 18 a 21 upravujících nahrazení pojistného placeného zaměstnavatelem a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti odvodem z úhrnu mezd. Dále se vypouštějí body 2 až 17, 22, 23, 25, 26 a 29 až 43 zajišťující správu pojistného podle daňového řádu. Zrušuje se též bod 24 přizpůsobující konstrukci pojistného konstrukci daně.

**K bodu 12 (část třináctá)**

Z důvodu upuštění od realizace jednoho inkasního místa od 1. ledna 2015 se ruší body 2 až 5 zajišťující přizpůsobení konstrukce pojistného konstrukci daně. Bod 1 se zrušuje pro nadbytečnost, neboť jeho obsah byl již proveden zákonným opatřením Senátu č. 344/2013 Sb.

**K bodu 13 (část čtrnáctá čl. XXIII body 1 až 11 a 13 až 22)**

Z důvodu upuštění od realizace jednoho inkasního místa od 1. ledna 2015 dochází ke zrušení čl. XXIII bodů 1, 3 až 5, 7 až 11, 14, 15 a 17 až 22 zajišťující správu pojistného podle daňového řádu. Dále se vypouští čl. XVIII body 2, 6 a 13, kterými měla být přizpůsobena konstrukce pojistného konstrukci daně. Taktéž se zrušuje čl. XVIII bod 16 upravující nahrazení pojistného placeného zaměstnavatelem a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti odvodem z úhrnu mezd.

**K bodu 14 (část patnáctá čl. XXIV body 2 až 19)**

Z důvodu upuštění od realizace jednoho inkasního místa od 1. ledna 2015 dochází ke zrušení čl. XXIV bodů 2 až 18 upravujících nahrazení pojistného placeného zaměstnavatelem a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti odvodem z úhrnu mezd. Dále se vypouští čl. XXIV bod 19 zajišťující správu pojistného podle daňového řádu.

**K bodu 15 (část šestnáctá čl. XXV body 2, 3, 5, 6, 8 až 34, 36 až 54 a 56 až 64)**

Z důvodu upuštění od realizace jednoho inkasního místa od 1. ledna 2015 dochází ke zrušení čl. XXV bodu 10, kterým se ruší sleva na vyměřovacím základu zaměstnavatele a čl. XXV bod 5, jehož součástí je změna sazby pojistného. Dále se vypouští čl. XXV body 3, 6, 9, 11 až

21, 23, 24, 26 až 34, 36 až 40, 46, 47, 50 až část 54 a 57, kterými měla být přizpůsobena konstrukce pojistného konstrukci daně. Taktéž se zrušují čl. XXV body 2, 5, 25, 36, 41 až 46, 48, 49, 51, 52, část 54, 56, 59 až 64 zajišťující správu pojistného podle daňového řádu a čl. XXV bod 58 upravující přerozdělování pojistného.

Z legislativně technického důvodu se změna přepočtu příjmu v cizí měně na českou měnu (bod 22) přesouvá ze zákona č. 458/2011 Sb. do tohoto návrhu zákona, kde se přesouvá z odstavce 14 do odstavce 5. Tím se potvrdí zrušení původního textu odstavce 5 provedené bodem 8 části šestnácté zákona č. 458/2011 Sb.

Zrušení bodu 27 souvisí též se zrušením maximálního vyměřovacího základu pro pojistné na veřejné zdravotní pojištění a zachováním dvanáctinásobku 50 % průměrné mzdy jako minimálního vyměřovacího základu pro osoby samostatně výdělečně činné.

#### **K bodu 16 (část šestnáctá čl. XXVI)**

Z důvodu upuštění od realizace jednoho inkasního místa od 1. ledna 2015 dochází ke zrušení přechodných ustanovení v čl. XXVI bodech 1 až 16 k přechodu působnosti na orgány finanční správy.

#### **K bodu 17 (část sedmnáctá čl. XXVII body 7 až 25, 27, 32, 33, 35 až 49)**

Z důvodu upuštění od realizace jednoho inkasního místa od 1. ledna 2015 dochází ke zrušení čl. XXVII bodů 7 až 9 a 11 až 23, kterými měla být přizpůsobena konstrukce pojistného konstrukci daně, a body 24, 25, 27, 32, 33 a 35 až 49 zajišťující správu pojistného podle daňového řádu. Bod 10 se zrušuje z důvodu podřazení funkčních požitků pod režim příjmů ze závislé činnosti zákonným opatřením Senátu č. 344/2013 Sb.

#### **K bodu 18 (část osmnáctá čl. XXIX body 2 až 7 a 10)**

Z důvodu upuštění od realizace jednoho inkasního místa od 1. ledna 2015 dochází ke zrušení čl. XXIX bodů 2 až 7 a 10 zajišťující správu pojistného podle daňového řádu.

#### **K bodu 19 (část devatenáctá čl. XXX body 3 až 10)**

Z důvodu upuštění od realizace jednoho inkasního místa od 1. ledna 2015 dochází ke zrušení čl. XXX bodů 3 až 10 zajišťující správu pojistného podle daňového řádu.

#### **K bodu 20 (části dvacátá až dvacátá druhá)**

Z důvodu upuštění od realizace jednoho inkasního místa od 1. ledna 2015 dochází ke zrušení bodů navazujících na změny v pojetí a správě pojistných (část dvacátá) a bodů týkajících se právní úpravy bezdlužnosti (části dvacátá první a dvacátá druhá).

#### **K bodu 21 (část dvacátá třetí čl. XXXVI body 2 a 3)**

Z důvodu upuštění od realizace jednoho inkasního místa od 1. ledna 2015 dochází ke zrušení čl. XXXVI bodů 2 a 3 upravujících okruh podání orgánům sociálního zabezpečení a zdravotním pojišťovnám prostřednictvím živnostenského úřadu.

#### **K bodu 22 (část dvacátá čtvrtá čl. XXXVII bod 4)**

Z důvodu upuštění od realizace jednoho inkasního místa od 1. ledna 2015 dochází ke zrušení bodu navazujícího na změny v pojetí a správě pojistných.

#### **K bodu 23 (část dvacátá pátá)**

Z důvodu upuštění od realizace jednoho inkasního místa od 1. ledna 2015 dochází ke zrušení bodů týkajících se právní úpravy bezdlužnosti.

**K bodu 24 (část dvacátá šestá čl. XL body 2 a 3)**

Z důvodu upuštění od realizace jednoho inkasního místa od 1. ledna 2015 dochází ke zrušení čl. XL bodů 2 a 3 upravujících okruh podání orgánům sociálního zabezpečení a zdravotním pojišťovnám prostřednictvím živnostenského úřadu.

**K bodu 25 (části dvacátá sedmá až třicátá)**

Z důvodu upuštění od realizace jednoho inkasního místa od 1. ledna 2015 dochází ke zrušení bodů navazujících na změny v pojetí a správě pojistných (části dvacátá sedmá a dvacátá osmá), bodů týkajících se právní úpravy bezdlužnosti (část dvacátá devátá) a části třicáté novelizující ustanovení zákona o zpravodajských službách týkající se zvláštního způsobu vykazování údajů.

**K bodu 26 (část třicátá druhá)**

Z důvodu upuštění od realizace jednoho inkasního místa od 1. ledna 2015 dochází ke zrušení bodů týkajících se právní úpravy bezdlužnosti.

**K bodu 27 (část třicátá třetí čl. XLVIII bod 2)**

Z důvodu upuštění od realizace jednoho inkasního místa od 1. ledna 2015 dochází ke zrušení bodu navazujícího na změny v pojetí a správě pojistných.

**K bodu 28 (část třicátá třetí čl. XLIX)**

Z důvodu upuštění od realizace jednoho inkasního místa od 1. ledna 2015 dochází ke zrušení přechodného ustanovení navazujícího na změny v pojetí a správě pojistných.

**K bodu 29 (části třicátá čtvrtá)**

Z důvodu upuštění od realizace jednoho inkasního místa od 1. ledna 2015 dochází ke zrušení změny právní úpravy zákona o státní statistické službě týkající se údajů, které může požadovat Český statistický úřad.

**K bodu 30 (části třicátá pátá čl. LII body 1, 4 a 5)**

Z důvodu upuštění od realizace jednoho inkasního místa od 1. ledna 2015 dochází ke zrušení přechodného ustanovení navazujícího na změny v pojetí a správě pojistných.

**K bodu 31 (části třicátá šestá až čtyřicátá)**

Z důvodu upuštění od realizace jednoho inkasního místa od 1. ledna 2015 dochází ke zrušení bodů týkajících se právní úpravy bezdlužnosti (části třicátá šestá až třicátá osmá) a bodů navazujících na změny v pojetí a správě pojistných (části třicátá devátá a čtyřicátá).

**K bodu 32 (části čtyřicátá druhá až čtyřicátá pátá)**

Z důvodu upuštění od realizace jednoho inkasního místa od 1. ledna 2015 dochází ke zrušení bodů navazujících na změny v pojetí a správě pojistných (části čtyřicátá druhá, čtyřicátá třetí a čtyřicátá pátá) a bodu týkajícího se poskytování údajů z informačního systému pro účely sociálního zabezpečení a zaměstnanosti Ministerstvem vnitra (část čtyřicátá čtvrtá).

**K bodu 33 (části čtyřicátá sedmá až padesátá)**

Z důvodu upuštění od realizace jednoho inkasního místa od 1. ledna 2015 dochází ke zrušení bodů týkajících se právní úpravy bezdlužnosti.

**K bodu 34 (části padesátá třetí až padesátá osmá)**

Z důvodu upuštění od realizace jednoho inkasního místa od 1. ledna 2015 dochází ke zrušení bodů navazujících na změny v pojetí a správě pojistných (části padesátá třetí a padesátá čtvrtá,

část padesátá šestá, část padesátá sedmá čl. LXXIV body 1 až 3, 5, 7 a 8 a část padesátá osmá, čl. LXXV body 2 a 3) a bodů týkající se právní úpravy bezdlužnosti (část padesátá pátá, část padesátá sedmá čl. LXXIV body 4, 6 a 9 až 11, část padesátá osmá, čl. LXXV bod 1 a část padesátá osmá, čl. LXXVI).

**K bodu 35 (část padesátá devátá čl. LXXVII body 2 a 3)**

Z důvodu upuštění od realizace jednoho inkasního místa od 1. ledna 2015 dochází ke zrušení bodu 2 týkajícího se právní úpravy bezdlužnosti. Z důvodu zrušení právní úpravy daňové informační schránky v zákoně č. 458/2011 Sb. (bod 7, části druhé) zákonem č. 399/2012 Sb. s účinností od 1. ledna 2013 se ruší již obsolentní bod 3.

**K bodu 36 (část šedesátá)**

Z důvodu upuštění od realizace jednoho inkasního místa od 1. ledna 2015 dochází ke zrušení bodů týkajících se právní úpravy bezdlužnosti.

**K bodu 37 (části šedesátá druhá až šedesátá třetí)**

Z důvodu upuštění od realizace jednoho inkasního místa od 1. ledna 2015 dochází ke zrušení bodů týkajících se právní úpravy bezdlužnosti (část šedesátá druhá) a bodů navazujících na změny v pojetí a správě pojistných (část šedesátá třetí).

**K bodu 38 (část šedesátá čtvrtá čl. LXXXIV bod 1)**

Z důvodu upuštění od realizace jednoho inkasního místa od 1. ledna 2015 dochází ke zrušení bodu navazujícího na změny v pojetí a správě pojistných.

**K bodu 39 (části šedesátá pátá až sedmdesátá)**

Z důvodu upuštění od realizace jednoho inkasního místa od 1. ledna 2015 dochází ke zrušení bodů navazujících na změny v pojetí a správě pojistných (části šedesátá pátá a šedesátá osmá až sedmdesátá) a bodů týkajících se právní úpravy bezdlužnosti (části šedesátá šestá a šedesátá sedmá).

**K bodu 40 (části sedmdesátá druhá a sedmdesátá třetí)**

Z důvodu upuštění od realizace jednoho inkasního místa od 1. ledna 2015 dochází ke zrušení bodu navazujícího na změny v pojetí a správě pojistných (část sedmdesátá druhá). Dále se vypouští zrušovací ustanovení v části sedmdesáté třetí, kterým měly být zrušeny prováděcí právní předpisy umožňující promíjení penále v oblasti pojistného na sociální zabezpečení.

## **K části šestnácté - Změna zákona o změně daňových, pojistných a dalších zákonů v souvislosti se snižováním schodků veřejných rozpočtů**

### **K čl. XXI**

**K bodu 1 (část desátá)**

Z důvodu upuštění od realizace jednoho inkasního místa od 1. ledna 2015 se ruší právní úprava, kterou měla být přizpůsobena konstrukce pojistného na veřejné zdravotní pojištění konstrukci daně.

**K bodu 2 (část jedenáctá)**

Na základě koaliční smlouvy se v části první tohoto zákona navrhuje přiznat základní slevu na poplatníka i starobním důchodcům, kteří k 1. lednu daného zdaňovacího období pobírají starobní důchod z důchodového pojištění nebo ze zahraničního povinného pojištění stejného

druhu. S ohledem na to se navrhuje zrušit pro nadbytečnost novelizační body 2 a 5 v článku XVII části jedenácté zákona o změně daňových, pojistných a dalších zákonů v souvislosti se snižováním schodků veřejných rozpočtů.

Dále se vzhledem k tomu, že v souladu s koaliční smlouvou má dojít k transformaci solidárního zvýšení na druhou sazbu daně z příjmů, vypouští body 1, 3, 4 článku XVII a bod 2 článku XVIII části jedenácté zákona o změně daňových, pojistných a dalších zákonů v souvislosti se snižováním schodků veřejných rozpočtů, které upravují zrušení solidárního zvýšení k 1. lednu 2016. Problematika nahrazení solidárního zvýšení druhou sazbou daně z příjmů bude řešena komplexně.

Dochází také ke zrušení obecného přechodného ustanovení v bodě 1 čl. XVIII, které je s ohledem na rušení čl. XVII nadbytečné.

## **K části sedmnácté - Účinnost**

### **K čl. XXII**

Plánovaná účinnost zákona je 1. ledna 2015. Pro části, které mění některé z již platných novel, je zvolena účinnost dřívější, a to z důvodu předejití nežádoucí aplikace principu přednosti vtělování novel s dřívější platností před těmi s platností pozdější.

V části patnácté obsahující novelizaci zákona č. 458/2011 Sb., o změně daňových zákonů související se zřízením jednoho inkasního místa dochází ke zrušení novelizačních bodů souvisejících s realizací jednoho inkasního místa ještě před nabytím jejich účinnosti, která je u vybraných bodů nastavena k datu 1. ledna 2015. Z tohoto důvodu je nutné předsadit účinnost zrušení těchto bodů k zamezení nežádoucích účinků spojených s nabytím jejich účinnosti.

V části šestnácté obsahující novelizaci zákona č. 500/2012 Sb., o změně daňových, pojistných a dalších zákonů v souvislosti se snižováním veřejných rozpočtů je stejný postup vyžadován ve vztahu k bodům upravujícím přizpůsobení konstrukce pojistného na veřejné zdravotní pojištění konstrukci daně.