

NÁVRH VĚCNÉHO ZÁMĚRU ZÁKONA O DANÍCH Z PŘÍJMŮ

1. PŘEHLED STÁVAJÍCÍ ÚPRAVY

1.1. Zákon o daních z příjmů

Výchozí a základní normou upravující oblast zdaňování příjmů fyzických a právnických osob je zákon ČNR č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů, účinný od 1. 1. 1993 v rámci zavedení nové daňové soustavy. V průběhu dosavadního více než patnáctiletého působení byl tento zákon předmětem celkem 93 novel. Postupně byl tento zákon upravován zákony č. 35/1993 Sb., č. 96/1993 Sb., č. 157/1993 Sb., č. 196/1993 Sb., č. 323/1993 Sb., č. 42/1994 Sb., č. 85/1994 Sb., č. 114/1994 Sb., č. 259/1994 Sb., č. 32/1995 Sb., č. 87/1995 Sb., č. 118/1995 Sb., č. 149/1995 Sb., č. 248/1995 Sb., č. 316/1996 Sb., č. 18/1997 Sb., č. 151/1997 Sb., č. 209/1997 Sb., č. 210/1997 Sb., č. 227/1997 Sb., č. 111/1998 Sb., č. 149/1998 Sb., č. 168/1998 Sb., č. 333/1998 Sb., č. 63/1999 Sb., č. 129/1999 Sb., č. 144/1999 Sb., č. 170/1999 Sb., č. 225/1999 Sb., č. 7/2000 Sb., č. 27/2000 Sb., č. 72/2000 Sb., č. 100/2000 Sb., č. 103/2000 Sb., č. 121/2000 Sb., č. 132/2000 Sb., č. 241/2000 Sb., č. 340/2000 Sb., č. 492/2000 Sb., č. 117/2001 Sb., č. 120/2001 Sb., č. 239/2001 Sb., č. 453/2001 Sb., č. 483/2001 Sb., č. 50/2002 Sb., zákona č. 128/2002 Sb., zákona č. 198/2002 Sb., zákona č. 210/2002 Sb., zákona č. 260/2002 Sb., č. 308/2002 Sb., č. 575/2002 Sb., č. 162/2003 Sb., č. 362/2003 Sb., č. 438/2003 Sb., č. 19/2004 Sb., č. 47/2004 Sb., č. 49/2004 Sb., č. 257/2004 Sb., č. 280/2004 Sb., č. 359/2004 Sb., č. 360/2004 Sb., č. 436/2004 Sb., č. 562/2004 Sb., č. 628/2004 Sb., č. 669/2004 Sb., č. 676/2004 Sb., č. 179/2005 Sb., č. 217/2005 Sb., č. 342/2005 Sb., č. 357/2005 Sb., č. 441/2005 Sb., č. 530/2005 Sb., č. 545/2005 Sb., č. 552/2005 Sb., č. 56/2006 Sb., č. 57/2006 Sb., č. 109/2006 Sb., č. 112/2006 Sb., č. 179/2006 Sb., č. 189/2006 Sb., č. 203/2006 Sb., č. 223/2006 Sb., č. 245/2006 Sb., č. 264/2006 Sb., č. 267/2006 Sb., č. 585/2006 Sb., č. 29/2007 Sb., č. 67/2007 Sb., č. 159/2007 Sb., č. 261/2007 Sb., č. 296/2007 Sb., č. 362/2007 Sb. a č. 126/2008 Sb. a včetně nálezu Ústavního soudu, vyhlášeného pod č. 3/2000 Sb. Třináct z výše uvedených novel lze označit za zásadní, zakládající systémové změny a naplňující proces postupného snižování daňového zatížení.

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

1.2. Zákon o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů

Zákon ČNR č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, s účinností od 1. 1. 1993 upravuje podmínky tvorby a uplatňování daňově uznatelných rezerv a opravných položek k pohledávkám jako nákladu na dosažení zajištění a udržení příjmů. Novelizován byl celkem v devatenácti zákonech: č. 157/1993 Sb., č. 323/1993 Sb., č. 244/1994 Sb., č. 132/1995 Sb., č. 211/1997 Sb., č. 333/1998 Sb., č. 363/1999 Sb., č. 492/2000 Sb., č. 126/2002 Sb., č. 260/2002 Sb., č. 176/2003 Sb., č. 438/2003 Sb., č. 669/2004 Sb., č. 377/2005 Sb., č. 545/2005 Sb., č. 223/2006 Sb., č. 261/2007 Sb., č. 296/2007 Sb. a č. 126/2008 Sb.

Jedná se o speciální právní normu, která se dotýká fyzických i právnických osob, a která dále navazuje na jiné právní předpisy jako jsou zákon o bankách, zákon o pojišťovnictví, atomový zákon, horní zákon či zákon o odpadech. Z celkového počtu 19 novel bylo 10 schválených jako samostatná část příslušné novely zákona o daních z příjmů.

1.3. Zákon o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí

Zákon ČNR č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, nabyl účinnosti od 1.1.1993. Od tohoto data došlo k právním úpravám, které reagovaly jednak na koaliční dohody v oblasti zdaňování bezúplatného a úplatného nabytí majetku, jednak na požadavky, které vyplynuly z uplatňování tohoto zákona v praxi. Do současné doby byl zákon postupně novelizován těmito zákony: č. 18/1993 Sb., č. 322/1993 Sb., č. 42/1994 Sb., č. 72/1994 Sb., č. 85/1994 Sb., č. 113/1994 Sb., č. 248/1995 Sb., č. 96/1996 Sb., č. 151/1997 Sb., č. 203/1997 Sb., č. 227/1997 Sb., č. 169/1998 Sb., č. 95/1999 Sb., č. 27/2000 Sb., č. 103/2000 Sb., č. 132/2000 Sb., č. 340/2000 Sb., č. 364/2000 Sb., č. 117/2001 Sb., č. 120/2001 Sb., č. 148/2002 Sb., č. 198/2002 Sb., č. 320/2002 Sb., č. 420/2003 Sb., č. 669/2004 Sb., č. 179/2005 Sb., č. 342/2005 Sb., č. 186/2006 Sb., č. 230/2006 Sb., č. 245/2006 Sb., č. 261/2007 Sb., č. 270/2007 Sb. a č. 296/2007 Sb.

Daň dědická, daň darovací a daň z převodu nemovitostí jsou daněmi jednorázové povahy, jimiž jsou ve většině zemí EU zdaňovány převody nebo přechody majetku, k nimž dochází mezi žijícími nebo v souvislosti s úmrtím dosavadního vlastníka.

2. ZHODNOCENÍ STÁVAJÍCÍ PRÁVNÍ ÚPRAVY

Stávající pojetí zdaňování příjmů bylo vypracováno v letech 1991 a 1992 původně jako federální zákon, který v návaznosti na zánik České a Slovenské Federativní Republiky k 31. 12. 1992 byl k 1. 1. 1993 transponován do podoby národních zákonných norem. Oproti původní federální úpravě došlo k jediné změně spočívající v konkretizaci zmocnění k úpravě slev na dani při zaměstnávání zdravotně postižených, které byly původní federální úpravou svěřeny do působnosti národních republik.

Nová zákonná úprava sledovala uplatňování jednotných podmínek s důrazem na neutralitu a univerzálnost. Zákonná úprava využívala také doporučení expertů Mezinárodního měnového fondu upřednostnit v počátečním období jednoduše a okamžitý výběr daně, což bylo zohledněno např. při nastavení režimu zdanění úrokových příjmů u právnických osob s výjimkou bank, které až do roku 1997 podléhaly srážkové dani, kdy provedením srážkové daně byla daňová povinnost vyrovnána.

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

Odpovídající reakce vyžadovala také probíhající privatizace a restituce majetku.

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

V případě zdanění příjmů fyzických osob došlo k uplatnění v zásadě jedné klouzavě progresivní stupnice daňové sazby a u podnikatelských a obdobných aktivit byl nastaven

režim stanovení základu daně shodně jako u právnických osob. Daňové základy (zisky) z různých zdrojů příjmů byly zahrnuty do jednoho celoročního daňového základu fyzické osoby s cílem dosažení prvku univerzality. Jedním zákonem tak byly nahrazeny předtím platné zákony o dani ze mzdy, o dani z příjmů z literární a umělecké činnosti, zákon o daních z příjmů obyvatelstva a řada dalších právních předpisů.

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

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

V prvních letech fungování nové daně z příjmů fyzických osob byla zastávána určitá neutralita. Postupně se však do zákona dostávaly (mnohdy z podnětu poslancecké iniciativy) daňové úlevy, např. nezdanitelná částka v případě, že poplatník je studentem, nezdanitelná částka ve výši úroků z úvěrů ze stavebního spoření a z hypotečních úvěrů, nezdanitelná částka při placení příspěvků penzijním fondům a následně i při soukromém životním pojištění na stáří, byl rozšiřován výčet darů, které lze odečítat od ročního daňového základu, a celá řada příjmů osvobozených od daně. Spravovatelnost daně (ověření oprávněnosti uplatnění uvedených položek) se stala poměrně náročnou a složitou.

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

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

K dalším a poměrně zásadním změnám došlo schválením rozsáhlé novely zákona o daních z příjmů v souvislosti se zákonem o stabilizaci veřejných rozpočtů. Mezi nejvýznamnější patří zavedení jednotné sazby daně s účinností od 1. 1. 2008 ve výši 15 % a od 1. 1. 2009 ve výši 12,5 % při zásadní změně stanovení základu daně (tzv. superhrubá mzda) a výrazném zvýšení slev na dani. Zrušilo se společné zdanění manželů, které při jednotné sazbě daně ztrácí svůj význam, a dále minimální základ daně.

Postupnými změnami byla narušena systematičnost zákona, zavedení řady titulů osvobození, slev a odpočtů je výsledkem dřívější přehnané snahy řešit po vzoru ekonomicky rozvinutých států hospodářskou politiku, příjmové či sociální otázky poplatníků a jejich ekonomické chování prostřednictvím daně z příjmů.

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

K podstatnému snížení daňového zatížení došlo v několika krocích zejména v oblasti daňových odpisů, což významného činitele v oblasti daňově uznatelných nákladů. V roce 1993 bylo uplatněno 5 odpisových skupin s dobou odpisování 4, 8, 15, 30 a 50 let, která byla postupně zkracována až na současných 3, 5, 10, 20, 30 a 50 let. Přitom doba odpisování v délce 50 let byla od roku 1999 nejdříve zkrácena na 30 let, aby od roku 2004 byla znovu uplatněna pro administrativní budovy jako kompenzační prvek trendu snižování sazby daně.

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

Poznámka: V dalším textu u poplatníků, kteří vedou účetnictví, zahrnuje pojem „příjmy“ i „výnosy“ a pojem „výdaje“ zahrnuje i „náklady“.

Pro podporu a rozšíření zahraničních investic byl v rámci zaváděného systému investičních pobídek, v přímé návaznosti na zákon o investičních pobídkách od roku 2000, promítnut do zákona pro příjemce investičních pobídek institut slevy na dani.

Významným a do jisté míry i historickým zásahem do stávající úpravy zákona o daních z příjmů byla implementace práva Evropské unie s cílem dosažení harmonizace s právem Společenství, doplněná do zákonné úpravy s účinností ke dni vstupu, tj. k 1. 5. 2004.

Postupně byly do oblasti zdaňování příjmů promítány i daňové nástroje na podporu odvětvových politik ve formě daňové uznatelnosti příspěvků zaměstnavatele na penzijní připojištění počínaje rokem 2000 a na životní pojištění v následujícím roce, odčitatelné položky ve výši 30 % výdajů/nákladů vynaložených na žáky ve středních odborných učilištích

od roku 1999, jejíž odůvodnění pominulo od roku 2005 v souvislosti se změnou školského zákona, a dále odpočtu výdajů na výzkum a vývoj ve výši 100 % vynaložených výdajů/nákladů od roku 2005. Uvedené úpravy sledující snižování daňového zatížení byly v řadě případů kompenzovány úpravami sledujícími naopak rozšíření základu daně z příjmů.

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

Přestože úroveň zdanění příjmů z podnikání (45 % v roce 1993 s postupným procesem snižování, např. v roce 1997 již jen 39 %) byla podstatně vyšší než srážková daň uplatňovaná pro zdanění úrokových příjmů (25 %), nelze nepřipomenout také přednosti uplatňování srážkové daně z hlediska spravovatelnosti daně a tím nákladů na výběr daně. Počáteční období tak bylo charakteristické mimo jiné hledáním optimálního vztahu daňové spravedlnosti a spravovatelnosti daně. Na obhajobu uplatňování srážkové daně je nutno uvést, že tato forma výběru daně je obecně doporučována v etapě zásadních ekonomických změn, což byl právě případ České republiky počátkem 90. let. Postupně však sílilo poznání, že srážková daň pro úrokové výnosy právnických osob dosáhla svého zenitu z hlediska spravovatelnosti daně a naopak se projevovalo logické chování poplatníků využívajících nižší míru zdanění tohoto druhu příjmu. Proto bylo nutné srážkovou daň na úrokové příjmy u právnických osob zrušit a tento druh příjmu podrobit stejnému daňovému režimu jako ostatní podnikatelské aktivity. To bylo provedeno od roku 1998 sice při zachování srážkové daně, která však již nebyla daní konečnou, ale započítávala se, pouze z rozpočtových důvodů, na celkovou daňovou povinnost. Postupný pokles úrokových sazeb umožnil od roku 2004 zrušit i zálohový systém srážkové daně a úrokové příjmy od té doby v plném rozsahu podléhají již standardnímu režimu zdanění. Připomenutí vývoje zdanění úrokových příjmů právnických osob pouze dokládá objektivitu postupného „nabalování“ původní zákonné úpravy.

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

- různé reciproční zásahy vyvolané prohlubujícími se deficity rozpočtového hospodaření, které kladly důraz na požadavek rozšiřování základu daně. Tím docházelo k zavedení různých limitů daňové uznatelnosti vybraných výdajů, resp. k prodloužení období dopadu reprodukce vynaložených výdajů na základ daně. Například se jednalo o zavedení limitu vstupní ceny osobních automobilů nebo zavedení 6. odpisové skupiny (50 let) pro administrativní budovy,
- změny právních úprav, na které zdanění navazuje nebo z nich přebírá pojmy a definice, kde např. i obchodní zákoník má významný počet novel, dále potřeba vyhovět relativně širokým pravidlům stanovených směrnicemi Evropské unie a rovněž i změny v účetních předpisech, které se orientují na zajištění informací pro vlastníky a investory,
- zvýhodnění některých operací, které reprezentují zejména oceňovací rozdíly při vkladech majetku, jejichž existence není provázána odpovídajícími finančními toky a tím vedou k využívání jako nežádoucí daňová optimalizace. V praxi se tak postupně s různou intenzitou projevoval fenomén oceňovacího efektu, který se sice postupně dařilo minimalizovat, ale jeho eliminace trvala poměrně dlouho,
- použití ustanovení zákona jako určité sankce postihující nežádoucí chování poplatníků – účetních jednotek, jestliže např. snižují základ daně již při zaúčtování nákladu v případě,

- kdy existence závazku nemá vliv na cash flow poplatníka. Taková operace se projevuje na straně poplatníka snížením daňové povinnosti, ale s pozitivním dopadem na jeho cash flow. Tyto situace nabývají na intenzitě v případech, kdy náklad a závazek mají přímý dopad na povinnosti vůči veřejným rozpočtům, což bylo charakteristické pro povinnosti při placení pojistného na sociální zabezpečení a příspěvek na politiku zaměstnanosti a pojistného na zdravotní pojištění. Daňový zákon byl využit jako nástroj pro restrikce nežádoucího chování poplatníků a podmínka zaplacení dotčeného pojistného pro jeho daňovou uznatelnost znamenala další odklon od vazby na účetnictví, což daňovou úpravu nesporně komplikuje. Na druhé straně je tento nástroj velmi účinný, byť narušuje systémovost základních principů zdanění a je dalším okruhem v širokém počtu výjimek,
- změny v účetnictví, jehož výsledky mají podat pravdivý obraz pro rozhodování vlastníků a potencionálních investorů, ale nelze je plně akceptovat pro daňové účely, a to jak z důvodu možného neodůvodněného zvýhodnění na straně účtujícího poplatníka na straně jedné, tak i naopak tvrdého dopadu při převzetí postupu v účetnictví na straně druhé. Jako příklad lze uvést daňový režim penále a pokut ze závazkových vztahů, které jsou od roku 2001 účtovány předpisem, pro účely zjištění základu daně jsou rozhodující až částky zaplacené, resp. věřiteli přijaté,
 - restituce, režimy pronájmu, zásahy do majetku ze strany nájemců, ukončení nájmu a tím nezbytnosti definování a kvantifikace nepeněžního příjmu v případě, kdy výsledky zásahů do majetku nebyly nájemcem po ukončení nájmu odstraněny,
 - systémové změny základní procesní normy – zákona o správě daní a poplatků, která oproti původní úpravě byla velmi brzy přizpůsobena požadavku univerzální průřezové normy, která nebude řešit specifika charakteristická pouze pro jednotlivé daně. Z toho důvodu musel být zákon doplněn o řadu procesních ustanovení vztahujících se výlučně k daním z příjmů,
 - řešení vybraných okruhů hospodářské politiky státu prostřednictvím daňových nástrojů. Poměrně často je oblast daně z příjmů ovlivňována z důvodů prosazení tzv. odvětvových politik, která jsou více či méně racionální, ale z pohledu spravovatelnosti daně jednotlivých institutů (např. tzv. reinvestice, investiční pobídky, podpora vědy a výzkumu, podpora rozvoje bydlení atd.) značně komplikující znění zákona.

Charakteristickým znakem v současnosti platné právní úpravy se stal velký počet dílčích novel, kde významná část během více než patnáctileté doby existence zákona byla navržena přímo v Poslanecké sněmovně. Výsledek těchto častých zásahů do zákona o daních z příjmů lze hodnotit ve dvou rovinách. Pozitivem je bezesporu výrazné precizování jednotlivých ustanovení a systémového přístupu k nim, naopak negativem je nepřehlednost a snížená srozumitelnost zákona.

Zákon o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů byl koncipován jako samostatná právní norma již od počátku nové daňové úpravy provedené od 1. 1. 1993. Zejména z důvodu nezbytnosti reagovat na změny uvedených jiných předpisů a z nutnosti eliminovat významné dopady do výnosu daně z příjmů bylo nutné zajistit, aby uplatňování daňových výdajů v těchto specializovaných oblastech bylo upraveno podstatně podrobněji a přesněji, než byly upraveny obvyklé výdaje poplatníků v zákoně o daních z příjmů, kde postačovala zpravidla obecná ustanovení proti sobě jdoucích demonstrativních výčtů uznatelných a neuznatelných daňových výdajů. Současně tvořil tento zákon průřezovou právní normu, která upravovala uplatňování daňových výdajů v těchto specifických oblastech jak pro část fyzických osob, které vedou účetnictví, tak i pro právnické osoby podnikající v dané sféře. Zákon o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů v oblasti zajišťování výnosu daně z příjmů plnil specifické funkce, které běžná ustanovení zákona o daních z příjmů neřeší – regulaci uplatňování

daňových výdajů nejen v souvislosti s jejich vazbou na zdanitelné příjmy, ale i ve vztahu ke splnění dalších zákonem stanovených podmínek. Daňovým výdajem v oblasti jaderných a běžných odpadů, těžby nerostů a v oblasti pěstební činnosti v lesním hospodářství se totiž může stát pouze ta část rezervy, která je deponována na zvláštních vázaných účtech, a v případě, že je předčasně vyčerpána na jiné účely, pak právo daňové tvorby dané rezervy zaniká. Důvodem pro vyčlenění výše uvedené části daňových výdajů do zákona o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů jako jiného právního předpisu byla i skutečnost, že na rozdíl od ostatních výdajů, které se staly daňovými, se rezervy stávají daňovým výdajem již v době, kdy jsou vytvořeny, tedy dříve, než jsou vynaloženy.

Návrhem na zrušení daně dědické, daně darovací a daně z převodu nemovitostí, upravených zákonem č. 357/1992 Sb., o dani dědické, darovací a z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů, dochází k plnění úkolu z Programového prohlášení vlády ze dne 17. ledna 2007 v rámci realizace celkové reformy veřejných rozpočtů, daní a daňové soustavy.

3. NÁVRH VĚCNÉHO ŘEŠENÍ

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

Dalším krokem ke snížení administrativních nákladů vynakládaných na plnění povinností a zvýšení efektivnosti celého systému je sjednocení výběrního místa pro veškeré odvodové povinnosti. V této souvislosti dojde také ke sjednocení metody stanovení základu pro výpočet veškerých odvodových povinností. Tento postup navazuje na záměry dané Reformou daňového systému 2010. V návaznosti na tuto problematiku je zvažován alternativní způsob výběru a redistribuce vybraných příjmů do veřejných rozpočtů. V zásadě se nabízejí dvě alternativy řešení, a to:

1. Zachování adresného určení příjmů na jednotlivé účty veřejných rozpočtů dle jednotlivých druhů odvodů (daně, povinné sociální a zdravotní pojištění),
2. Kumulace veškerých příjmů na úrovni rozpočtu a následné přerozdělení na jednotlivé účty veřejných rozpočtů podle klíče stanoveného právním předpisem – rozpočtové určení daní (předpokládá se zrušení vybraných odvodových povinností, které budou zohledněny ve výši sazby daně z příjmů fyzických osob, případně i jiných daní).

Uvedená navrhovaná řešení však již přesahují cíle tohoto věcného záměru.

Dále je třeba zmínit úpravy, které byly do stávající právní úpravy zákona o daních z příjmů promítnuty v rámci nového zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů s účinností od 1. 1. 2008. Těmito úpravami byl učiněn výrazný krok k zatraktivnění této základní normy přímých daní z hlediska daňové konkurence. Daňová konkurence v posledních letech nabírá na intenzitě, a to nejen mezi členskými státy Evropské unie. Motivuje tak snahy jednotlivých

států vytvářet co nejpříznivější podmínky v oblasti daní z příjmů (v oblasti nepřímých daní jsou možnosti silně omezeny harmonizujícími předpisy) směřující nejen k udržení daňových příjmů na svém území, ale navíc k vytvoření příznivého prostředí i k rozšíření stávajících daňových příjmů dosud tlumených či přemísťovaných do jiných jurisdikcí.

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

Nová právní úprava zavede celou řadu nových institutů a konceptů zdaňování, které jsou odlišné od stávajícího stavu. K vytvoření koncepčně nové zákonné úpravy je nezbytná rekodifikace, a to na základě tohoto věcného záměru, který novou zákonnou úpravu koncepčně popisuje.

Nový zákon přinese další prvky zatraaktivnění podnikatelského prostředí v ČR. Ty bude reprezentovat zejména zjednodušená a přehledně uspořádaná právní úprava, zjednodušení odpisování, snížení počtu okruhů a tedy dílčích základů daně z příjmů fyzických osob. Současně budou zachovány již zmíněné prvky jako je daňová podpora vědě a výzkumu či osvobození od zdanění dividend a kapitálových zisků ve skupině. Nová právní úprava bude pokračovat v trendu podpory přílivu zahraničního kapitálu a osob i potenciálních daňových příjmů do veřejných rozpočtů ČR.

V novém zákoně bude výslovně vymezen smysl a účel zákona (ratio legis), což umožní obecněji formulovat některá další ustanovení. Účel, nebo-li cíl zákona, bude v zákoně formulován více či méně abstraktně, tzv. finální normou. Za obecné vyjádření účelu daňového zákona bude možné chápat správné a úplné splnění daňových povinností, prostřednictvím kterých se budou fyzické a právnické osoby podílet na financování veřejných potřeb. Jako prostředek k dosažení účelu zákona bude sloužit kategorie základu daně, pro jehož stanovení budou v novém zákoně jasně formulované zásady.

Základním principem, z něhož obecně vychází nejen zákon o daních z příjmů, ale i jiná daňová legislativa, je fakt, že daně jsou příspěvkem, jímž se fyzické i právnické osoby podílejí na financování chodu státu a jím zajišťovaných veřejných statků.

Tento příspěvek je třeba mezi jednotlivé právnické a fyzické osoby vhodným způsobem rozvrhnout. Principem, který umožní vybrat potřebné množství finančních prostředků a přitom co nejméně zatíží jednotlivé poplatníky, je princip platební schopnosti. Nejlepším měřítkem platební schopnosti je výše příjmu. Princip platební schopnosti tak říká, že poplatníkům je stanovena daňová povinnost ve výši odpovídající výši jejich příjmu. Proto platí, že osoba s vyššími příjmy, která je jinak ve stejném postavení jako osoba s nižšími příjmy, platí vyšší daň. Pokud mají osoby se stejným postavením stejné příjmy, platí stejnou daň. Daně z příjmů tento princip naplňují optimálním způsobem.

Významným principem pro daně z příjmů je princip neutrality. Podle tohoto principu nesmí existence daně z příjmů motivovat subjekty k určitému ekonomickému chování, ke kterému by nedocházelo, pokud by daně neexistovaly. Daně by tedy neměly ovlivňovat

taková rozhodnutí, jako zda si pořídit majetek do vlastnictví či na leasing, zda investovat individuálně či prostřednictvím subjektů kolektivního investování apod. Aplikace tohoto principu není snadná, protože vždy je třeba rozhodnout, zda dané dvě poměřované situace jsou ještě obdobné, nebo již vykazují tolik rozdílů, že ospravedlňují různé zdanění. Příkladem je např. rozhodnutí, zda si opatřovat prostředky pro živobytí zaměstnáním, samostatnou výdělečnou činností či založením právnické osoby. Zde se již zřejmě jedná o tak odlišné situace, že nelze uplatnit princip neutrality bezezbytku.

I přes aplikaci principu neutrality při tvorbě zákona se nelze vyhnout tomu, že některá ustanovení zákona budou nabídat poplatníky k určitým umělým transakcím, které budou činit pouze proto, aby dosáhli daňové výhody, aniž by k tomu jinak měli řádné ekonomické důvody. Dalším principem, na kterém bude nový zákon postaven, bude proto zákaz vyhýbání se daňové povinnosti. Zákon nebude poskytovat právní ochranu chování, jehož cílem je vyhnout se dani, a to bez ohledu na to, zda v daném zdaňovacím období nebo v obdobích budoucích. Cílem zákona je spravedlivě stanovit povinnost k dani z příjmů dosažených poplatníky z jejich činnosti, nikoliv motivovat poplatníky, aby organizovali svoji činnost a vstupovali do právních vztahů pouze proto, aby dosáhli daňově výhodnějšího řešení. Současně je třeba pečlivě odlišovat tyto případy, kdy jediným smyslem dané činnosti či transakce je získání nelegitimního daňového zvýhodnění (např. obchodování s nevyužitými daňovými ztrátami), od situací, kdy daňový subjekt volí z několika různých do úvahy přicházejících alternativ, které mají svůj samostatný smysl, tu, která je pro něho daňově nejvýhodnější, což je legitimní, právem aprobovaný postup (např. uplatňování daňových odpisů). V těchto případech se jedná o tzv. legitimní daňovou optimalizaci. Pokud vznikne pochybnost o tom, co je skutečným smyslem některých ekonomických transakcí, poplatník musí prokázat, zda uvedená transakce měla pro poplatníka potenciálně i jiný význam než dosažení nelegitimního daňového zvýhodnění nebo zda se jedná o legitimní daňovou optimalizaci. V případech, kdy se bude jednat o nelegitimní daňové zvýhodnění nebude zpochybňována platnost předmětného právního úkonu, ale budou hodnoceny jeho účinky na samotnou daň. Daňový subjekt v této souvislosti bude prokazovat, nejenom to, že skutečně došlo ke zkoumané transakci, ale že se tak stalo také z řádných ekonomických důvodů, např. že výdaj byl vynaložen za účelem dosažení, zajištění či udržení jeho zdanitelných příjmů. Pojem řádné ekonomické důvody je přitom nutno vykládat v širším slova smyslu s ohledem na činnost, předmět podnikání a celkový kontext, v němž se daňový subjekt nachází. Jednání, které nesleduje racionální účel v souvislosti s podnikáním poplatníka, je samoúčelné. Protože jediným smyslem tohoto jednání je právě snížení daňové povinnosti cestou obcházení daňových zákonů, je nutné takováto jednání při stanovení daně vyloučit.

Výše zmíněný princip neutrality představuje ideál, ke kterému se lze v reálně fungujícím hospodářství přiblížit, nikoliv ho plně dosáhnout. Jednou z podstatných překážek je princip spravovatelnosti. Při stanovení jakýchkoliv daňových pravidel je třeba přihlížet k tomu, jak budou poplatníci splnění těchto pravidel prokazovat, jak bude správce daně toto plnění kontrolovat a zda to na jedné, na druhé či na obou stranách nepřinese nadměrné náklady. Proto budou na řadě míst voleny jednoduché, paušální prostředky bez zohlednění skutečné situace poplatníků. Příkladem může být paušální odpočet nákladů ve stanovené výši jako procento z příjmů místo skutečně vynaložených nákladů.

Ve vztahu k výše uvedenému bude hlavním záměrem nové právní úpravy nalezení optimálního vztahu mezi daňovou spravedlností a efektivní správou daně z příjmů. Preferována bude zásada nižší sazby daně ze širokého daňového základu, tedy bez nesystémového poskytování úlev a výjimek (často sledujících jiné cíle než rozvoj podnikání

na straně jedné a přiměřený daňový výnos na straně druhé) spočívajících ve snižování základu daně nad rámec výdajů vynaložených na dosahování příjmů. Při přípravě nového zákona bude využito přijatých závěrů z provedeného auditu výjimek, resp. podrobné analýzy příjmů osvobozených od daně, nezdanitelných částí základu daně, odčitatelných položek od základu daně a slev na dani u fyzických a právnických osob. Tato analýza identifikovala z celkového počtu 118 testovaných položek 38 položek ke zrušení nebo k řešení jinými nástroji, tj. téměř jedna třetina.

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

Výsledkem tohoto záměru by měl být konzistentní systém zdanění příjmů, který zajistí rovné podmínky pro všechny daňové poplatníky, kteří se nacházejí ve srovnatelné situaci, a umožní efektivní výkon správy daní z příjmů. Nová úprava by měla přinést především zlepšení uživatelského komfortu pro poplatníky a odstranění nadbytečně komplikovaných postupů nutných pro správné stanovení daňové povinnosti. V neposlední řadě nový zákon by měl přispět k vytvoření flexibilní právní normy, která by v budoucnu umožňovala přizpůsobit se aktuálním fiskálním potřebám prostřednictvím úpravy dílčích parametrů bez současného narušení systémovosti zákona.

Některé z uvedených tezí a principů budou v nové právní úpravě explicitně zakotveny v základních zásadách, které budou platit při stanovení základu daně pro všechny poplatníky. Bude se jednat o základní zásady, z nichž ustanovení zákona o daních z příjmů vycházejí a které by měly napomoci řešit otázky, které nejsou výslovně řešeny v jiných ustanoveních zákona. Spolu s vymezením účelu a smyslu zákona by měly sloužit jako hlavní interpretační nástroje při výkladu právní normy (viz bod 4. 2. 2.).

3.1. Působnost zákona o daních z příjmů

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

3.2. Systematika zákona

Stávající úpravu daně z příjmů je potřebné zjednodušit a z hlediska všech jeho uživatelů výrazně vylepšit její přehlednost, a to zejména s ohledem na velmi široké spektrum osob, které se zákonem o daních z příjmů budou pracovat. Základního cíle zjednodušení a zlepšení srozumitelnosti předpisu lze dosáhnout důsledným oddělením problematiky daně z příjmů fyzických osob, včetně všech ustanovení týkajících se pouze těchto poplatníků, od problematiky daně z příjmů právnických osob a ustanovení společných pro obě daně. Zdaňování příjmů fyzických i právnických osob se navrhuje ponechat v jedné normě, neboť řešení jedné ucelené oblasti (zdanění příjmů) v jedné normě lépe zajistí terminologickou provázanost a vyloučí duplicity, které by se nutně vyskytovaly v případě, že by problematika byla řešena zákony dvěma. Ačkoliv existuje rozdílnost mezi zdaněním fyzických osob, které nevedou účetnictví a zdaněním právnických osob, zdanění právnických a fyzických osob vedoucích účetnictví obsahuje řadu společných prvků (stanovení základu daně, odčitatelné položky, vyloučení dvojího zdanění atd.). Z pohledu diskuse jedné nebo dvou norem je nutné

vzít v úvahu i skutečnost, že poměrně rozsáhlou částí nové právní úpravy budou vždy procesní ustanovení dotýkající se institutu plátce daně společného jak pro okruh fyzických, tak i právnických osob zajišťujících vybírání a placení záloh na daň a daně z příjmů ze závislé činnosti a z funkčních požitků.

V rámci samostatné části zákona budou odděleně řešeny specifické problematiky tak, aby zbytečně nečinily text zákona nepřehledným a složitým. Za tím účelem bude do nové úpravy integrována i problematika daňových rezerv.

Základní představa o systematice zákona je následující:

- a) úvodní ustanovení,
- b) daň z příjmů fyzických osob,
- c) daň z příjmů právnických osob,
- d) společná ustanovení,
- e) zvláštní ustanovení,
- f) přechodná a závěrečná ustanovení.

3.3. Zhodnocení souladu navrhované právní úpravy s mezinárodními smlouvami a vztah k závazkům vůči Evropské unii

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

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

- *Směrnice Rady 90/435/EHS ze dne 23. července 1990 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států, ve znění směrnice Rady 2003/123/ES,*
- *Směrnice Rady 90/434/EHS ze dne 23. července 1990 o společném systému zdanění při fúzích, rozděleních a převodech majetku a výměnách podílů, ve znění směrnice Rady 2005/19/ES,*
- *Směrnice Rady 2003/49/ES ze dne 3. června 2003 o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků mezi přidruženými společnostmi z různých členských států a*
- *Směrnice Rady 2003/48/ES ze dne 3. června 2003 o zdanění příjmů z úspor v podobě úrokových plateb.*

Předložený návrh je plně slučitelný se závazky vyplývajícími pro Českou republiku z členství v Evropské unii, jakož i se závazky, které vyplývají z mezinárodního práva. Omezení suverenity při ukládání a vymáhání daňových povinností totiž probíhá nejen na základě multilaterální koncepce komunitárního práva, ale též na bázi dvoustranných smluv. Ty jsou uzavírány jednak v oblasti daní z příjmů a z majetku a v menším rozsahu též v oblasti daně dědické a darovací a v oblasti mezinárodní přepravy. V kontextu mezinárodního práva jsou pro oblast daní významná především doporučení OECD. Česká republika má v současné době uzavřených více než 70 bilaterálních smluv o zamezení dvojího zdanění v oblasti daní z příjmů a z majetku. Při jejich uzavírání byly využity 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. Vedle smluv o zamezení dvojího zdanění existují také další mezinárodní ujednání, která mají mít 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.).

4. OBSAH ZÁKONA O DANÍCH Z PŘÍJMŮ

4.1. Úvodní ustanovení

První část zákona bude věnována úvodním ustanovením, která vymeží osobní (poplatníci) a věcnou (předmět daně) působnost zákona, bude definovat základní pojmy, účel a základní zásady zákona o daních z příjmů pro vznik povinnosti platit daň. Budou definovány klíčové pojmy, které jsou společné pro daň z příjmů fyzických i právnických osob, se kterými zákon dále pracuje a jejichž obsah není jednoznačně vymezen jinými právními předpisy nebo je vymezen, ale je třeba pro účely zákona o daních z příjmů stanovit speciální definici. Obecně při definování pojmů se však bude v maximální míře vycházet z pojmosloví obsaženého v průřezových právních normách jako je občanský a obchodní zákoník, zákon o účetnictví apod. Podrobnosti pro stanovení základu daně, výpočet daně a související daňové povinnosti budou rozvedeny v částech Společná ustanovení, Daň z příjmů fyzických osob, Daň z příjmů právnických osob, Daň vybíraná srážkou, Zvláštní ustanovení pro vybírání daně z příjmů a Zvláštní ustanovení pro poplatníky s omezenou daňovou povinností na území ČR.

Poplatníci

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

Poplatník s všeobecnou daňovou povinností (daňový rezident) bude definován jako fyzická osoba s bydlištěm na území České republiky nebo fyzická osoba, která se na území České republiky obvykle zdržuje. Přitom bydlištěm bude stálý byt, v němž se fyzická osoba zdržuje, nebo má úmysl se zdržovat a obvyklé zdržování bude dáno počtem dnů, které osoba na území České republiky stráví (183 a více). U právnických osob bude rozhodující sídlo a místo skutečného vedení, přitom (obdobně jako u fyzických osob) postačí splnění jedné z uvedených podmínek. Případy dvojího rezidenti budou řešeny podle příslušných smluv o

zamezení dvojího zdanění, které pro tyto situace obsahují speciální ustanovení. Poplatníci s omezenou daňovou povinností (daňoví nerezidenti) budou vymezeni jako zbytková skupina (všichni poplatníci, kteří nejsou daňovými rezidenty). Daňovými poplatníky s omezenou daňovou povinností budou i fyzické osoby, které se na území České republiky obvykle zdržují, avšak výhradně za účelem léčení nebo studia.

Předmět daně

Návrh paragrafového znění pozitivně stanoví, co je předmětem daní z příjmů právnických a fyzických osob a vypořádá se s vymezením příjmu. Předmětem daně budou u daňových rezidentů příjmy ze zdrojů v jakémkoliv státu na světě a u daňových nerezidentů příjmy ze zdrojů na území České republiky, které budou zákonem definovány. Předmětem daně budou i nadále příjmy z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem, a to příjmy peněžní i nepeněžní. V návaznosti na zrušení zákona o dani dědické, darovací a z převodu nemovitostí budou veškeré příjmy získané darováním (bezúplatná nabytí nemovitých nebo movitých věcí anebo majetkových práv) a zděděním zahrnuty do předmětu daně z příjmů, přičemž u dědictví a darů v rámci I. a II. skupiny se bude jednat o příjem od daně osvobozený. Tento záměr představuje oproti platnému stavu univerzální změnu u právnických osob. Zdaněním darů u právnických osob bude sjednocen režim se zdaněním darů u fyzických osob – podnikatelů s tím, že specifika neziskových organizací (občanská sdružení, církve atd.) budou zohledněna případným osvobozením darů od daně z příjmů (v části daň z příjmů právnických osob), což zajistí zachování kontinuity zdanění darů podle stávající úpravy.

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

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

Způsob výpočtu daně

Poplatníci budou mít daňovou povinnost, resp. daň, stanovenou jako součin příslušné sazby daně a výsledného základu daně, po snížení o slevy na dani a částky, které lze na daň započíst. Výsledný základ daně bude základ daně stanovený a upravený podle společné části a zvláštních částí. Vzhledem k tomu, že navrhovaná právní úprava Daňového řádu uvažuje o novém vymezení pojmů „daňová povinnost“ a „daň“, které důsledně odděluje, nová právní úprava bude navazovat na terminologické vymezení těchto pojmů, jak bude schváleno v Daňovém řádu.

Daňová ztráta

V případě, že zdanitelné příjmy budou nižší než daňově relevantní výdaje, vznikne poplatníkovi daňová ztráta. Daňovou ztrátu bude možné i nadále uplatňovat jako položku odčitatelnou od základu daně v následujících obdobích po období, kdy ztráta vznikla, a to

nově neomezeně a dále za podmínek stanovených ve společných ustanoveních a ve zvláštních ustanoveních pro daň z příjmů fyzických osob a daň z příjmů právnických osob.

Příjmy ze zdrojů na území České republiky

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

Spojené osoby

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

- účasti na kapitálu, přitom zákon stanoví hranici pro rozhodující účast. Rozhodující účast nebude stanovena nižší, než je 25 % (stávající limit) podíl na kapitálu,
- účasti na vedení prostřednictvím např. statutárních orgánů resp. osob, které mohou ovlivnit znění smluv nebo které zastupují právnické osoby navenek,
- skutečností, že stejné osoby se účastní na kapitálu nebo vedení, nebo
- dalšími skutečnostmi, např. shodné osoby nebo osoby blízké se podílejí na vedení či kontrole jiných osob, vztah mezi ovládanou a ovládající osobou, vztah mezi osobami blízkými. Prostřednictvím osob blízkých může docházet k obcházení ustanovení o spojených osobách, a proto je vhodné, a v některých právních řádech obvyklé, osoby blízké osobám spojeným posuzovat jako osoby spojené.

4.1.1. Účel zákona

Nová zákonná úprava bude výslovně definovat účel zákona, což umožní obecněji formulovat některá další ustanovení. Účelem zákona o daních z příjmů bude správné stanovení povinnosti k dani z příjmů, prostřednictvím které se fyzické a právnické osoby podílejí na financování veřejných potřeb. Jako prostředek k dosažení účelu zákona bude sloužit kategorie základu daně, pro jehož stanovení budou v novém zákoně jasně formulované zásady.

4.1.2. Základní zásady

Základní zásady, z nichž ustanovení zákona o daních z příjmů vycházejí a dále je rozvíjejí, by měly být oporou při aplikaci a interpretaci celé normy. Řada uvedených zásad je v zákoně o daních z příjmů obsažena již v současné době, a to buď výslovně anebo se dovozují z účelu zákona. Ke zlepšení struktury a celkového prostředí pro konzistentní interpretaci a aplikaci normy je důležité, aby tyto zásady byly jasně formulovány. Kasuistické a účelové uplatňování jednotlivých ustanovení zákona by se v takovém prostředí mělo postupně stát minulostí.

Bude se jednat zejména o následující zásady:

- dani z příjmů podléhají všechny příjmy, a to jak z činností, tak i z nakládání s majetkem. Zákon pozitivně stanoví, co je předmětem daní z příjmů právnických a fyzických osob a vypořádá se s vymezením příjmu. Pokud by určitý příjem neměl být z určitých důvodů zdaněn, bude uveden jako příjem od daně osvobozený,
- při zjištění základu daně se vychází z účetnictví vedeného podle zákona o účetnictví nebo z evidence vedené podle zákona o daních z příjmů,
- při zjištění základu daně na straně účetních jednotek je dodržena věcná a časová souvislost. Na straně poplatníků vedoucích daňovou evidenci se vychází z rozdílu mezi příjmy a výdaji dosaženými, resp. uhrazenými, v daném zdaňovacím období,
- k přeceňování v účetnictví se nepřihlíží, pokud zákon nestanoví jinak,
- přiměřenost výdajů ve vztahu k očekávaným příjmům (za současné právní úpravy se tato zásada vyvozuje z pojmu výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů).
- při oceňování jiných příjmů než v penězích se bude postupovat podle zákona o oceňování s vymezením použití metod přípustných pro účely zákona o daních z příjmů,
- každý příjem může být u téhož poplatníka zdaněn pouze jednou a každý výdaj může být uplatněn u téhož poplatníka pouze jednou,
- zásada daňové souvztažnosti, podle které výdaje vynaložené na příjmy nezahrnované do základu daně nebo od daně osvobozené se posuzují jako daňově neuznatelné,
- zásada reprodukce hodnoty aktiva jako daňového výdaje maximálně do 100 % nákladů na jeho pořízení,
- dojde-li mezi spojenými osobami k ujednání, které se odlišuje od podmínek sjednaných v běžných obchodních vztazích obdobného charakteru, a poplatník uspokojivě nedoloží tyto odchylky, základ daně se upraví odpovídajícím způsobem, jakoby daný vztah byl uzavřen mezi nezávislými osobami,
- zákaz vyhýbání se daňové povinnosti. K chování, jehož smyslem je výhradně získání nelegitimního daňového zvýhodnění a není výslovně upraveno zákonem, se nepřihlíží. Možnost ekonomické překvalifikace určité transakce bude tedy vázána na kumulativní splnění dvou podmínek: Právní úkon nebo právní vztah je proveden objektivně za jediným účelem, kterým je snížení základu daně nebo daňové povinnosti nebo zvýšení daňové ztráty, a pro zkoumaný právní úkon neexistují řádné ekonomické důvody (jiné než snížení daňové povinnosti). Zároveň bude testováno, zda bylo aplikací jednotlivých ustanovení zákona dosaženo výsledku zákonem nepředvídaného a zda tímto postupem došlo ke zkrácení daňové povinnosti. V paragrafovém znění zákona bude tato zásada vyjádřena způsobem, aby bylo postihováno jednání, které nekoresponduje se základními zásadami normy a jeho výsledkem je stav, který není v souladu s účelem zákona (tj. se správným stanovením povinnosti k dani z příjmů), při současném zachování právní jistoty poplatníků. Pojem vyhýbání se daňové povinnosti se běžně používá v evropském právu, jak judikaturou Evropského soudního dvora (dále jen „ESD“), tak i v sekundárním právu (ESD termín „vyhýbání se daňové povinnosti“ chápe v tom smyslu, že pod něj vedle obcházení daňových předpisů podřazuje i daňové úniky, tj. porušení daňových předpisů).

4.1.3. Zmocnění pro zvláštní případy (Obecná část)

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

4.2. Daň z příjmů fyzických osob

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

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

Předmětem daně z příjmů fyzických osob budou v důsledku zrušení daně dědické, daně darovací a daně z převodu nemovitostí veškeré příjmy získané zděděním nebo darováním včetně jiného majetkového prospěchu, přičemž u dědictví a darů v rámci I. a II. skupiny se bude jednat o příjem od daně osvobozený. Příjem plynoucí z darů přijatých v souvislosti s výkonem závislé činnosti nebo s ekonomickou činností nebude obdobně jako dosud od daně osvobozen bez ohledu na to, v rámci jaké skupiny se uskuteční. Osvobození příjmů od daňové povinnosti bude rozděleno jednak na obecné, tj. bez ohledu na skutečnost, zda a jak poplatník činnost vykonává, a dále na zvláštní, týkající se jednotlivých druhů příjmů.

Od daňové povinnosti budou při splnění zákonných podmínek osvobozeny zejména příjmy nesoucí znaky veřejného zájmu jako je např. bydlení, sociální dávky, podpora rodin, zajištění na stáří, veřejný prospěch, vzdělávání apod., a další příjmy s přihlédnutím ke kritériu spravovatelnosti, jako jsou např. příjmy z prodeje některého movitého majetku pro osobní potřebu. Příjmy z prodeje nemovitého majetku nebo členského práva k bytovému družstvu, budou osvobozeny v případech prodeje majetku v souvislosti s bydlením poplatníka.

Za kapitálový příjem bude považován příjem z prodeje cenných papírů, derivátů, nemovitostí a věcí movitých, z postoupení pohledávek, z převodu obchodního podílu na společnosti, z převodu práv a povinností spojených s členstvím v družstvu, z převodu jmění na společníka, a s nimi souvisejícími výdaji, zejména pořizovací cenou. Kapitálové příjmy budou u fyzických osob od daně osvobozeny, pokud zisky z nich plynoucí nepřesáhnou zákonem stanovené částky.

Zároveň bude zajištěno, aby při změně daňového rezidentství pro přírůstek kapitálového příjmu, který se vygeneroval v době daňového rezidentství v ČR, zůstalo zachováno právo na zdanění ČR.

4.2.1. Členění zákona v části týkající se daně z příjmů fyzických osob

4.2.1.1. Vymezení pojmů použitelných výhradně pro fyzické osoby a příjmů osvobozených od daně

Budou vymezeny pojmy použitelné výhradně pro fyzické osoby, jako je daňová evidence, kapitálový příjem, zaměstnanec a zaměstnavatel atd.

Od daně z příjmů budou osvobozeny, popřípadě budou zařazeny v odčitatelných položkách především příjmy vztahující se k příjmům souvisejícím s podporovanými aktivitami, či konkrétními společenskými prioritami. Ty budou stanoveny v návaznosti na projednaný a schválený audit výjimek, který zohledňuje následujících 5 okruhů:

- bydlení,
- rodiny s dětmi,
- zodpovědnost za vlastní stáří (odklad spotřeby),
- veřejnou prospěšnost– altruismus,
- výzkum, vývoj a vzdělávání.

Kromě toho bude v rámci osvobození přihlédnuto ke kritériu spravovatelnosti, sociálním dávkám apod. V některých případech bude pro výši osvobození stanoven horní limit, např. u kapitálového zisku, dalších ostatních příjmů a u vymezených převážně nepeněžních příjmů ze závislé činnosti.

4.2.1.2. Členění příjmů

- a) příjmy ze závislé činnosti a funkční požitky,
- b) příjmy z ekonomické činnosti,
- c) ostatní příjmy.

4.2.1.2.1. Příjmy ze závislé činnosti a funkční požitky

Vymezení příjmů ze závislé činnosti a za výkon funkce (označené v novém zákoně jen jako „příjmy ze závislé činnosti“), bude provedeno v zásadě ve stejném rozsahu jako doposud. Nadále bude mezi tento typ příjmů zachováno zařazení odměn za výkon funkce počínaje ústavními činiteli, až např. po členy statutárních orgánů občanských sdružení. Za příjmy ze závislé činnosti budou nově prohlášeny i příjmy profesionálních sportovců z kolektivních sportů a úroky plynoucí zaměstnancům od zaměstnavatele, např. z tzv. úsporných vkladů nebo z dlužných mezd.

Příjmem ze závislé činnosti bude plnění, které bylo v peněžní nebo nepeněžní formě nebo formou výhody poskytnuto zaměstnavatelem (plátcem příjmu) zaměstnanci nebo předáno v jeho prospěch nebo připsáno k jeho dobru, a nebo které bude spočívat v jiné formě plnění prováděné zaměstnavatelem za zaměstnance, např. i sleva z ceny (u věcí, služeb a práva), dary, výhry z tzv. zaměstnanecké soutěže apod. Pro účely zdanění nebude jako doposud podstatné, zda je na příjem právní nárok. Nepeněžní příjem se bude oceňovat nejen cenou zjištěnou podle jiného právního předpisu, ale i cenou, kterou účtuje zaměstnavatel jiným osobám a nepeněžní zvýhodnění poskytnuté zaměstnanci formou motorového vozidla bezplatně pro služební i soukromé účely, se ocení jako doposud, 1 % ze vstupní ceny tohoto vozidla.

Vymezení pojmů „zaměstnanec“ a „zaměstnavatel“ pro daňové účely bude odpovídat stávajícímu právnímu stavu, tzn., že zaměstnavatel bude v postavení plátce daně srážejícího daň, která bude mít povahu daňové zálohy a jen ve stanovených případech srážkové daně.

Příjmem ze závislé činnosti nebudou povinné náhrady výdajů a náhrady výdajů, které vzniknou zaměstnanci při výkonu práce, z nichž zaměstnanec nemá žádný osobní majetkový prospěch, neboť jdou k tíži jeho, a dále hodnota nepeněžního plnění určená zaměstnavatelem pro výkon práce. Např. náhrady za použití vlastního náradí, zařízení a předmětů potřebných pro výkon práce, které zaměstnavatel poskytuje zaměstnanci podle zákoníku práce, hodnota osobních ochranných pracovních prostředků a pomůcek, které mají obligatorní charakter, stejnokroje a hodnota pracovních oděvů vč. obuvi určená zaměstnavatelem a také náhrady jiných výdajů, které učinil zaměstnanec v souvislosti s výkonem závislé činnosti dle požadavků zaměstnavatele a nemá přitom z těchto plnění žádný osobní majetkový prospěch.

Rozsah příjmů ze závislé činnosti osvobozených od daně bude redukován v souvislosti se zavedením zaměstnaneckého výdajového paušálu a zejména v návaznosti na veřejné priority. Kromě příjmů nesoucích znaky veřejného zájmu (konkrétně vymezených) bude nově od daně z příjmů ze závislé činnosti osvobozena hodnota nepeněžních adresně neurčených plnění poskytovaných v přiměřeném rozsahu zaměstnavatelem ve prospěch zaměstnanců v souvislosti s jejich současným nebo dřívějším výkonem závislé činnosti. Jako příklad lze uvést permanentní vstupenky na kulturní a sportovní akce, dopravu do zaměstnání zajišťovanou zaměstnavatelem, víkendová pracovní setkání, sportovní hry organizované zaměstnavatelem pro zaměstnance apod. Cestovní náhrady jako příjem budou u zaměstnanců osvobozeny od daně v souvislosti s jejich současným výkonem závislé činnosti v rozsahu umožněném zákoníkem práce pro zaměstnance v tzv. státní sféře.

Způsob stanovení základu daně u zaměstnanců: Zavedením tzv. superhrubé mzdy od r. 2008 (tj. navýšením příjmů o fiktivní částku odpovídající tuzemskému nebo zahraničnímu povinnému pojištění placenému zaměstnavatelem) se způsob stanovení základu daně u poplatníků s příjmy ze závislé činnosti značně zkomplikoval a je snahou jej zjednodušit.

Základem daně (základem pro výpočet zálohy) u zaměstnance budou příjmy ze závislé činnosti (tj. tzv. hrubá mzda a nikoliv tzv. superhrubá mzda), snížené o zaměstnanecký výdajový paušál pro zaměstnance. Záměrem je, aby zvláštními právními předpisy pak bylo stanoveno, že zaměstnanec bude hradit pojištění na své povinné pojištění v plném rozsahu sám (tj. prostřednictvím zaměstnavatele srážkou ze zdaněné mzdy) s tím, že zaměstnavatel bude o toto povinné pojištění povinen zaměstnanci navýšit hrubou mzdu. Dojde tím i k odstranění současné daňové fikce při stanovení základu daně u příjmu ze závislé činnosti a navenek se toto opatření projeví jako zvýšení mzdy ze zákona. Za účelem možnosti realizace tohoto řešení musí být ale provedeny příslušnými resortními ministerstvy potřebné úpravy ve zvláštních právních předpisech pracovněprávních a o povinném pojištění. Současně s novým zákonem o daních z příjmů musí být proto přijaty i novely zákona o pojištění na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, zákona o pojištění na všeobecné zdravotní pojištění, zákona o státní sociální podpoře, zákona o životním a existenčním minimu, zákona o pomoci v hmotné nouzi a dalších souvisejících zákonů. Přijetí těchto opatření nemá ale v žádném případě zvýšit míru daňového zatížení poplatníků s příjmy ze závislé činnosti, tzn. že nebude mít dopad do jejich tzv. čistých příjmů.

Zaměstnanecký výdajový paušál pro zaměstnance: Na rozdíl od osob samostatně výdělečně činných a většiny evropských zemí doposud zaměstnanec neměl možnost uplatnit výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů při stanovení základu daně, což bylo vnímáno ze strany zaměstnanců jako výrazný prvek nesystémovosti a nespravedlnosti. Vycházelo se z nereálného předpokladu, že veškeré výdaje nutné k výkonu zaměstnání mu hradí zaměstnavatel, i když i zaměstnanec se musí např. stále vzdělávat, pořizovat si odbornou literaturu, stravovat se, dopravovat se do a ze zaměstnání, příp. hradit si přechodné ubytování v místě výkonu práce atd.

S ohledem na výše uvedené a skutečnost, že prokazování výdajů u zaměstnanců by zatěžovalo daňovou administrativu, navrhuje se zavést pro stanovení základu daně u zaměstnanců tzv. zaměstnanecký výdajový paušál, tj. možnost uplatnit výdaje spojené s výkonem práce formou paušální náhrady (odečíst ji z tzv. hrubé mzdy). Toto opatření nemá za cíl snížit míru zdanění, ale nastavit věrohodnější (spravedlivější) pravidla pro stanovení základu daně u fyzických osob.

Po zvážení různých alternativ, např. stanovení paušální náhrady pevnou částkou, nebo její poskytování v návaznosti na dny výkonu práce či na výši dosažených příjmů atp., se z hlediska nejmenší administrativní zátěže navrhuje stanovit zaměstnanecký výdajový paušál procentní částkou, vypočtenou z úhrnu měsíčních zdanitelných příjmů zaměstnance (které jsou předmětem daně a nejsou od daně osvobozené) s tím, že výše paušální náhrady bude omezena maximálním měsíčním limitem (tj. zastropována). Obdobně roční paušální náhradou (či již v rámci ročního zúčtování záloh na daň nebo v daňovém přiznání) bude procentní částka stanovená ve stejné výši jako měsíční paušální náhrada a vypočtená z úhrnu ročních zdanitelných příjmů plynoucích zaměstnanci v průběhu zdaňovacího období od všech zaměstnavatelů s tím, že její výše bude také omezena maximálním ročním limitem, stanoveným jako dvanáctinásobek měsíčního limitu. Uplatnění výdajového zaměstnaneckého paušálu nebude vyloučeno ani u zaměstnanců s nepeněžními příjmy nebo s příjmy charakteru jen náhrady mzdy (např. po dobu dovolené apod.) a nebo s příjmy ze závislé činnosti plynoucími ze zdrojů v zahraničí. Tuto možnost bude mít v České republice též zahraniční zaměstnanec (tzv. daňový nerezident).

Zaměstnanec nebude mít možnost uplatnit zaměstnanecký výdajový paušál v průběhu roku jen u zaměstnavatele, u něhož na zdaňovací období nepodepíše prohlášení k dani a dále, bude-li z jeho příjmů vybírána daň srážkou. Po uplynutí zdaňovacího období ale i takový zaměstnanec bude mít právo tyto příjmy zahrnout do základu daně pro výpočet daně obecnou sazbou daně a výdajový zaměstnanecký paušál pak uplatnit v plném rozsahu.

4.2.1.2.2. Příjmy z ekonomické činnosti

Ekonomickou činností bude soustavná činnost vykonávaná za účelem dosažení zisku provozovaná podle oprávnění nebo povolení vydaného podle jiného právního předpisu a jiné činnosti podle rozhodnutí poplatníka. Jinou činností bude moci být např. pronájem majetku, pokud se pronajímatel nerozhodne, že příjmy z pronájmu bude vykazovat jako ostatní příjmy. Příjmy z ekonomické činnosti budou i příjmy společníků v.o.s. a komplementářů k. s.

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

Především s ohledem na předpoklad uplatnění jednotné sazby daně, která výrazně snižuje výhodu rozdělování příjmů a výdajů na spolupracující osoby žijící s poplatníkem v domácnosti, bude umožněno tímto způsobem rozdělovat příjmy a výdaje poplatníka pouze na spolupracujícího manžela (manželku). Oproti současnému stavu nebude možno příjmy z ekonomické činnosti rozdělit na jiné osoby žijící s poplatníkem v domácnosti, které může poplatník s příjmy z ekonomické činnosti zaměstnat. Poplatníci s příjmy z ekonomické činnosti budou moci stejně jako doposud uplatnit výdaje ve skutečně vynaložené výši nebo paušální částkou z dosažených příjmů.

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

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

4.2.1.2.3. Ostatní příjmy

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

Do zákonem stanoveného limitu budou ostatní příjmy od daně osvobozeny.

4.2.1.3. Základ daně

Základ daně z příjmů fyzických osob

Základem daně bude součet jednotlivých dílčích základů daně ze závislé činnosti a z funkčních požitků, z ekonomické činnosti a ostatních příjmů. Cílovým stavem by měl být základ daně z příjmů ze závislé činnosti a z ekonomické činnosti stanovený jako jednotný pro oblast daně z příjmů fyzických osob a pro stanovení vyměřovacího základu sociálního a zdravotního pojištění se záměrem nahrazení sociálního pojištění daní z příjmů provázeného nutnou změnou výše sazby daně na vyšší hodnotu. Ze základu daně budou vyjmuty příjmy efektivně zdaněné v zahraničí.

Pokud se jedná o odpisování majetku poplatníky - fyzickými osobami, z důvodu jednoduchosti zákona zůstane zachována možnost uplatnit výdaje spojené s pořízením nehmotného majetku na straně poplatníků, kteří nevedou účetnictví, do daňových výdajů při zaplacení.

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

Odčitatelné položky od základu daně

Základ daně bude za podmínek stanovených zákonem snížen o základní odčitatelnou položku na poplatníka a dále o odčitatelné položky od základu daně vztahující se k dalším zákonem vyjmenovaným skupinám poplatníků.

4.2.1.4. Sazba daně z příjmů a slevy na dani

Daň bude stanovena jednou sazbou daně s tím, že určitá míra progresivity bude zachována v konstrukci základu daně uplatněním příslušných odčitatelných částí základu daně podle nároku poplatníka. Výsledná daň bude snížena o daňové zvýhodnění na vyživované děti, tj. slevu na dani a případný daňový bonus jako je tomu doposud.

4.2.1.5. Zdanění osobních společností a jejich společníků

V rámci tohoto zdanění bude zachován stávající režim zdanění příjmů plynoucích z podílu společníka v.o.s. a komplementáře k.s., kdy základ daně společnosti, resp. výnosy a náklady se v určeném poměru rozdělí na společníky, u nichž podléhá dani z příjmů fyzických osob jako příjem z ekonomické činnosti, nebo dani z příjmů právnických osob. V části zákona upravující daň z příjmů právnických osob bude nutné stanovit, že tento příjem se do základu daně nezahrnuje nebo tyto osobní společnosti zcela vyloučit z působnosti daně z příjmů právnických osob.

4.3. Daň z příjmů právnických osob

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

Budou vymezeny pojmy použitelné výhradně pro právnické osoby.

4.3.1. Osvobození od daně z příjmů právnických osob

Osvobození bude uplatňováno jak institucionální (např. Česká národní banka, státní fondy), tak na vybrané druhy příjmů. Přitom důraz bude kladen na maximálně systémový přístup zohledňující aspekty spravovatelnosti daně a současně eliminující neodůvodněné výjimky ze zdanění.

Osvobození příjmů od daně bude proto uplatněno pro:

- a) Zohlednění specifík činnosti některých poplatníků, tj. pro:
 - rozhodnutí, že z důvodu specifické činnosti a úkolů některých poplatníků není účelné a systémové jejich zdanění (např. Česká národní banka),
 - případy, kdy osvobození odstraňuje nežádoucí přerozdělovací procesy, neboť zdanění nepřináší žádný fiskální efekt (např. příjmy státních fondů), příjmy některých poplatníků zřízených ze zákona, případně výhradně účelově zaměřené z titulu svého postavení (např. zdravotní pojišťovny podle platné úpravy),
 - poplatníky, kteří nebyli založeni za účelem podnikání, v případě členských příspěvků, které nebudou i nadále v případě zájmových aktivit sledujících naplňování osobních potřeb členů daňově uznatelné.
- b) Podporu vybraných celospolečenských priorit formou daňového nástroje s tím, že náklady/výdaje související s osvobozenými příjmy nebudou daňově uznatelné. U příjmů právnických osob bude pozornost zaměřena na příjmy získané ve formě darů na veřejně prospěšné účely (altruismus).

V nové zákonné úpravě se již neuvažuje s kategorií příjmů nezahrnovaných do základu daně, které budou nahrazeny formou úpravy výsledku hospodaření, a to jeho snížením pro účely zjištění základu daně. Tato skupina příjmů bude obsahovat příjmy, které nepoživají žádnou formu podpory, ale jejich vylučování z výsledku hospodaření eliminuje zpravidla jejich případné další zdanění. Jedná se o příjmy, které jsou správně zaúčtovány ve výnosech a ovlivňují tak výsledek hospodaření, ale podlely již zdanění, např. srážkové dani, příjmy ze zdrojů v zahraničí podléhající režimu vynětí nebo příjmy, které souvisejí s daňově neuznatelnými výdaji v předchozích zdaňovacích obdobích.

Osvobození dividend a kapitálových příjmů

V rámci podpory přílivu zahraničního kapitálu zejména do oblasti zakládání holdingových společností v České republice a udržení domácího kapitálu bude zavedeno univerzální vyloučení zdanění dividend i příjmů z převodu majetkových účastí, kdy osvobození nebude podmíněno dobou držby ani výší majetkové účasti. Jedinou podmínkou pro osvobození dividend bude skutečnost, že konkrétní příjem právnické osoby již podléhá dani obdobné dani z příjmu právnických osob (cílem zákona bude zamezit dvojímu zdanění, nikoliv zavádět dvojí nezdanění). Daňový subjekt bude povinen prokázat, že dotčený příjem již byl zdaněn a zároveň z důvodu kontroly bude tato úprava možná pouze u států, se kterými probíhá efektivní výměna informací v oblasti přímého zdanění. Proto bude možné toto osvobození uplatnit pouze ve vztahu k státům EU, EHP a vůči státům, se kterými má ČR uzavřenou smlouvu o zamezení dvojího zdanění. V ostatních případech bude osvobození automaticky odmítnuto.

S osvobozením uvedených příjmů bude spojeno i vyloučení všech souvisejících výdajů (včetně přecenění na reálnou hodnotu) s držbou podílů tj. i vyloučení ztrát dosažených při prodeji podílů.

Ve vazbě na plné osvobození poplatníků od daně z příjmů právnických osob, pokud jde o dividendy a podíly, bude zachována důsledná úprava zdanění na straně poplatníků – fyzických osob jako finálních příjemců uvedených příjmů.

4.3.2. Sazba daně

Sazba daně z příjmů právnických osob bude stanovena jako lineární, což zajišťuje proporcionální zdanění

4.3.3. Zdaňování neziskového sektoru a daňová podpora altruismu

Hlavním záměrem zjednodušujícím zdanění neziskového sektoru je eliminace klíčování výdajů v návaznosti na dosahované příjmy. Zdaňování neziskového sektoru bude upraveno tak, aby bylo využitelné nejen k daňové podpoře stávající struktury právních forem neziskových organizací realizujících výkon zájmových či veřejně prospěšných činností, ale i pro daňovou podporu organizací se statusem veřejné prospěšnosti bez ohledu na jejich právní formu podle podmínek návrhu nového občanského zákoníku a připravovaného souvisejícího zákona, který by měl vymezit postavení těchto organizací. Daňové výhody nebudou poskytovány politickým stranám a politickým hnutím, profesním komorám a obdobným organizacím nebo sdružením realizujícím zájmy podnikatelů či podnikatelských svazů, a proto zákon právnické osoby tohoto typu taxativním výčtem vyloučí.

Vymezeny budou dvě skupiny poplatníků s příslušným daňovým zvýhodněním.

První skupinou poplatníků užívajících omezenou daňovou podporu v podobě zákonem limitovaného snížení základu daně budou poplatníci s neziskovou hospodářsko právní formou bez statusu veřejné prospěšnosti, tj. vykonávající zpravidla zájmovou činnost, kde její obsah nebude shledán veřejně prospěšnou aktivitou nebo o zapsání statusu veřejné prospěšnosti do příslušného rejstříku neprojeví zájem. Podpora bude spojena výhradně s organizacemi s neziskovou hospodářsko právní formou, u kterých bude ve stanovách nebo statutu pro případ likvidace obsaženo ustanovení zavazující likvidátora využít případný likvidační zůstatek

výhradně ve prospěch financování veřejně prospěšných aktivit jiných neziskových organizací nebo organizací se statutem veřejné prospěšnosti, případně ve prospěch rozpočtu obce či kraje.

U této skupiny poplatníků bude rovněž využito osvobození příjmů od daně v případě přijatých členských příspěvků u osob s nepovinným členstvím a přijatých darů.

Druhou skupinu poplatníků s významnější daňovou výhodou budou tvořit organizace se statutem veřejné prospěšnosti. Daňové zvýhodnění bude poskytováno v rámci zvýhodnění spojených se zapsaným statutem veřejné prospěšnosti při splnění podmínek stanovených v návrhu nového občanského zákoníku a připravovaného souvisejícího zákona k vymezení postavení organizací se statutem veřejné prospěšnosti a předpokládá se, že poskytnutí daňového zvýhodnění bude podmíněno především použitím celého dosaženého zisku k financování či výkonu veřejně prospěšných aktivit. Daňová výhoda této skupiny poplatníků bude realizována uznáním výdajů vynaložených na financování aktivit organizací se zapsaným statutem veřejné prospěšnosti v příslušném rejstříku nebo jiných veřejně prospěšných aktivit realizovaných poplatníky s neziskovou hospodářsko právní formou za daňově účinné.

4.3.4. Zdanění subjektů kolektivního investování

Zdanění subjektů kolektivního investování (penzijních fondů, investičních a podílových fondů) bude vycházet z osvědčené praxe, při které celkové daňové zatížení investice do produktů subjektů kolektivního investování ze strany fyzických i právnických osob odpovídá úrovni zdanění investice individuálního investora – fyzické i právnické osoby s možností zohlednit rozložení rizika při investici prostřednictvím subjektů kolektivního investování. Subjekty kolektivního investování budou podléhat dani v minimální výši, odlišné od sazby daně právnických osob. V úvahu přichází i nulové zdanění těchto subjektů. V takovém případě však bude nutná zvýšená pozornost při nastavení daňového režimu výstupů (výplat) ze systému, aby byla vyloučena jakákoliv daňová optimalizace zejména u právnických osob, a to jak při politice fondu vyplácení podílů na zisku, tak při investování do produktů, které při individuálním investování jsou standardně zdaňovány (např. úrokové příjmy).

Při nulovém zdanění bude nutné stanovit, že subjekty kolektivního investování nejsou tzv. transparentní entity, u kterých je systémově požadováno nastavit režim zdanění podle konečného investora. To by neumožnilo reinvestovat jejich zisky v plné výši a soustředit pozornost na zdanění až na výplaty účastníkům systému.

U penzijních fondů, kde účastníky systému mohou být pouze **fyzické osoby**, nebudou zdaňovány fondem přijaté dividendy a také úrokové výnosy budou vyloučeny ze zdanění (formou osvobození těchto příjmů nebo jejich nezahrnováním do základu daně, resp. bude o ně snižován výsledek hospodaření). Předmětem zdanění budou až výplaty účastníkům systému snížené o úhrn příspěvků účastníka a státní příspěvky. Zdanění tak budou podléhat pouze zisky z kapitalizace prostředků z příspěvků účastníků, státních příspěvků a příspěvků zaměstnavatele, které v okamžiku poukázání do systému zdanění podléhat nebudou do výše stanovených limitů, případně budou příspěvky nad stanovené limity zdaněny již při poukázání. Jednoduchost režimu zdanění je podmíněna jednou sazbou daně pro všechny příjmy fyzických osob. Podíly na zisku (dividendy) akcionářů fondu budou vstupovat do obecného základu daně s tím, že pro částku odpovídající výši přijatých dividend bude stanovena sazba daně v úrovni sazby daně pro dividendy a podíly na zisku. Pokud by

fungování a hospodaření penzijních fondů bylo transformováno do režimu platného pro podílové a investiční fondy-vznik správcovských společností inkasujících platby za obhospodařování prostředků fondů, nebude nutné speciální režim pro akcionáře fondu zavádět.

U podílových a investičních fondů, kde účastníky jsou jak fyzické, tak i právnické osoby, včetně nerezidentů, bude na jejich úrovni stanoveno stejné daňové zatížení jako u penzijních fondů, tj. v minimální výši nebo nulové zdanění. To znamená, že srážkové dani nebudou podléhat těmito fondy přijímané dividendové příjmy. K jejich zdanění bude docházet až při výplatě, resp. odkupu podílových listů u fyzických osob.

U právnických osob bude inkasována brutto částka s informací, jaký podíl představují fondem přijaté dividendové příjmy – u právnických osob je navrhováno plošné osvobození a jaký podíl ostatní příjmy, které budou předmětem zdanění v obecném základu daně.

U fyzických osob bude při výplatě uplatněna srážková daň pro částku odpovídající podílu přijatých dividendových příjmů a zbývající částka bude zdaněna na daňovém přiznání fyzické osoby v návaznosti na definitivní režim zdanění příjmů z prodeje cenných papírů u fyzických osob.

4.4. Společná ustanovení

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

4.4.1. Zdaňovací období

Zdaňovacím obdobím bude kalendářní rok.

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

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

Zákon by měl důsledně vyřešit otázku „části zdaňovacího období“ a „období, za něž se podává daňové přiznání“, ve vazbě na proces, kde podle platné právní úpravy není zajištěna terminologická jednotnost, zejména při uplatňování různých položek snižujících základ daně. V návaznosti na zavedení měsíčních daňových odpisů bude možné považovat za zdaňovací období i období kratší než 12 měsíců. Zdaňovací období při přeměnách bude řešeno v dílu přeměny (ustanovení použitelná pro specifické situace).

4.4.2. Základ daně

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

4.4.2.1.Vazba na účetnictví a úpravy výsledku hospodaření

Základním údajem, ze kterého bude sestavován základ daně, bude jako dosud výsledek hospodaření vykázáný podle českých účetních předpisů. Pokud bude účetní jednotka vést účetnictví podle IAS/IFRS, bude povinna upravit vykázáný výsledek hospodaření tak, aby odpovídal výsledku hospodaření zjištěného podle českých účetních předpisů. Budou tak zachovány stejné podmínky pro zjištění základu daně a z toho vyplývajícího zatížení daní z příjmů jednotlivých poplatníků bez ohledu na individuální posuzování jejich ekonomických výsledků a budoucích záměrů. Obdobně bude postupováno při výpočtu některých ukazatelů rozhodných pro správné stanovení základu daně.

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

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

Oceňovací rozdíly

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

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

- daňově uznatelné bez jakýchkoliv dalších úprav (např. změna reálné hodnoty cenných papírů s výjimkou směnek, derivátů a části majetku a závazku zajištěného derivátem apod.),
- daňově uznatelné v jiném časovém úseku, než jsou nákladem v účetnictví (např. goodwill při koupi podniku nebo části podniku, který bude zahrnován do základu daně po stejnou dobu jako v analogických případech vytvářený oceňovací rozdíl, který je z hlediska účetního dlouhodobým hmotným majetkem),
- neuznatelné v případech, kdy je majetek nabýván jinak než koupí a podle jiných právních předpisů je přeceňován a nabyvatel o něm účtuje v nových cenách (např. u majetku nabytého přeměnou, vkladem).

4.4.2.2. Daňově uznatelné a daňově neuznatelné výdaje

Daňovému subjektu bude umožněno snížit zdanitelné příjmy o výdaje, které vynaložil na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů v prokázané výši.

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

Jedná se zejména o

- daňové odpisy,
- daňovou zůstatkovou cenu hmotného a nehmotného majetku při jeho prodeji a likvidaci,
- pravidla nájemného u finančního leasingu (viz bod 4.2.7.2.3.),
- částky hrazené poplatníkům, kteří nevedou účetnictví a podmíněni daňové uznatelnosti jejich zaplacením vyloučí možnost optimalizace daňové povinnosti, resp. její odložení na okamžik úhrady u věřitele a zajistí shodné dopady jak na straně poskytovatelů služeb a zboží, tak na straně jejich příjemců, což při záměru stejného daňového zatížení fyzických osob i právnických osob bude legitimní úpravou.

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

Výdaje zaměstnavatele na zaměstnance

Pro posuzování výdajů zaměstnavatele budou uplatňovány tyto přístupy:

Daňově uznatelná budou:

- veškerá peněžní i nepeněžní plnění charakteru mzdy,
- obligatorní – povinné výdaje zaměstnavatele zejména v oblasti bezpečnosti a ochrany při práci, pracovních pomůcek, hygienického vybavení pracovišť, závodní preventivní péče a jednotného pracovního oblečení stanoveného zaměstnavatelem,
- veškeré výdaje na odborný rozvoj a vzdělávání zaměstnanců, tj. včetně výdajů na zvyšování kvalifikace,
- případně další výdaje v oblastech stanovených jako celospolečenské priority,
- peněžní i nepeněžní plnění vedle mzdy (různé benefity) včetně adresných plnění formou poukázek a vstupenek za podmínky, že na straně zaměstnance budou zdaněny,
- dále bude hledáno vhodné řešení, jak zajistit, aby některé výdaje na pracovní podmínky, které nejsou mandatorní, byly daňově uznatelné a na straně zaměstnance osvobozeny od daně.

Daňově neuznatelná budou nepeněžní plnění vedle mzdy neadresná, která nelze jednoduchým způsobem individualizovat, u kterých převažuje uspokojování osobních potřeb zaměstnance (u zaměstnance budou od daně z příjmů osvobozena); jedná se například o permanentní vstupenky na sportovní a kulturní pořady, sportovní hry organizované

zaměstnavatelem pro zaměstnance, dobrovolné poskytování nealkoholických nápojů s výjimkou pitné vody.

4.4.2.3. Majetek, jeho vymezení, členění a daňový režim

Majetek a související pojmy (vstupní cena, zůstatková cena) budou co nejlépe navazovat na definice obsažené v účetnictví. Rozhodujícím kritériem pro vymezení majetku pro účely zákona, jehož hodnota nemůže být uplatněna v základu daně jednorázově, ale prostřednictvím odpisů, bude u movitých věcí stanovena hranice nákladů na pořízení majetku. Základní princip se oproti stávajícímu stavu nezmění, bude hledáno optimální řešení pro zobrazení hodnoty majetku v základu daně ve věcné a časové souvislosti. Majetek bude členěn na hmotný a nehmotný. Náklady na jeho pořízení bude možné v základu daně uplatnit maximálně do výše 100 % prostřednictvím daňových odpisů.

Při stanovení ceny, ze které bude majetek odpisován (vstupní cena), se bude i nadále vycházet z předpisů o účetnictví. V účetních předpisech budou doplněny do ocenění majetku výdaje na „vyvolanou investici“ (výdaje vynaložené investorem v souvislosti s pořízováním hmotného majetku).

Majetek bude odpisovat pouze vlastník s tím, že zákon stanoví z tohoto pravidla výjimky, a to v případech, kdy:

- standardní právní vztah vlastníka k majetku je modifikován jiným zákonem tak, že výkon vlastnických práv je přenesen z vlastníka na jiné osoby,
- obecná pravidla vlastnických vztahů platí, není možné je však běžným způsobem daňově realizovat z důvodu, že vlastník není poplatníkem daně a příjmy vztahující se k jeho majetku dle zákona zdaňují jiné osoby,
- koncesionář využívá hmotný majetek pořízený v souladu s koncesní smlouvou uzavřenou podle koncesního zákona k zajištění zdanitelných příjmů, ale tento hmotný majetek je ve vlastnictví zadavatele,
- jde o zásahy do majetku související výhradně s činností nájemce a existuje smluvní povinnost nájemce je po skončení nájmu odstranit,
- se jedná o majetek zajištěný převodem práva,
- se jedná o majetek pořízený formou kupní smlouvy s výhradou přechodu vlastnictví po zaplacení.

Hmotný majetek

V rámci zjednodušení budou i pro daňové odpisování hmotného majetku zavedeny měsíční odpisy, čímž bude odstraněna možná tvrdost při stanovení ročních odpisů u majetku pořízeného nebo vyřazeného v průběhu zdaňovacího období. Záměrem je snížit počet odpisových skupin, přičemž pro zařazení hmotného majetku do odpisových skupin se bude i nadále vycházet z klasifikace majetku, jejíž gestorem je Český statistický úřad.

Z hlediska metodiky výpočtu daňových odpisů je pro hmotný majetek navrhováno zachování současného způsobu, tj. systém individuálního odpisu. Tato metoda v zásadě kopíruje stávající stav, přičemž počet odpisových skupin a délka odpisování jsou parametry, které lze snadno měnit.

Rozšířena však bude skupina majetků, u kterých budou pro daňové účely akceptovány účetní odpisy (jedná se zejména o majetky, které byly pro účely daní z příjmů dosud odpisovány časově např. stavby s určitou dobou užívání, formy, modely, šablony).

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

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

V návaznosti na změnu v přístupu k uplatňování některých odčitatelných položek (zejména daňové ztráty) nebude nově umožněno daňové odpisování přerušit. Stanovená doba odpisování bude minimální a bude na rozhodnutí poplatníka, jak dlouho bude odpisovat. Jeho rozhodnutí v prvním roce však bude závazné pro celou dobu odpisování. Bude tak zamezeno nežádoucí optimalizaci, ale současně poplatník bude moci reagovat na svojí ekonomickou situaci.

Přehodnocen bude systém uplatňování výdajů souvisejících se zásahy do majetku tak, aby poplatník nemusel složitě prokazovat, zda se jedná o opravu či technické zhodnocení, a to jak z hlediska daně z příjmů, tak účetních předpisů. Výdaje související se zásahy do majetku (podle stávající úpravy charakteru údržby a opravy resp. rekonstrukce a modernizace) vynaložené ve zdaňovacím období budou do určitého limitu stanoveného např. procentem ze vstupní (nebo tržní) ceny majetku jednorázově snižovat základ daně. Poplatníkovi bude ponechána možnost i tyto výdaje promítnout do vstupní ceny majetku. Pokud bude částka těchto výdajů vyšší než stanovený limit, bude zvyšovat ocenění dotčeného majetku a uvedené výdaje budou uplatněny v základu daně formou odpisů. Výdaje na nástavby, přístavby a stavební úpravy, které ve zdaňovacím období přesáhnou limit stanovený v absolutní hodnotě, budou jako dosud zvyšovat ocenění dotčeného majetku.

Pokud zásahy do majetku nebude provádět vlastník, ale jiná osoba, kde vztah vlastníka a uživatele majetku je modifikován jiným zákonem tak, že výkon vlastnických práv vlastníka je na uživatele přenesen, pak výdaje související se zásahy do majetku bude uplatňovat přímo uživatel, a to za stejných podmínek, jako by je uplatňoval vlastník. V případě, že bude zásahy do majetku vlastníka provádět jiná osoba, která užívá cizí majetek na základě smlouvy – tedy uživatel, pak se úhrada výdajů na zásahy do majetku provedené uživatelem bude považovat za smluvní nepeněžní plnění ve vztahu k vlastníkovi a uživateli bude umožněno uplatnit vynaložené výdaje v základu daně, a to vždy ve věcné a časové souvislosti. Při trvalém zvýšení hodnoty majetku tedy bude pro účely zákona zvýšeno u vlastníka ocenění tohoto majetku a související nepeněžní příjem bude zdaněn. Částku zvýšeného ocenění majetku bude moci vlastník v dalších obdobích uplatnit v základu daně prostřednictvím zvýšených daňových odpisů.

Odlišně se bude postupovat pouze v případech, kdy bude smluvní vztah mezi vlastníkem majetku a uživatelem předpokládat zásahy do majetku související výhradně s činností uživatele, přičemž bude existovat smluvní povinnost uživatele tyto zásahy po skončení smluvního vztahu odstranit a uvést majetek do původního stavu nebo kdy uživatel provedl zásahy na cizím majetku zajištěném převodem práva nebo pořízeném formou kupní smlouvy s výhradou přechodu vlastnictví po zaplacení. V těchto případech bude uživatel oprávněn uplatnit vynaložené částky na zásahy do majetku v základu daně ve věcné a časové souvislosti, přičemž u vlastníka majetku se ocenění pro účely zákona zvyšovat nebude.

Nehmotný majetek

Nehmotný majetek bude odpisovat poplatník, který k němu má právo k užívání. Při sjednání práva užívání nehmotného majetku na dobu určitou by bylo možné akceptovat účetní odpisy. Předpokládá se zachování stávajícího režimu odpisování (měsíční odpisy) s tím, že by bylo umožněno, obdobně jako u hmotného majetku, individuálně, na základě rozhodnutí poplatníka, prodloužit dobu odpisování u jednotlivých nehmotných majetků. U zásahů do majetku bude nastaven obdobný režim jako u majetku hmotného.

Nájem podniku

Účetní předpisy řeší postup nájemce i pronajímatele při nájmu podniku v Českém účetním standardu č. 011. Považuje se za vhodné vycházet z tohoto účetního předpisu s tím, že pro daňové účely nájemce podniku nebude moci pronajatý majetek odpisovat a při vynaložení výdajů (nákladů) na zásahy do pronajatého majetku bude postupováno obdobně jako při nájmu jednotlivého majetku).

Odpisování při zajištění závazku převodem práva

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

Finanční leasing

Stávající daňový způsob uplatňování leasingových splátek v základu daně, vycházející ze skutečnosti, že účetně dotčený majetek odpisuje vlastník, bude zachován. Případná změna v uplatňování odpisů v účetnictví bude převzata i pro daňové účely. Z důvodů zajištění plné neutrality v porovnání s ostatními formami pořízování hmotného majetku, bude při uplatňování hodnoty majetku v základu daně minimální doba trvání finančního leasingu shodná s minimální dobou odpisování při režimu měsíčních odpisů.

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

Finanční majetek a jeho prodej

U podílů v obchodních společnostech (bez ohledu na to, zda jsou představovány cennými papíry či nikoli) a družstvech a u derivátů musí daň z příjmů podchytit dva aspekty

finančního majetku, které ovlivňují výši základu daně či daňové ztráty: nabývací cenu a případné výsledkově účtované oceňovací rozdíly, tj. nerealizované náklady či výnosy.

V případě podílů na obchodních společnostech a družstvech bude stanovení nabývací ceny upravovat zákon. Nebude-li zákon pro určitý finanční majetek speciálně obsahovat stanovení nabývací ceny, stanoví se tato subsidiárně jako pořizovací cena podle účetních předpisů.

V návaznosti na univerzální vyloučení zdanění příjmů z převodu majetkových účastí u právnických osob (viz bod 4.2.6.1.), a to bez ohledu na dobu držby a výši drženého podílu, bude důsledně aplikován princip daňové souvztažnosti, tj. nabývací cena nebude daňově uznatelná. Uplatnění tohoto principu přinese také velké zjednodušení v tom, že pro účely zjištění základu daně nebude nutné rozdělovat nerealizované výnosy a náklady na výnosy a náklady související s osvobozeným příjmem a na výnosy a náklady nesouvisející s osvobozeným příjmem. Z výsledku hospodaření se jednoduše vyloučí veškeré související oceňovací rozdíly. Dále nebude nutné řešit problematiku omezování nákladu souvisejícím výnosem při prodeji daného aktiva.

4.4.2.4. Položky odčitatelné od základu daně

Stanoví se podrobnosti pro položky společné pro fyzické osoby i právnické osoby, zejména daňovou ztrátu a dary poskytované na veřejně prospěšné účely.

Daňová ztráta

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

Daňovou ztrátu si bude moci poplatník fyzická osoba odečíst pouze od dílčího základu daně příjmů z ekonomické činnosti, kde vznikla.

Dary

Poskytnuté dary bude možné odečítat ve stanoveném rozsahu od základu daně u všech poplatníků fyzických osob a právnických osob kromě organizací s neziskovou právní formou a organizací se statutem veřejné prospěšnosti, budou-li poskytnuty ve prospěch veřejných rozpočtů, veřejného zdravotního pojištění a organizacím se statutem veřejné prospěšnosti podle nového občanského zákoníku, případně i vybraným fyzickým osobám. Za stejných podmínek bude možné odečítat od základu daně dary poskytnuté na veřejně prospěšné účely organizacím s neziskovou právní formou bez statusu veřejné prospěšnosti, u kterých bude ve

stanovách nebo statutu obsaženo ustanovení zavazující likvidátora využít případný likvidační zůstatek výhradně ve prospěch financování veřejně prospěšných aktivit jiných neziskových organizací nebo organizací se statusem veřejné prospěšnosti, případně ve prospěch rozpočtu obce či kraje.

Odpočet na podporu výzkumu a vývoje

Pro podporu realizace projektů výzkumu a vývoje bude moci poplatník uplatnit odpočet od základu daně z příjmů, a to maximálně do výše násobku (určené části) skutečně vynaložených nákladů na realizaci projektů výzkumu a vývoje a platné sazby daně v příslušném zdaňovacím období v kombinaci s násobkem přírůstku nákladů na výzkum a vývoj oproti stanovenému časovému okamžiku a poté ve srovnání s předchozím zdaňovacím obdobím. Podpořen bude také nakupovaný výzkum od vysokých škol.

4.4.3. Vyloučení dvojího zdanění příjmů ze zahraničí

Vzhledem ke skutečnosti, že příjmy daňových rezidentů ČR ze zdrojů v zahraničí budou podléhat zdanění v ČR a v některých případech mohou být zdaněny i v zahraničí, je nutné stanovit postup k zamezení mezinárodního právního dvojího zdanění příjmů.

Výběr konkrétní metody u konkrétního příjmu se provede v souladu se zněním příslušné mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění a předmětná ustanovení zákona o daních z příjmů stanoví postup při použití takto zvolené metody.

Zákon by však současně mohl zavést systém vyloučení dvojího zdanění spočívající v tom, že ve vztahu ke všem příjmům pobíraným českými daňovými rezidenty (jak fyzickými, tak právnickými osobami) ze zdrojů na území států, se kterými má ČR v účinnosti smlouvu o zamezení dvojího zdanění, se uplatní jako metoda vyloučení mezinárodního dvojího zdanění metoda vynětí s výhradou progrese, která se uplatní vždy, pokud pro poplatníka nebude výhodnější uplatňovat metodu stanovenou mezinárodní smlouvou. Jako podmínka uplatnění uvedené metody vynětí by přitom bylo zákonně stanoveno efektivní zdanění daného příjmu ve státě jeho zdroje, a to v souladu s mezinárodní smlouvou.

Mezinárodní právní dvojí zdanění příjmů se nebude jednostranně vylučovat vůči příjmům českých daňových rezidentů pobíraným ze zdrojů na území států, se kterými ČR nemá v účinnosti smlouvu o zamezení dvojího zdanění. V takových případech však bude poplatníkům umožněno v zahraničí zaplacenou daň uplatnit jako výdaj (náklad).

4.4.4. Slevy na dani

Slevy na dani jako daňový nástroj podpory vybraných aktivit nebudou uplatněny.

Současná podpora zaměstnávání osob se zdravotním postižením poskytovaná formou slevy na dani z příjmů bude přesunuta do působnosti Ministerstva práce a sociálních věcí a řešena nástroji v oblasti politiky zaměstnanosti. Hlavním a jediným důvodem tohoto přesunu jsou uvažované systémové změny v oblasti odpisování. V důsledku záměru povinného uplatnění daňových odpisů v návaznosti na zachování možnosti odpočtu daňové ztráty se ztíží podmínky pro slevy na dani, pro jejichž uplatnění je nezbytné vykázání základu daně a tím daňové povinnosti.

4.4.5. Daň vybíraná srážkou

U stanovených příjmů bude daň z příjmů fyzických osob a daň z příjmů právnických osob vybírána srážkou při výplatě. Primárně se bude jednat o příjmy plynoucí daňovým nerezidentům, kteří nemají žádnou fyzickou přítomnost na území České republiky, a dále o vyjmenované kategorie příjmů, u nichž použití srážkové daně významně přispěje ke zjednodušení správy a výběru daně. Bude se jednat zejména o dividendové příjmy a dále např. o vypořádací podíl, podíl na likvidačním zůstatku, příjmy z autorských honorářů do zákonem stanoveného limitu apod. U daňových nerezidentů a u příjmů ze závislé činnosti bude v zákonem stanovených případech sražená daň považována za zálohu na daň, kterou bude možné po skončení zdaňovacího období vypořádat prostřednictvím daňového přiznání, popř. ročního zúčtování záloh na daň z příjmů ze závislé činnosti.

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

4.5. Zvláštní ustanovení

4.5.1. Tvorba rezerv a opravných položek

Rezervy

Tvorba rezerv jako daňový náklad nebude automaticky vycházet z tvorby účetních rezerv, pokud tak zákon přímo nestanoví, neboť způsob a systém konstrukce účetních a daňových rezerv se může z daňového hlediska významně odlišovat.

Daňové rezervy budou zákonem upraveny v oblastech, kde jiný právní předpis stanoví povinnost

- tvorby účetních rezerv, přitom výše tvorby těchto rezerv včetně způsobu jejich výpočtu je tímto předpisem stanovena (atomový zákon, zákon o odpadech a horní zákon),
- obnovy vymezeného specifického majetku (lesní zákon), kde tvorba daňové rezervy na pěstební činnost bude vázána na objem těžby dřeva s vymezenými limity, které budou zohledňovat nejen zákonnou povinnost výkonu pěstební činnosti, ale i vysokou finanční náročnost v prvních letech po těžbě dřeva.

Daňová uznatelnost rezerv bude vždy limitována podmínkou deponování peněžních prostředků těchto rezerv na zvláštním účtu v bance. Tyto prostředky nebudou moci být předmětem zajištění, nebude možné je zahrnout do konkursní podstaty a nebudou podléhat výkonu rozhodnutí ani exekuci. Při splnění zákonem stanovených podmínek budou moci být v některých případech prostředky zvláštního účtu investovány do státních dluhopisů.

Zrušena bude daňová rezerva:

- na odbahnění rybníka a
- na opravu hmotného majetku, neboť bude přehodnocen systém uplatňování výdajů souvisejících se zásahy do majetku v základu daně.

Započatou tvorbu zrušených rezerv bude možné dokončit podle stávající úpravy.

Opravné položky

Opravné položky bude možné tvořit pouze k nepromlčeným pohledávkám, které při svém vzniku byly zaúčtovány do výnosů a představovaly zdanitelný příjem. Pohledávky vzniklé z titulu cenných papírů a ostatních investičních nástrojů, úvěrů, půjček, ručení, záloh, plnění ve prospěch vlastního kapitálu, úhrady ztráty společnosti, smluvních pokut a úroků z prodlení, poplatků z prodlení penále a jiných sankcí ze závazkových vztahů, stejně tak jako pohledávky nabyté bezúplatně a soubory pohledávek, budou z možnosti tvorby daňově uznatelných opravných položek vyloučeny.

Daňově uznatelná tvorba opravných položek k pohledávkám bez potvrzení jejich existence soudem bude umožněna u pohledávek se jmenovitou hodnotou v okamžiku vzniku stanovenou zákonem, a to maximálně do určitého procenta jejich hodnoty vymezené daňovým zákonem. V ostatních případech bude nutné, aby se poplatník, který má zájem vytvářet k pohledávkám daňově uznatelné opravné položky, soudně domáhal svých práv. Stejný postup se uplatní i u pohledávek za dlužníkem v insolvenčním řízení.

U pohledávek s nevýznamnou jmenovitou hodnotou bude možná bez vazby na soudní řízení jednorázová tvorba opravných položek až do výše hodnoty vymezené daňovým zákonem.

Daňově uznatelná bude i tvorba opravných položek k pohledávkám vzniklým z titulu ručení za celní dluh podle celního zákona, a to do výše provedené úhrady celního dluhu v době splatnosti určené celními orgány.

Banky a finanční instituce

U bank a finančních institucí budou při tvorbě rezerv a opravných položek do určité míry zohledněna specifika předmětu jejich podnikání. Limit tvorby bude stanoven procentem z průměrného stavu poskytnutých bankovních záruk či průměrného stavu pohledávek z úvěrů. I zde bude platit možnost jednorázově vytvořit opravné položky k pohledávkám s nevýznamnou jmenovitou hodnotou.

Pojišťovny (s výjimkou zdravotních pojišťoven)

Pro daňové účely budou z účetních technických rezerv vyloučeny ty, které nelze z daňového hlediska uplatňovat u žádného z poplatníků nebo které mají jednoznačnou časovou souvislost pouze s jedním či maximálně dvěma zdaňovacími obdobími. V oblasti neživotního pojištění (jedná se v podstatě o roční vztahy, neboť smlouvy se obnovují každoročně) tak dojde k úplné eliminaci tvorby daňových rezerv s výjimkou rezervy na nezasloužené pojistné. V oblasti životního pojištění bude daňově uznatelné pouze daňovým zákonem vymezené procento z objemu technických rezerv, které bude řešit problematiku významného časového období mezi tvorbou rezervy a jejím uplatněním v základu daně pojišťovny a výplatou budoucího smluvně sjednaného pojistného plnění. Jiné technické rezervy, tedy rezervy řešící jiné oblasti než zákonem o pojišťovnictví přesně definované účely, nebudou daňově uznatelné vůbec. Daňově nebude akceptována ani nadstandardní míra zajištění, a proto bude daňově uplatnitelná pouze ta část zajištění, která nepřekročí daňovým zákonem přesně vymezené procento předepsaného pojistného.

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

Transferové ceny

Spojené osoby budou povinny zvýšit základ daně, resp. snížit daňovou ztrátu, pokud ceny sjednané mezi spojenými osobami se budou lišit od cen, které by si za obdobnou transakci sjednaly osoby nezávislé, pokud neprokáží, že důvodem takového rozdílu není snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty. Při stanovení cen mezi spojenými osobami se bude postupovat s metodikou ustálenou na mezinárodní úrovni a popsanou ve Směrnici OECD o stanovení převodních cen. Poplatníci, kteří vstupují do právních vztahů se spojenými osobami budou povinni vést odpovídající dokumentaci, pomocí které budou schopni prokázat, že ceny sjednané se spojenými osobami jsou srovnatelné s cenami, jaké by za obdobný produkt nebo službu byly sjednány s nezávislými osobami. V návaznosti na zrušení daně darovací dojde ve srovnání se stávající úpravou k určité změně. Nově bude základ daně upravován i v situacích, kdy cena sjednána nebude (nebo bude nula, tj. i v případě smlouvy o výpůjčce), s výjimkou bezúročné nebo nízkouřčené půjčky nebo úvěru společníka, fyzické osoby, do společnosti nebo družstva.

Nízká kapitalizace

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

Dále se navrhuje definovat některé hybridní nástroje financování, které by se označují formálně jako úvěrové, ve skutečnosti mají charakter spíše financování kapitálového a mezi nezávislými osobami by k jejich uzavření zpravidla nedošlo, což by mělo vyloučit obcházení zákona (např. speciální ujednání pro splácení dluhu závislé na ziskovosti dlužníka v budoucnosti). Z hlediska mezinárodně uznávaných standardů by měl zákon připustit, aby poplatník prokázal, že jeho aktuální poměr dluhu a kapitálu, přestože přesahuje poměr daný zákonem, je v souladu se situací „na trhu“ a dlužník by byl schopen za srovnatelných podmínek získat úvěr i od nezávislé (nespojené) osoby. V případě, že dlužník prokáže, že tomu tak je, mělo by být možné související úroky uplatnit jako daňový výdaj, pokud splňují obecné podmínky pro daňovou uznatelnost dané zákonem.

4.5.3. Vklady a přeměny obchodních společností a přeshraniční fúze

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

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

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

4.5.4. Zvláštní ustanovení pro vybírání daně z příjmů

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

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

Přiznání k dani z příjmů fyzických osob bude tak jako doposud podávat poplatník s příjmy z ekonomické činnosti a s ostatními příjmy s tím, že daňové přiznání bude povinen

podat poplatník, jehož roční příjmy, které budou předmětem daně z příjmů fyzických osob, s výjimkou příjmů od daně osvobozených a příjmů, z nichž bude vybírána daň srážkou, přesáhnou zákonem stanovený limit.

Poplatník s příjmy ze závislé činnosti bude mít povinnost podat daňové přiznání, pokud jeho příjmy z ekonomické činnosti a ostatní příjmy přesáhnou zákonem stanovený limit. Dále budou vymezeny podmínky, za kterých má nebo nemá povinnost podat daňové přiznání poplatník výlučně s příjmy ze závislé činnosti plynoucími od plátců příjmů ze závislé činnosti, kteří mají v ČR povinnosti plátce daně, bude stanovena povinnost podat daňové přiznání v případě, že poplatníkovi plynou příjmy za závislé činnosti ze zahraničí (od osoby, která v ČR povinnosti plátce daně nemá) a zároveň bude vymezeno, kdy tuto povinnost nemá český daňový rezident výlučně s příjmy ze závislé činnosti plynoucími ze zdrojů v zahraničí.

4.5.4.2. Přiznání k dani z příjmů právnických osob a placení daně z příjmů právnických osob

Daňové přiznání se bude podávat i v případě, kdy nebude vykázán základ daně nebo bude vykázána daňová ztráta.

Daňové přiznání se kromě případů stanovených jiným právním předpisem bude podávat také v dalších případech, kdy poplatník bude povinen sestavit řádnou nebo mimořádnou účetní závěrku.

Budou stanoveny lhůty pro podání daňového přiznání v ostatních případech povinnosti sestavit řádnou a mimořádnou účetní závěrku a uveden okruh poplatníků, případně situací, kdy nebude stanovena povinnost podat daňové přiznání.

Daňové přiznání bude možné podávat i v elektronické podobě.

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

Způsob zdaňování příjmů ze závislé činnosti včetně funkčních požitků (vyjma příjmů plynoucích ze zahraničí) bude upraven samostatně, a to u zdroje prostřednictvím zaměstnavatelů jako plátců daně a pod jejich majetkovou odpovědností. Tyto příjmy se budou zdaňovat v průběhu zdaňovacího období formou měsíční zálohy na daň a s rozdílným daňovým režimem u tzv. „hlavního zaměstnavatele“ (kde zaměstnanec bude mít možnost v prohlášení k dani uplatnit zaměstnanecký výdajový paušál nebo jiné daňové výhody) a u dalších plátců (tzv. „vedlejších zaměstnavatelů“), kde zaměstnanec zmíněné daňové výhody nebude moci uplatňovat. Skupina příjmů zdaňovaných srážkovou daní pak bude podléhat obecné úpravě stanovené v zákoně pro tuto daň.

Roční zúčtování záloh resp. zúčtování daňových bonusů (dále jen „roční zúčtování záloh“) bude provádět zaměstnanci jeho poslední zaměstnavatel ve zdaňovacím období za podmínky, že takový zaměstnanec nebude mít povinnost podat daňové přiznání. V zákoně se nově stanoví, že pokud zaměstnavatel již provedl zaměstnanci roční zúčtování záloh a zaměstnanec, který nebyl povinen podat daňové přiznání, ho poté podá, bude se považovat toto předložené daňové přiznání za opravné nebo dodatečné a roční zúčtování záloh za řádné daňové přiznání. U těchto zaměstnanců tak nebude hrozit možnost případné sankce za opožděné daňové přiznání.

Pokud jde o vypořádání vzniklých přeplatků nebo nedoplatků na dani nebo na zálohách případně na daňových bonusech, ať již vzniklých z viny zaměstnance nebo zaměstnavatele, zůstane zachován stávající režim včetně lhůt. Dále zde budou vymezeny povinnosti zaměstnavatelů jako plátců daně a práva a povinnosti zaměstnanců (poplatníků s těmito příjmy) jako poplatníků daně. I nadále bude zachována povinnost vystavovat a předkládat potřebná potvrzení, výkazy, vyúčtování a ve stanovených případech bude předepsána elektronická forma podání.

4.5.4.4. Zálohy na daň a zajištění daně

Právníckým osobám nebo fyzickým osobám s příjmy z ekonomické činnosti a dalšími příjmy, z nichž tuzemský plátcé daně nesrazil daňovou zálohu, se zálohy na daň budou stanovovat na základě poslední známé daňové povinnosti a poplatníci budou mít povinnost je platit ve stanovených intervalech v průběhu zálohového období. Zálohy zaplacené v průběhu zálohového období se budou započítávat na daňovou povinnost poplatníka.

Bude upřesněn způsob placení záloh na daň u poplatníka výlučně s příjmy ze závislé činnosti, a to plynoucími z tuzemska (zdaněnými zálohovou daní) a zároveň plynoucími ze zahraničí, tj. od osoby, která v ČR nemá povinnosti plátce daně (z nichž záloha sražena nebyla). Doposud totiž bylo v těchto případech nutné počítat zálohu z úhrnu těchto příjmů a žádat o stanovení záloh jinak, aby tuzemský příjem nebyl zálohován dvakrát. Nově se u tohoto poplatníka při placení záloh bude přihlížet pouze k daňové povinnosti (výše daně), která by se vztahovala k příjmům plynoucím ze zahraničí s tím, že se při tomto výpočtu nepřihlídně k případným daňovým úlevám (např. k odčitatelným položkám od základu daně nebo ke slevě apod.).

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

4.5.4.5. Platební zprostředkovatel

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

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

4.5.4.6. Závazná posouzení

Z důvodu právní jistoty poplatníků daně z příjmů bude zákon obsahovat možnost požádat správce daně o závazné posouzení na vymezené okruhy daňové problematiky. Uvedená služba poplatníkům bude zpoplatněna.

4.6. Zrušovací ustanovení, přechodná ustanovení, účinnost

Dosavadní zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, budou zrušeny a nahrazeny jedním novým zákonem. Dále bude zrušen zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů.

Přechodnými ustanoveními se bude především řešit nutnost zachování kontinuity zdaňování příjmů dosažených poplatníky do konce zdaňovacího období před zdaňovacím obdobím, pro které bude účinný stávající zákon. Budou respektovány i zásady předvídatelnosti práva.

Dle usnesení vlády se předpokládá účinnost 1.1.2010, s ohledem na odpovídající zachování legislativního procesu a potřebnou legisvakanci lhůtu lze předpokládat nejdříve k 1.1.2011.

5. PROMÍTNUTÍ NAVRHOVANÉHO VĚCNÉHO ŘEŠENÍ DO PRÁVNÍHO ŘÁDU

V souvislosti s provedením navrhovaného věcného řešení do právního řádu bude zpracován za spolupráce s příslušnými rezortními ministerstvy doprovodný zákon, který bude zahrnovat novely právních předpisů, jejichž ustanovení bude nutno uvést do souladu s připravovaným zákonem. Jedná se zejména o následující zákony a na ně navazující prováděcí právní předpisy:

- zákon č. 592/1992 Sb., o pojistném na všeobecné zdravotní pojištění,
- zákon č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti,
- zákon č. 117/1995 Sb., o státní sociální podpoře,
- zákon č. 155/1995 Sb., o důchodovém pojištění,
- zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce,
- zákon č. 563/1991 Sb. o účetnictví a provádějící vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví a vyhláška č. 501/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou bankami a jinými finančními institucemi,
- zákon č. 72/2000 Sb., o investičních pobídkách a o změně některých zákonů,
- zákon č. 110/2006 Sb., o životním a existenčním minimu.

6. ZHODNOCENÍ SOULADU NAVRHOVANÉ PRÁVNÍ ÚPRAVY S ÚSTAVNÍM POŘÁDKEM ČESKÉ REPUBLIKY

Návrh věcného záměru zákona o daních z příjmů vychází z přirozeného požadavku garantování základních lidských práv a svobod a respektování mezí zásahů do těchto práv stanovených Listinou základních práv a svobod (dále jen "Listina") a je plně souladu s Ústavou České republiky. Odpovídá zejména požadavku obsaženému v čl. 2 odst. 3 Ústavy ČR, který stanoví, že „*státní moc slouží všem občanům a lze ji uplatňovat jen v případech, v mezích a způsoby, které stanoví zákon*“, jakož i požadavku obsaženému v čl. 4 Listiny, který stanoví, že „*povinnosti mohou být ukládány toliko na základě zákona a v jeho mezích a jen při zachování základních práv a svobod*“ a „*při používání ustanovení o mezích základních práv a svobod musí být šetřeno jejich podstaty a smyslu. Taková omezení nesmějí být zneužívána k jiným účelům, než pro které byla stanovena*“. Základní oporu pro vymezení vztahu daňového práva ve vztahu k ústavnímu pořádku tak představuje čl. 11 odst. 5 Listiny, který stanoví, že „*daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona*“. Jsou tak povoleným zásahem do vlastnického práva.

7. ZPRÁVA O HODNOCENÍ DOPADŮ REGULACE PODLE OBECNÝCH ZÁSAD (RIA)

Vzhledem k tomu, že práce na věcném záměru byly zahájeny před 1. listopadem 2007, nevztahuje se na tento návrh povinnost zpracovávat hodnocení dopadů regulace podle obecných zásad (RIA), jak bylo rozhodnuto usnesením vlády ze dne 22. srpna 2007 č. 927. Práce spojené s tímto věcným záměrem přímo souvisejí a navazují na zahájenou reformu veřejných financí a byly zahájeny v návaznosti na vládou schválený návrh zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů. První návrh věcného záměru byl do vnitřního připomínkového řízení předložen již 16. 10. 2007 a následně byl v listopadu roku 2007 předložen poradě ekonomických ministrů.

Po schválení věcného záměru bude v dalších fázích legislativního procesu připravena dopadová studie, která podrobně rozebere navrhované koncepty a navrhne konkrétní parametry (sazby, výši odečitatelných položek, atd.), jako součást legislativního návrhu s odůvodněním podle Metodiky pro hodnocení dopadů regulace (RIA).

8. PŘEDPOKLÁDANÝ HOSPODÁŘSKÝ A FINANČNÍ DOSAH

Věcný záměr nového zákona o zdaňování příjmů v České republice obsahuje hlavní zásady a principy, ze kterých bude následně vycházet paragrafované znění nové právní normy. Cílem nového zákona je vytvořit dlouhodobě stabilní systém zdaňování příjmů, a to v základní podobě ve srovnání s platnou právní úpravou rozpočtově neutrální, který bude jednoduše a operativně ovladatelný podle aktuálních fiskálních potřeb, a to pouze změnami tzv. transparentních ustanovení (sazby daně, doba odpisování, odčitatelné položky u fyzických osob apod.). Věcný záměr proto v dané fázi legislativního procesu záměrně neobsahuje konkrétní parametry, které budou do zákona dosazeny až ve vazbě na politická rozhodnutí. Bez parametrických údajů však nelze provést ani odhad případných dopadů připravované nové právní úpravy.