

Připomínky KDP ČR k Návrhu zákona, kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím zákona o účetnictví

Veškeré uvedené připomínky jsou zásadní.

A. K Terminologii novely (například § 23f i další části novely)

A.1. Jedním z hlavních problémů celé novely je, že zavádí velké množství nových pojmů, které v mnohých případech nedefinuje a není z textu zřejmé, zda daný pojem odkazuje na soukromé právo, účetní předpisy nebo má jiný odkaz či speciální definici pro účely ZDP. V některých případech uvádí například text, že jde o rezervu či opravnou položku dle zvláštního právních předpisu, v některých případech, že jde o definici z účetních předpisů a v jiných podobných situacích zde tento odkaz chybí. Ani z důvodové zprávy není zřejmé, zda jde o úmysl či pouhé opomenutí. Je zcela nezbytné toto důkladně upravit, a to nejen v textu zákona, ale i v důvodové zprávě, ale zejména promyslet, kdy, jak budou jednotlivé nové pojmy definovány a jaké to bude mít daňové dopady. V této chvíli (bez znalosti definice těchto pojmů), nelze kvalifikovaně uplatnit k mnoha věcem připomínky.

A.2. ZDP na mnoha místech pro poplatníky, kteří mají hotovostní základ daně, stanoví fikci, že postupují a oceňují či definují věci tak, jako kdyby byli účetní jednotkou.

Z tohoto hlediska se domníváme, že je nutné promyslet a příslušně upravit v jednotlivých ustanoveních ZDP, co všechno tato fikce má znamenat. Například bude znamenat to, že když účetní jednotka určitý výdaj bude časově rozlišovat, bude toto časové rozlišení relevantní i pro poplatníka s hotovostním základem daně? Nebo pokud dojde k tomu, že k pohledávce bude v účetnictví vytvořena ať už účetní či daňová opravná položka, případně bude proveden částečný odpis pohledávky, bude toto relevantní (tato „zbytková hodnota“) i pro poplatníky s hotovostním základem daně? Jak to bude z hlediska diskontování apod.? Na mnoha místech také není zřejmé, o jakou fikci účetní jednoty se má jednat (malou, mikro apod.).

A.2.1. Je nutno poukázat na praktická „evidenční úskalí“ navození fikcí typu, kdy hledíme na poplatníka či transakce optikou ZDP „jako by byl“ či „kdyby/pokud by byl“. Tyto fikce navozují povinnost poplatníka simulovat průkazným způsobem oproti „účetnímu stavu“ jakýsi „daňový stav“, který znamená, že poplatník musí:

- buď vést **vedle účetnictví** i **paralelní mimoúčetní evidenci** dočasných rozdílů, které jsou nyní daňově nerelevantní, ale v budoucnu (pokud by vše bylo jinak) se daňově relevantní stanou, a to včetně transparentního přenosu těchto položek do dalších let,
- anebo vést **v rámci účetnictví** natolik podrobnou **analytickou evidenci** ke zřízeným účtům, aby předmětné dočasné rozdíly byly v aktuálním roce vyloučeny a následně aby byly ve správném roce „přidaněny“.

Není vůbec zřejmé, jaké daňové dopady takováto fikce přinese a mimo to by znamenala výrazné navýšení administrativy, nákladů na straně poplatníků/plátců a přinesla by značné výkladové problémy a nejasnosti.

A.3. Na mnoha místech ZDP zůstává původní terminologie jako nabývací cena (např. § 19 odst. 9 ZDP, případně § 10 odst. 6 ZDP), rezervy namísto daňové rezervy (např. § 23a, § 23c ZDP atd.) nebo například rezervy vytvořené pro daňové účely viz § 38ba ZDP, pojem majetek namísto pojmu aktiva (např. § 23c ZDP). V některých ustanovení ZDP je použit pojem „zákon upravující oceňování věcí“ (např. § 23n odst. 6 ZDP, § 23p ZDP), v jiných ustanoveních se používá pojem „zákon upravující oceňování věcí, služeb a dluhů“. V některých ustanoveních se používá pojem „úplatné pozbytí“ v některých naopak „úplatný převod“. V některých ustanoveních zákon používá pojem „podle právních předpisů upravujících účetnictví“, v některých naopak „podle účetních předpisů“, vzniká tak otázka, jestli je mezi těmito termíny rozdíl? Zákon působí zmatečně a je nezbytné terminologii v ZDP sjednotit, aby byl srozumitelný.

A.4. Terminologická nejednotnost se v zákoně vyskytuje na více místech, kdy není zcela zřejmý důvod používání jiných pojmů či termínů (například § 23 zg s používáním pojmu tržní hodnota a ustanovení, které řeší podobnou ne-li stejnou situaci v § 38zf), je používán pojem reálná hodnota. Není zřejmé, proč je používána tato jiná terminologie a není patro, zda používané pojmy mají vycházet ze zákona o oceňování nebo ze zákona o účetnictví. Pro vysvětlení uváděného rozdílu by mohlo v důvodové zprávě postačovat vysvětlení, že reálná hodnota je pojem pro tržní hodnotu používaný v účetnictví, případně s vysvětlením rozdílnosti těchto pojmů. Považujeme za zcela nezbytné detailněji a podrobně z tohoto pohledu projít celý navržený text, provést jeho úpravu tak, aby bylo zřejmé, z jaké právní úpravy, případně jak jsou příjmy definovány a při různé definici stejných či obdobných případů v důvodové zprávě jednoznačně a nesporně vysvětlit tyto důvody a případně tuto skutečnost promítnout i do zprávy RIA.

A.5. Vzhledem k zásadnímu rozsahu novely, kdy se nahrazuje podstatná část zákona novým textem, zavádí se rozsáhlá nová terminologie, si též dovoluujeme poukázat na fakt, že dojde k zásadnímu přerušení výkladové kontinuity, kdy nebude možné či jasné využití dřívějších výkladů (ať už plynoucích z pokynů k zákonu, interpretací NÚR, koordinačních výborů či judikatury soudů). Jako ilustraci lze uvést oblast daňového odpisování, kdy dochází ke kompletní náhradě několika stran zákona textem novým s novou terminologií, kdy důvodová zpráva uvádí opakovaně jako deklarovaný důvod těchto změn zjednodušení legislativy a administrativy poplatníka. To ale, jak dokládají i tyto připomínky není pravda a jednoznačné komplikace a složitě daňové evidence by se mělo podle skutečnosti promítnout do důvodové zprávy a především do zprávy RIA.

A.6. V rámci této novely je nezbytné řešit pouze to, co souvisí s novým zákonem o účetnictví a věci, které s tím nesouvisí přesunout do samostatné novely.

A.7. K důvodové zprávě

1. Důvodová zpráva obsahuje mnoho výrazů z odborného žargonu typu kamenná stálá provozovna, daňová smlouva, oceňovací předpis, standardní důkazy atd. Vzhledem k tomu, že důvodová zpráva vyjadřuje úmysl zákonodárce a účel normy samotné a velmi často ji například ve svých výkladech využívají správní soudy, je nezbytné, aby i text v důvodové zprávě používal zákonem definované termíny, aby nedocházelo k chybným či zavádějícím výkladům. Dále k zavádění nových institutů a naprosto zásadním změnám ve zdanění důvodová zpráva v mnoha případech mlčí nebo je zde uvedeno jen pár vět, které v mnohých případech pouze jinými slovy opisují text zákona, a nelze vůbec poznat, co bylo cílem dané změny, což je v případě takto revolučních změn pro poplatníky značně matoucí a stěžuje jim to orientaci v novém právním předpisu. Je tedy nezbytné v tomto směru důvodovou zprávu dopracovat a doplnit.

2. V některých případech pak nesedí důvodová zpráva s textem zákona (např. v části k § 30b odst. 4 ZDP příklady se pracuje s limitem 80.000,-Kč, když v textu zákona je limit 100.000,-Kč). Je nutné důvodovou zprávu důkladně projít a opravit.

B. Návaznost daní na účetnictví

ZDP je nově postaven na konceptu co nejužší vazby na účetnictví. ZDP by proto měl obsahovat ustanovení, jakým způsobem se budou v daních opravovat nesprávnosti v účetním postupu. Podle účetnictví se za chybu považuje nesprávnost významná. Tedy nevýznamné nesprávnosti se v účetnictví neopravují. Je naprosto klíčové určit, zda ZDP bude vyžadovat opravu těchto nevýznamných nesprávností či nikoliv, a jak se případná významnost stanoví. Příkladem může být chyba v rozeznání zdanitelných výnosů v situaci vícesložkových smluv či smluv s postupným plněním. Je totiž nutno počítat s tím, že díky změnám v zákoně o účetnictví se předpokládá, že počet auditovaných účetních jednotek značně poklesne, a navíc v případě auditu se pracuje i s určitou hranicí materiality.

Vícesložkové smlouvy případně i smlouvy s postupným plněním by měly být součástí metod v prováděcích předpisech a poté až následně podle implementace těchto metod by měly být řešeny důsledky těchto nových postupů v dalších právních předpisech včetně ZDP (tento závěr podporuje připomínka a také podporuje to, že je nezbytné poslat zákon k novému připomínkování, poté co bude známo znění vyhlášek).

Z hlediska právní jistoty a odstranění případných sporů je nezbytné přesně vymezit, jak bude z tohoto hlediska stanovován základ daně. To je, zda se bude plně přebírat výsledek hospodaření nebo bude nutné provádět speciální daňové korekce z hlediska stanovení základu daně.

C. ČÁST DVACÁTÁ – ZMĚNA zákona o daních z příjmů

C.1. K FO obecně

Dle novely ZDP musí veškeré fyzické osoby, které vedou účetnictví, přejít na hotovostní způsob stanovení základu daně, nicméně novela ZDP v celé řadě ustanovení odkazuje u fyzických osob na zákon o účetnictví a do hotovostního způsobu zavádí ocenění věcí, služeb a dluhů právě podle zákona o účetnictví. Fyzické osoby tedy nemohou stanovit základ daně z účetnictví, nicméně pro navrhované stanovení základu daně fyzických osob bude stále nezbytná podrobná znalost účetnictví. V druhém kroku bude ještě nucení účetní údaje složitě korigovat prostřednictvím daňové hodnoty (podrobněji viz dále). Vzhledem k této skutečnosti to bude pro fyzické osoby velmi administrativně a finančně náročné. Oproti současnému stavu jde o výrazné zkomplikování a výrazné zvýšení administrativy pro všechny podnikající fyzické osoby, ale i například pronajímatele.

V souladu s legislativními pravidly vlády je u tak zásadní systémové změny nezbytné promítnout tuto skutečnost do důvodové zprávy, ale především do zprávy RIA. Z ní musí například být zřejmé, co bylo důvodem takovéto výrazné komplikace pro fyzické osoby, jaké náklady a přínosy budou na straně fyzických osob, ale i státu (například náklady na straně finanční správy ať již například na úpravu formulářů či na správu daně) a také, jaké zde jsou alternativní řešení opět s vyčíslením nákladů a příjmů na straně státu i fyzických osob.

C.2. K § 5

§ 5 vypouští alternativu pro základ daně, který by vycházel z účetnictví. Fyzická osoba však může být účetní jednotkou, byť podle nového zákona pouze dobrovolně. U podnikatelů s vysokými hodnotami obrátu i bilanční sumy je však logické, že budou muset účetnictví i nadále vést. V takovémto případě však bude daňová evidence představovat další nelogicky vysoké administrativní náklady, které jsou pro tyto účetní jednotky nadbytečné, když účetnictví poskytuje dostatek informací pro možný základ daně počítaný jako rozdíl mezi výnosy a náklady. Navrhujeme tedy i nadále připustit pro fyzické osoby, které vedou účetnictví, základ daně počítaný z rozdílu mezi výnosy a náklady. Tento postup pak není potřebný u osob, které nezdaňují podle skutečných výdajů.

C.3. K § 7 odst. 11 ZDP

Navrhované znění § 7 odst. 11 ZDP je následující:

„Dojde-li k ukončení (přerušení) činnosti, ze které plyne příjem ze samostatné činnosti, a poplatník ~~zaplatí částky pojistného podle § 23 odst. 3 písm. a) bodu 5 a § 24 odst. 2 písm. f) po stanoveném termínu a uhradí dluhy uvedené v § 23 odst. 3 písm. a) bod 11, může podat dodatečné daňové přiznání na daňovou povinnost nižší.~~

Obdobně postupuje právní nástupce poplatníka s příjmy podle § 7 v případě úmrtí poplatníka.“

§ 23/3/a/11 zní

11. hodnotu bezúplatného příjmu poplatníka, pokud se o tomto příjmu neúčtuje ve výnosech a nejedná se o příjem osvobozený od daně nebo příjem, který není předmětem daně, nebo o příjem ve formě daru účelově poskytnutého na pořízení hmotného majetku nebo na technické zhodnocení,

Což nedává smysl, zřejmě má být dřívější bod 11, současný bod 8.

C.4. K § 9 odst. 2, odst. 5 ZDP

*„Jde-li o věc ve společném jmění manželů, která je **využívána pro činnost, ze které plyne příjem z nájmu**, jedním z manželů nebo oběma manžely, je evidovaným aktivem pouze jednoho z manželů a příjmy z jejího nájmu zdaňuje tento manžel.“*

V rámci příjmů z nájmu je upraveno, že věc je využívána pro činnosti, ze které plyne příjem z nájmu. Tato formulace je nesrozumitelná, protože nájem je přenechání věci, nejedná se o využívání pro činnost. Z textu ani z důvodové zprávy není zřejmé, co má být tedy myšleno v případě příjmu z nájmu tou činností?

C.5. K § 9 odst. 7 ZDP

„(7) Při pachtu obchodního závodu je příjmem propachtovatele, ~~který nevede účetnictví, také~~

b) ~~neuhrazený rozdíl mezi hodnotou věcí v obchodním závodu na začátku pachtu a jejich vyšší hodnotou při ukončení pachtu stanovenou podle zvláštního právního předpisu^{1a} určenou podle zákona upravujícího oceňování věcí, služeb a dluhů nebo podle údajů uvedených v účetnictví pachtýře, vedeném podle zvláštních právních předpisů.²⁰⁾ účetní hodnotou u pachtýře při ukončení pachtu.“~~

Z textu zákona ani z důvodové zprávy není zřejmé, proč je požadováno u pachtýře při ukončení pachtu určení účetní hodnoty, když pachtýř může být i fyzická osoba, která již nepovede účetnictví? Nový ZoÚ vychází z premisy, že fyzická osoba vede účetnictví jen dobrovolně. Neměly by proto na ni být kladeny další náročné administrativní povinnosti, jako je tato. Totéž se může týkat právnické osoby nevedoucí účetnictví.

C.6. K § 18 ZDP

V návaznosti na změny v oblasti oceňování, které se mimo jiné promítají do § 3 odst. 3 ZDP, navrhuje, aby v ZDP byla jednoznačně řešena otázka, jakým způsobem

bude zdaňováno opakující se nepeněžitě plnění v případě poplatníků zdaňujících na akruálním principu. Půjde např. o situaci, kdy poplatník bude moci bezplatně užívat pozemek po dobu 6 let. U poplatníka fyzické osoby bude takový příjem zdaněn jednorázově na počátku ve výši pětinasobku obvyklého ročního nájemného. Z textu ZDP není zřejmé, jak bude v návaznosti na nové účetní předpisy a oblast daně z příjmů postupovat poplatník, který uplatňuje akruální základ daně, a to v situacích, kdy půjde o opakující se peněžitě plnění na období do 5 let, nad 5 let a na dobu neurčitou, viz řešení pro fyzické osoby § 3 odst. 3 ZDP.

C.7. K § 20c ZDP

1. Vůbec není zřejmé, jaký je smysl a význam této definice, která říká, že za věc, která patří poplatníkovi bez právní osobnosti daně z příjmů právnických osob, se považuje za věc, která mu patří.

2. Jde o definici v kruhu, kde není vůbec zřejmý význam a smysl této definice a ani to, co by tato definice měla řešit a jaké problémy by zde byly, pokud by nebyla v ZDP. Pokud i tato definice měla odkazovat na definici v soukromém právu, jak naznačuje důvodová zpráva, není to z textu vůbec zřejmé. Jde o obecný problém celé novely, který zavádí množství nových pojmů, které v mnohých případech nedefinuje a není z textu zřejmé, zda daný pojem odkazuje na soukromé právo, účetní předpisy nebo má jiné o jiný odkaz či speciální definici pro účely ZDP.

3. Považujeme za zcela nezbytné podrobně a detailně projít celý text novely, aby bylo jasné a nesporné, kde a jak mají být jednotlivé nově zaváděné pojmy definovány.

C.8. K § 20d ZDP

1.ZDP zavádí nový pojem zahraniční poplatník, tento pojem však není definován. Bez definice tohoto zásadního pojmu nebude možné ZDP řádně aplikovat.

2. Definice zahraničního poplatníka vůbec nepočítá s fyzickou osobou, jak se bude postupovat v obdobných případech u fyzických osob? Navrhujeme v tomto smyslu ustanovení doplnit.

3.Organizační složka banky podle zákona o účetnictví není účetní jednotkou, ale musí používat účetní metody jako by byla účetní jednotkou (s určitými výjimkami). Z toho dovozujeme, že se pro účely ZDP nejedná o poplatníka s akruálním základem daně, protože ten je definován jako poplatník daně z příjmů právnických osob, který je účetní jednotkou. Podle § 20d ZDP poplatník daně z příjmů právnických osob, který není účetní jednotkou podle zákona upravujícího účetnictví, v rozsahu potřebném pro výpočet daně postupuje, jako by byl poplatníkem s akruálním základem daně. Z textu zákona ani důvodové zprávy není zřejmé, zda ze slov „v rozsahu“ můžeme dovodit to, že organizační složka banky na území ČR má vést evidenci podle mezinárodních účetních standardů. Z textu zákona ani důvodové zprávy potom není zřejmé, zda se takový poplatník bude pro účely zákona o daních z příjmů považovat za „zahraničního poplatníka“ a nebo za „poplatníka používajícího

mezinárodní účetní standardy“. Navrhujeme tuto situaci jako příklad popsat do důvodové zprávy. Pro organizační složky pojišťoven platí totéž.

4. Pokud dojde k přeshraničnímu přemístění sídla obchodní korporace ze zahraničí do České republiky, není z textu zákona ani důvodové zprávy zřejmé, zde se bude v takovém případě jednat o poplatníka, který je ustaven podle právního řádu České republiky pod § 20d písm. b) ZDP. Navrhujeme tuto situaci jako příklad popsat do důvodové zprávy.

C.9. K § 20f ZDP

1. Moment aplikace § 23g ZDP přemístění majetku bez změny vlastnictví je vázán na moment přemístění nebo přeřazení, který se odvíjí od evidence aktiva u stálé provozovny. Pokud některé typy stálých provozoven nebudou vést účetnictví ani evidenci zahraničního poplatníka, potom je nutné určit, jak se bude určovat moment přemístění nebo přeřazení podle § 23g ZDP. Navrhujeme tuto problematiku popsat alespoň v důvodové zprávě.

2. Nejsou zcela srozumitelné veškeré důvody, proč je zahraničnímu poplatníkovi stanovena povinnost vést účetnictví, jako by byl poplatníkem s akruálním základem daně. Z textu zákona ani z důvodové zprávy není zřejmé, jak bude tato fikce posuzována z hlediska velikosti účetní jednotky? Bude rozhodující velikost zahraniční účetní jednotky anebo velikost rozhodných položek na území ČR?

C.10. K § 21a odst. 2 ZDP

Z textu zákona ani z důvodové zprávy není zřejmé, zda pojem účetní jednotka uvedený v daném ustanovení má být vykládán pouze jako účetní jednotka dle účetních předpisů, nebo obecně jako účetní jednotka i dle zahraniční právní úpravy, případně dle jaké právní úpravy. Je nezbytné vysloveně upravit v textu zákona.

Obdobná definice např. ve vztahu k § 24 odst. 2 písm. r) a w) ZDP působila v minulosti výkladové problémy (viz např. KOOV č. 310/08.09.10 - Daňový režim příjmů plynoucích českému daňovému nerezidentovi z převodu cenných papírů vydaných obchodními společnostmi se sídlem v ČR ze dne 13.10.2010 předložený Mgr. Zenon Folwarczny).

C.11. K § 21a ZDP – oznamování o změně zdaňovacího období

1. Navrhujeme, aby z textu zákona jednoznačně vyplývalo, že případné nesplnění oznamovací povinnosti bude mít za následek pouze případnou pokutu za neplnění povinnosti nepeněžní povahy dle DŘ, ale nepovede k tomu, že nebude možné danou změnu provést.

2. Z textu zákona není zcela zřejmé, do kdy je nutné oznámení učinit. Uvedeme příklad: poplatník bude přecházet z kalendářního roku na hospodářský rok, kdy první hospodářský rok započne 1. prosince 2027. Zároveň se rozhodne, že

předcházejících 11 měsíců roku 2027 spojí s 12 měsíci roku 2026. Z textu § 21a odstavec 3 ZDP by mohlo vyplývat, že lhůta bude 3 měsíce od skončení roku 2026, což by bylo zdaňovací období, které by poplatník měl, kdyby nenastal důvod pro podání oznámení. Takováto lhůta by představovala výrazné zkrácení oproti současnému stavu, kdy oznámení je nutné učinit 3 měsíce před 1. prosincem 2027. Pokud by lhůta měla být 3 měsíce od skončení roku 2027, je nutné upravit text.

3. Důvodová zpráva chybně uvádí, že v současné době je nutné o přechod na HR a naopak žádat správce daně. Již v současné době se tato skutečnost správci daně pouze oznamuje.

4. V současné době tříměsíční lhůta není pro avizovaný účel, tedy právní jistoty správce daně a omezení potencionálních výzev vhodná. Právní osoby mají vždy datovou schránku a termín podání pro daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob se posunul z 3 na 4 měsíce. U kalendářního roku tedy na 2.5. následujícího kalendářního roku. Správce daně navíc vyčkává 6měsíční lhůty, neboť mu není zřejmé, zda daňový subjekt využije služeb daňového poradce či advokáta a případné výzvy jsou proto v praxi realizované po více než 6 měsících. Abychom minimalizovali důsledky výše uvedeného příkladu v odst. 2, navrhujeme upravit lhůtu 3 měsíců na 6 měsíců, nejméně však na 4 měsíce.

5. V přechodných ustanoveních je nutné řešit situace na přelomu účinnosti nové a staré právní úpravy. To je například situace, kdy poplatník bude přecházet z hospodářského na kalendářní rok, který začne ke dni účinnosti nové právní úpravy. Je nezbytné výslovně stanovit podle jakých pravidel a jak se bude v této situaci postupovat.

C.12. K § 21aa odst. 2 ZDP

V daném ustanovení je uváděno, že se spojí zdaňovací období. Spojovat lze, ale účetní období a od této skutečnosti se odvíjí délka zdaňovacího období. Navrhujeme upravit.

C.13. K § 21d odst. 1-4 ZDP

1.1. Domníváme se, že i při zohlednění změn v účetních předpisech není nutné z tohoto hlediska žádná změna v kombinaci s úpravou v daňovém řádu. Ani z důvodové zprávy není zřejmé, proč byla nutná tato změna a jaké problémy oproti úpravě v ZDP, v účetních předpisech a předpisech soukromého práva platných v současné době má navrhované nové poměrně komplikované znění odstraňovat. Považujeme tedy za nutné, aby tato skutečnost byla výslovně uvedena v důvodové zprávě, která v zásadě pouze jinými slovy popisuje text ZDP, případně aby byla úprava vypuštěna.

1.1.2. V případě navrhované změny je zajisté vhodné posoudit, zda tento návrh není v rozporu s úpravou v soukromém právu, především pak v zákoně o přeměnách.

1.1.3. Z tohoto hlediska mohou být problematické formulace vycházející z toho, že práva a povinnosti společnosti, na kterou přechází jmění, plní v období od rozhodného dne do dne předcházejícího dne, ve kterém nastanou právní účinky přeměny jejich právní předchůdce, resp. podobná formulace ve 4. odstavci. Z toho by mohlo být dovozeno, že dané formulace de facto ruší účinky rozhodného dne a zdanění by měl provádět uvedený právní předchůdce. Navržená textace tak přináší nové problémy, které zde doposud nebyly. 1.1.4. Na základě výše uvedeného navrhuje změnu vypustit, případně upravit a podrobněji vysvětlit důvod této změny v důvodové zprávě.

1.2. Navrhujeme v zákoně výslovně stanovit „čí je den“ zápisu přeměny do obchodního rejstříku z hlediska jiných daní, než je daň z příjmů právnických osob (například srážková daň či daň ze závislé činnosti). To je, kdo zdaňuje transakce, které se uskuteční v tento den (v tento den vzniká povinnost provést srážku daně, případně povinnost zdanit příjmy dle § 6 ZDP zálohou na daň ze závislé činnosti). To je, zda právní předchůdce, nebo právní nástupce. Obchodní rejstřík totiž nezapisuje s přesností na minuty či sekundy, ale s přesností na dny. V den zápisu je tedy zapsáno jak vymazání právního předchůdce, tak zápis právního nástupce. Navrhujeme proto tuto otázku výslovně upravit v textu zákona.

1.3. Dále není zřejmé, jaký má mít důsledek, že v odstavcích 1 a 2 se plynule přechází z jednotného čísla do množného a naopak.

C.14. K § 21d odst. 4 ZDP

Z textu zákona ani z důvodové zprávy není zřejmé, jak bude aplikován § 21d odst. 4 ZDP v situaci, kdy dceřiná společnost vyplatí podíl na zisku své mateřské společnosti, dividenda bude považována za osvobozený příjem, protože se předpokládá, že se dodatečně splní časový test 12 měsíců dle § 19 odst. 4 ZDP. Před splněním časového testu však mateřská a dceřiná společnost sfúzí. Domníváme se, že v takovém případě, i když z právního hlediska časový test 12 měsíců následně splněn nebyl, díky fúzi mateřské a dceřiné společnosti se podíl na zisku u mateřské společnosti nepovažuje za příjem, a to ani ekonomicky ani jako účetní výnos (příjem). Z toho plyne, že není třeba dodatečně odvádět srážkovou daň. Navrhujeme tuto variantu do důvodové zprávy k § 21d odst. 4 ZDP doplnit.

C.15. K § 21f

V této souvislosti zdůrazňujeme, že tato problematika především ve vztahu ke svěrenským fondům a rodinným fundacím i osobním korporacím je daleko složitější a komplikovanější, přičemž upozorňujeme, že jsme v minulosti zasílali na MF náměty na diskusi na toto téma a jeví se nám, že v navrhovaném novém textu § 21f ZP nejsou tyto problémy zcela promítnuty. Proto považujeme za nezbytné tuto oblast koncepčně dořešit, a to i v návaznosti na tyto naše podněty a úpravu v soukromém právu.

C.16. K § 21f odst. 1 ZDP

ZDP nedefinuje, že kapitálový vklad může být peněžitý i nepeněžitý, navrhuje tuto problematiku do ustanovení zahrnout.

C.17. K § 21f odst. 1 písm. a) ZDP

I v případě v.o.s. a k.s. může dojít k tomu, že společník provede vklad. Rozumíme, že v případě v.o.s. či k.s. z pohledu komplementáře zde není obchodní podíl, který by bylo pro daňové účely nutné ocenit. Na druhé straně máme obavu, aby tato výjimka nevedla k závěru, že v případě vkladu do v.o.s. či k.s. z pohledu komplementáře představuje tento vklad zdanitelný příjem.

C.18. K § 21f odst. 2 ZDP

§ 21f odst. 2 ZDP zní: „*Kapitálovým podílem se pro účely daní z příjmů rozumí podíl v obchodní korporaci vzniklý na základě vkladu do obchodní korporace*“

1. Smyslem a účelem nové úpravy nebylo zužování podstaty kapitálového vkladu. Je tedy potřebné v důvodové zprávě vysvětlit rozdíly mezi kapitálovým vkladem a kapitálovým podílem či jiné zamýšlené důsledky nové úpravy. Dále navrhuje alespoň příkladem v důvodové zprávě popsat náplň § 21f odst. 1 písm. g) ZDP.

2. Navrhujeme popsat důsledky nového znění pro svěřenské fondy a rodinné fundace.

C.19. K § 21h odst. 1 ZDP

1. Pokud vyjdeme z judikatury NSS, bylo konstatováno, že podobná úprava v té době k § 23 odst. 2 a 10 ZDP je pro plné převzetí všech účetních pravidel do základu daně nedostatečná (viz. 5 Afs 56/2012-37 ze dne 25.1.2013, 2 Afs 77/2012-21 ze dne 28.5.2013, Sbírka rozhodnutí NSS 10/2013 str. 982 č.2895/2013 Sb. NSS a 2 Afs 229/2018-54 ze dne 23.9.2020).

Máme obavu, že tento potencionální problém je i ve vztahu k současnému znění § 21h odst. 1 ZDP a vzhledem k deklarovanému záměru užšího navázání základu daně na výsledek hospodaření bude nyní daleko výraznější a významnější, proto jej navrhuje v rámci této novely řešit.

2. Zákon nově stanoví, že za příjem se považuje účetní výnos a další položky, o kterých to tento zákon stanoví, to stejné platí pro výdaje. Z toho rozumíme, že se mění koncepce položek zvyšujících a snižujících výsledek hospodaření, což ovšem nereflektuje § 23 ZDP. Koncepčně by tedy například § 23 odst. 3 písm. a) ZDP neměl stanovovat položky „o které se zvyšuje výsledek hospodaření“, ale měl by říkat, že za „příjem se považuje také“. Jinými slovy koncepce navržená v § 21h ZDP se nepropsala do ostatních ustanovení ZDP a § 23 ZDP je pouze jedním z těchto příkladů. Tato úprava se nepromítla ani v odůvodnění ke změnám v § 23 odst. 4 písm. d) ZDP, protože pokud zákon nově uvádí termín příjem, pak se nejedná pouze

o zaúčtovaný výnos, ale i další příjem, o kterém tak zákon stanoví. Jedná se o zásadní změnu v koncepci zákona, kterou je nutné propsat do všech ustanovení zákona a jejich odůvodnění.

C.20. K § 22 odst. 1 písm. j) ZDP

V § 22 odst. 1 písm. j) se slova „v obchodním majetku stálé provozovny“ nahrazují slovy „přiřazeny stálé provozovně“, nicméně ani v ZDP ani v důvodové zprávě není vymezen pojem přiřazení pro tyto účely a ani moment, kdy k přiřazení dochází. Vzhledem k tomu, že některé stálé provozovny nemusí vést daňovou evidenci, je vyjasnění tohoto pojmu klíčové. Pro správnou aplikaci ZDP tedy považujeme za nutné tyto základní pojmy definovat.

C.21. K § 23 odst. 2 písm. a) ZDP

1. Mikro a malá účetní jednotka si například v případě leasingu může a nemusí vybrat postup podle mezinárodních účetních standardů. Pokud si taková účetní jednotka postup podle IFRS zvolí, není z textu zákona ani důvodové zprávy zřejmé, zda to znamená, že se jedná o základ daně z výsledku hospodaření podle účetních předpisů bez vlivu Mezinárodních účetních standardů. Navrhujeme upravit text zákona, případně tyto případy jednoznačně a nesporně popsat do důvodové zprávy.

2. Na základě posledních dohod při vypořádání nového zákona o účetnictví by v těchto případech měl základ daně vycházet z mezinárodních účetních standardů, ale z textu návrhu ani z důvodové zprávy tento závěr nevyplývá.

C.22. K § 23 odst. 3 ZDP

1. K § 23 odst. 3 ZDP

~~„Obdobně se postupuje, je-li daňové přiznání podáváno za jiné období, než je zdaňovací období.“~~

V rámci novely je navrhováno vyškrtnout možnost podávat daňové přiznání za jiné období, než je zdaňovací období. Je však zapotřebí si uvědomit, že v případě úmrtí fyzické osoby, která dle daňového řádu „žije“ až do dne předcházejícího ukončení dědického řízení, jsou daňová přiznání podávána za období kratší, než je zdaňovací období (kalendářní rok). Dokonce v roce úmrtí fyzické osoby jsou podávána dvě daňová přiznání (tj. do úmrtí a po úmrtí poplatníka) za dvě samostatné části zdaňovacího období, které jsou kratší, než je zdaňovací období (tj. kalendářní rok). Pokud tedy tato právní úprava bude zcela vynechána, způsobí to značné problémy, a to nejen ve výše popsaných situacích.

Proto navrhujeme pro poplatníky s hotovostním základem daně tuto právní úpravu vrátit zpět.

2. V § 23 odst. 3 navrhujeme spojit písm. b) a c), aby všechny položky snižující VH měly obligatorní charakter; dnes je to tak pouze u písm. b) a režim písm. c) je fakultativní a není důvod pro rozdílné zacházení. Navrhujeme proto sjednotit.

C.23. K § 23 odst. 3 písm. c) (nový) bod 3

Navrhujeme zrušit tento bod z důvodu, že nové účetní předpisy neumožňují vznik oceňovacího rozdílu k nabytému majetku a za stanovených podmínek může vzniknout jenom goodwill.

C.24. K § 23 odst. 4

V souvislosti se změnou přístupu k rezervám není nijak reflektována situace pojišťoven v režimu dle IFRS (IFRS 17). V souladu s očekávanou účetní úpravou nebudou pojišťovny již účtovat samostatně o rezervách, které by bylo možné vyloučit ze základu daně dle navrženého znění. Oproti tomu zůstává zachována „daňová uznatelnost“ rezerv dle Solvency II. V současném znění vede právní úprava zřejmě k nezamýšlenému výsledku, kdy nedává titul pro vyloučení nákladů ekonomicky odpovídajících v tvorbě rezerv ze základu daně, ale současně předepisuje zahrnout do základu daně změnu zůstatku rezerv v pojišťovnictví. Navrhujeme tuto oblast specificky upravit.

C.25. K § 23 odst. 2 písm. c) ZDP, § 23 odst. 12 ZDP a k § 23 odst. 9 ZDP, § 23o odst. 4 ZDP k § 23w odst. 6 - poplatníci používající mezinárodní účetní standardy

1. V případě poplatníků, kteří účtují podle mezinárodních účetních standardů, není jasné, zda jedinou úpravou základu daně bude situace popsána v § 23 odst. 12 ZDP, nebo i u nich bude nutné vylučovat oceňování na reálnou hodnotu dle § 23 odst. 9 ZDP případně § 23w ZDP. Není zřejmé, které ustanovení je speciální vůči kterému.

2.1. Z textu právní úpravy ani z důvodové zprávy není zřejmé, jaký je rozdíl a důvod k zohledňování přečíslovacího efektu dle § 23 odst. 9 písm. f) ZDP a vylučování těch, které jsou uvedeny § 23w odst. 6 ZDP?

2.2. Není zřejmé, zda nemíří daná ustanovení na stejné situace.

2.3. Pokud by tomu tak nebylo, není zřejmé, proč je zde uvedené různé daňové posuzování těchto podobných, resp. stejných situací.

2.4. Z textu právní úpravy ani z důvodové zprávy není zřejmé, proč úprava v § 23 odst. 9 písm. f) ZDP a § 23w odst. 6 ZDP dopadá pouze na poplatníky účtující dle Mezinárodních účetních standardů.

3. Za poplatníka používajícího mezinárodní účetní standardy se považuje účetní jednotka, která mezinárodní účetní standardy používá povinně, nikoliv volitelně. To tedy znamená, že pokud poplatník přestane být účetní jednotkou, která vede účetnictví povinně podle mezinárodních účetních standardů (například emitent

dluhopisů dluhopisy splatí) potom podle zákona o účetnictví může dobrovolně pokračovat ve vedení účetnictví podle mezinárodních účetních standardů tak, aby se vyhnul složitostem při přechodu na nový systém. Nicméně podle ZDP by měl poplatník udělat změnu daňové metody a začít počítat základ daně, jako by vedl účetnictví podle českých účetních standardů, pro poplatníky tedy bude změna velmi náročná. Navrhujeme aplikovat § 23 odst. 2 písm. c) ZDP i na dobrovolné vedení účetnictví podle mezinárodních účetních standardů.

4. Navrhujeme do důvodové zprávy uvést alespoň některé příklady částek, které nikdy neovlivní základ daně poplatníka používajícího mezinárodní účetní standardy.

5.1. Z důvodové zprávy rozumíme, že by například poplatník, který přechází z účetnictví podle českých účetních předpisů na vedení účetnictví podle mezinárodních účetních standardů, měl stanovit hodnotu aktiv a dluhů podle mezinárodních účetních standardů a související rozdíly, které vstoupily do vlastního kapitálu rozpustit v následujících 10 letech do základu daně. To vše za předpokladu, že se ve vlastním kapitálu jedná o položky, které základ daně ovlivňují. Pokud jsme tento postup pochopili správně, pak se ale domníváme, že neodpovídá textu zákona, který hovoří o tom, že by poplatník měl stanovit hypotetické základy daně za všechna předcházející období a o rozdíly oproti skutečným základům daně upravit základ daně v následujících letech. Není vůbec zřejmé, jak „hluboko“ bude muset tuto úpravu provést a zda bude muset jít dokonce před účinnost zákona č. 586/1992 Sb. Neodkážeme si vůbec představit, jak by v praxi takovéto úpravy bylo reálně možné provést. Z tohoto hlediska stanoví uvedená právní norma de facto v praxi reálně neproveditelnou úpravu.

5.2. Zásadní nesrovnalost vidíme také v tom, že podle § 23k ZDP se definuje pojem dluh a aktivum pro účely ZDP. Za aktivum se podle důvodové zprávy považuje i pohledávka, která není pohledávkou pro účely ZDP (například dohadná položka aktivní nebo náklad příštích období). Oproti tomu položky vyjmenované v § 23k odst. 3 ZDP jako například dohadná položka pasivní nebo výnosy příštích období se za dluh dle ZDP nepovažují. Z toho vyplývá, že pokud bude poplatník přecházet na účtování mezinárodních účetních standardů nebo naopak, bude přepočítávat aktiva (včetně dohadných položek aktivních a ostatních složek), zatímco v otázce dluhů se výjimky uvedené v § 23k odst. 3 ZDP přepočítávat nebudou. Pokud tomuto ustanovení rozumíme správně, pak se jedná o velmi nekonceptní přístup, který nedává ekonomický smysl.

5.3. Dále se domníváme, že je nezbytné v ustanovení definovat, kdy ke změně daňové metody dochází a dále o jaký základ daně se v ustanovení jedná (například před uplatněním položek snižujících základ daně a položek odčitatelných od základu daně atd.). Vzhledem k tomu o jak zásadní ustanovení se jedná, považujeme za nezbytné jej zásadním způsobem přepracovat a podrobně popsat v důvodové zprávě.

6. Z textu není zřejmé, jak z hlediska základu daně budou postupovat malé a mikro účetní jednotky, pokud dobrovolně v souladu se zákonem o účetnictví zvolí oceňování reálnou hodnotou, naběhlou hodnotou nebo současnou hodnotou

7. Znění § 23 odst. 12 ZDP v navržené podobě nijak neupravuje, jak mají postupovat poplatníci účtující podle mezinárodních účetních standardů, pro které již nebudou existovat speciální české účetní standardy. Typicky se jedná o pojišťovny, banky a finanční instituce, jejichž specializované vyhlášky přestanou dle navrženého znění nového zákona o účetnictví a tezí vyhlášek existovat. V praxi v zásadě nebude možné identifikovat trvalé rozdíly mezi IFRS a CAS v situaci, kdy CAS pro daný typ poplatníka nebude existovat. Z navrženého textu není jasné, zda se na tyto poplatníky daná úprava neaplikuje (z důvodu neexistence CAS a tedy neexistence rozdíků oproti IFRS), nebo jakým způsobem mají trvalé rozdíly identifikovat. Navrhujeme pro tyto skupiny poplatníků specifikovat, jakým způsobem mají postupovat.

8. Navržená právní úprava nijak neupravuje fúze poplatníka používajícího mezinárodní účetní standardy a poplatníka používajícího české účetní standardy. Dle navrženého znění § 23 odst. 14 se nejedná o změnu daňové metody. Navrhujeme problematiku fúzí poplatníků v rozdílných režimech legislativně upravit.

C.26. K § 23 odst. 3 písm. a) bod 9

Dle důvodové zprávy má být uvedené ustanovení aplikováno i na poplatníky s hotovostním základem daně. Pak tedy není zcela zřejmé, jaký význam má duplicitní úprava v § 5 odst. 9 ZDP?

C.27. K § 23o odst. 4 ZDP

Z ustanovení ke stanovení daňové hodnoty vyplývá, že poplatník používající mezinárodní účetní standardy sice uplatňuje jako pro daňové účely odpis účetní, nicméně z daňové hodnoty. Daňová hodnota je pro všechny poplatníky stanovena v § 23o odst. 1 až 3 ZDP a pro poplatníky používající mezinárodní účetní standardy se mění „také“ o znehodnocení nebo zrušené znehodnocení. Daňová hodnota aktiva je tak stanovena pro daň z příjmů a podle § 23m odst. 2 ZDP lze uplatnit jako daňově uznatelný výdaj pouze daňovou hodnotu aktiva, tedy tu pro účely ZDP, a nikoliv účetní podle mezinárodních účetních standardů. Pokud se účetní hodnota liší od hodnoty daňové, potom částka účetních odpisů může překročit daňovou hodnotu jakožto daňově uznatelný výdaj. Další rozdíl pak vzniká u § 23w odst. 6 ZDP. Domníváme se, že tato úprava bude pro poplatníky velmi náročně uchopitelná, proto navrhujeme ustanovení upravit..

C.28. K § 23 odst. 3 písm. a) bod 7 ZDP

V návaznosti na závěry KOOV 614/28.11.23 Daňový režim výplaty podílu na likvidačním zůstatku v nepeněžní formě navrhujeme pro právní jistotu poplatníků toto ustanovení ze ZDP vypustit. Obdobně platí pro § 10 odst. 8 ZDP.

C.29. K § 23 odst. 3 písm. a) bod 8 ZDP

Textace tohoto ustanovení nepřevzala nově definovanou terminologii daňové hodnoty, viz § 23q a § 23r ZDP, tj. toto ustanovení nadále používá termín „hodnota výše neuhrazeného dluhu“ nebo „za takový dluh nepovažuje dohadnou položku pasivní“ nebo „daňové rezervy“. Existuje důvod, proč zůstaly tyto pojmy v tomto ustanovení zachovány? Příkladem dopadů může být, že dluh oceněný podle § 23r ZDP nebude zahrnovat změnu reálné hodnoty, která neovlivní základ daně, ale promítne se v účetnictví. Potom by se polhůtní závazek dodáňovat v hodnotě účetní a nikoliv daňové.

C.30. K § 23 odst. 4. písm. g) ZDP

1. Bylo zrušeno původní § 23 odst. 4 písm. g) ZDP, a to bez odůvodnění. Pro právní jistotu poplatníků navrhuje popisat důvody pro zrušení tohoto v praxi používaného ustanovení, a to především v aktuální výkladové nejistotě, zda daňoví nerezidenti mají tento příjem zdaňovat v obecném základu daně či stejně jako rezidenti srážkovou daní. Alternativně navrhuje dané ustanovení v zákoně ponechat

2. Vzhledem ke komplexnosti ustanovení § 23 odst. 4 písm. h) a i) ZDP navrhuje do důvodové zprávy napsat alespoň přibližné příklady situací, na které daná ustanovení cílí.

C.31. K § 23 odst. 8 ZDP

V důvodové zprávě k tomuto ustanovení je napsáno, že podle stávajících legislativních pravidel v daních z příjmů se předpokládá, že to, co obecně platí pro celé zdaňovací období, se aplikuje bez nutnosti bližšího upřesnění také na jeho část, proto je upřesňující pojem „část zdaňovacího období“ nadbytečný a navrhuje se jeho zrušení. Nicméně v jiných částech ZDP, například § 38 ZDP část zdaňovacího období v textu ZDP zůstává. Navrhujeme sjednotit přístup k pojmu „část zdaňovacího období“ anebo v důvodové zprávě popisat důvody, proč v konkrétním ustanovení specifikum pro část zdaňovacího období zůstává zachováno.

C.32. K § 23 odst. 13 ZDP

Je třeba uvážit, že přechod z vedení účetnictví podle českých účetních předpisů na mezinárodní účetní standardy, případně naopak, bude velmi pravděpodobně považován taktéž za změnu účetní metody. Je tedy třeba vyřešit případnou kolizi těchto dvou ustanovení.

C.33. K § 23 odst. 16 písm. a) bod 3. ZDP

Navrhujeme doplnit, jaký bude postup u poplatníka, který při přeměně nezaniká, například v případě odštěpení. Jinými slovy, zda lze/je nutno část úpravy základu daně přesunout např. na odštěpovanou část poplatníka.

C.34. K § 23g odst. 5 ZDP

1. Implementace nové terminologie neodpovídá v § 23g odst. 5 písm. a) ZDP původnímu textu a účelu tohoto ustanovení. Smysl je, že poplatník u přeřazeného aktiva má pokračovat v odpisování, které bylo zahájeno v zahraničí, a to z ceny, která by byla sjednána mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích. Cílem ustanovení bylo odstranit tvrdost pro poplatníka, kdy při důsledném uplatnění fikce nákupu by bylo nutné začít převedený majetek odpisovat znovu. Toto však z aktuálního znění § 23g odst. 5 ZDP písm. a) ZDP nevyplývá a bez dalšího zdůvodnění v důvodové zprávě se stává pro poplatníka nesrozumitelným. Navrhujeme přepracování tohoto ustanovení v logice původního záměru zákonodárce.

2. Z hlediska změny konceptu evidence zahraničního poplatníka navrhujeme, aby zákon definoval den přeřazení a den přemístění.

3. Návrh ruší 23g odst. 5 písm. b) ZDP. Podle tohoto ustanovení při přeřazení majetku ze zahraničí do České republiky poplatník vycházel z ceny, která by byla sjednána mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích, což ale neodpovídá současné definici daňové hodnoty podle ZDP. Domníváme se, že současný § 23g odst. 5 písm. b) ZDP by měl být v zákoně ponechán.

C.35. Ke konceptu daňové hodnoty (§ 23n a násl.)

Navrhujeme tento koncept z návrhu vypustit a zahrnout jej do samostatné novely ZDP, jelikož se jedná o poměrně významný zásah do celého konceptu a systému ZDP, a to zejména z následujících důvodů:

1. Jde o zcela nový samostatný doposud v dani z příjmů neznámý model, který zavádí de facto daňové účetnictví jak pro poplatníky vedoucí účetnictví, tak pro ty, kteří zdaňují na hotovostním principu. S tímto nejsou v ČR zatím žádné zkušenosti a daný model je nejprve nutné dostatečně promyslet a vést také debatu o tom, zda v takovém rozsahu je skutečně nutný a pokud ano, jaké to přinese případné klady a zápory náklady a příjmy a to jak pro poplatníky tak pro finanční správu. Je také legitimní se zamyslet nad tím, zda ke stanovenému nemohou vést jiné, jednodušší cesty. Takováto příprava celého projektu by se mimo jiné měla „promítnout“ především do zprávy RIA, což se nestalo (viz dále) To nelze stihnout tak v daném krátkém čase, který je na připomínky k dispozici. Doporučujeme na zpracování této otázky poskytnout větší časový prostor. V rámci této novely je nezbytné se primárně soustředit na to, co souvisí s novým zákonem o účetnictví a věci, které s tím nesouvisí přesunout do samostatné novely.

2.1. Tato změna je zcela zásadní a koncepční, přinese množství výkladových problémů a nejasností a výrazně zkomplikuje evidenci pro obě skupiny poplatníků, ale především pro fyzické osoby (viz dále). K problémům, které bezpochyby pro

poplatníka i správce daně přinese nový zákon o účetnictví, tu jsou nad rámec nutného přidávány tyto další, zásadní systémové změny.

2.2. Uvedená změna nesouvisí s novým zákonem o účetnictví a jde o zcela samostatný projekt, který by měl být projednán samostatně.

2.3. Markantní zkomplikování současného systému zdanění je patrné především u fyzických osob, kdy nový zákon o účetnictví naopak měl vést ke zjednodušení, kdy fyzické osoby nepovedou účetnictví. Díky daňové hodnotě je však opak pravdou, kdy celý systém zdanění bude výrazně komplikovat nová koncepce daňové hodnoty. Jinými slovy to znamená, že tito drobní podnikatelé budou muset aplikovat velmi složitá a komplikovaná ustanovení zákona o účetnictví, a to i přesto, že účetní jednotkou fakticky nebudou. To není vše, neboť v druhém kroku budou nuceni veškeré zjištěné účetní informace „korigovat“ na daňovou hodnotu. Oblast daně z příjmů se tak pro tuto skupinu poplatníků zbytečně výrazně zkomplikuje.

3.1. Terminologická úprava nového konceptu je psána velmi složitě a nepřehledně a v textu se velmi obtížně orientuje, a to i s využitím důvodové zprávy, kdy i pro daňového odborníka je velmi obtížné zjistit, co je smyslem a cílem jednotlivých ustanovení. Zákon je napsán nesmírně složitým způsobem a na mnoha místech je téměř nečitelný. Je třeba zákon systémově a zásadně upravit tak, aby byl pro poplatníka i správce daně srozumitelný. Jako příklad uvádíme ustanovení § 23x odst. 1 ZDP: „*Pokud se evidované aktivum, kterého se týká odložený nebo průběžný výdaj, stane evidovaným aktivem, kterého se týká okamžitý výdaj, sníží okamžitý výdaj daňovou hodnotu v okamžiku této změny.*“ Pokud bylo cílem ZDP zjednodušit, domníváme se, že navrhovaná úprava daňové hodnoty zákon zásadním způsobem zneřehlednila a činí mnohem složitější nejednoznačný a výrazně komplikovaný.

3.2. Systém je nastavován v mnoha ohledech kazuisticky, kdy řeší jednotlivosti a v mnoha případech zcela raritní situace. Lze tak předpokládat, že na mnohé situace se zapomene a budou vznikat otázky, jakým způsobem postupovat u těchto situací. Z hlediska terminologického je jednak využívána terminologie nového zákona o účetnictví, kdy však na některých částech právní úprava při definici daných pojmů na tento zákon odkazuje, v jiných případech nikoliv, v některých případech dokonce v důvodové zprávě chybí. Mimo to úprava využívá vlastní terminologii, i terminologii ostatních právních předpisů, která však není zcela provázaná a text je velmi obtížně pochopitelný a uchopitelný. Z tohoto hlediska je nutné zdůraznit, že s textem nebudou pracovat pouze odborníci, ale i běžní daňoví poplatníci či všichni správci daně a obáváme se, že to pro ně bude v mnohých případech obtížné.

4.1.1. Není zřejmé, co je důvodem takto radikální koncepční změny ZDP, která apriorit nesouvisí s novým zákonem o účetnictví. Z toho hlediska je nutné zdůraznit, že v souladu s legislativními pravidly je nezbytné v důvodové zprávě, a především ve zprávě RIA uvést, co je důvodem takovéto zásadní koncepční změny a jaké náklady a přínosy to přinese nejen státu, ale také na straně uživatelů právní normy. Je také

nezbytné uvést možná alternativní řešení a jejich náklady a přínosy. To vše v návrhu chybí.

4.1.2. V této souvislosti je nezbytné zmínit poměrně velké náklady, které by takováto změna znamenal jak na straně daňový subjektů tak na straně finanční správy. Bylo například nutné zcela přepracovat všechny formuláře používaná pro daňové přiznání, ale i mnohé ostatní formuláře. Je také nutné zohlednit, že finanční správa v tuto chvíli vybírá nový informační systém. Je pak otázkou, jestli a pokud ano tak od kdy, bude vůbec reálné, aby byla finanční správa schopna takovéto zásadně změny zapracovat. Obdobně to platí i pro poplatníky. Tyto skutečnosti se také musí promítnout do důvodové zprávy a především do správy RIA.

4.2.1. Z našich zkušeností plyne, že reálné problémy, které v této oblasti vznikají, se týkají daňových aspektů, tzv. přečeňovacího efektu u přeměn a vkladů. K řešení těchto problémů je možné zvolit alternativní jednodušší řešení zacílené na tyto problémy, které přinese daleko méně nákladů jak na straně státu, tak na straně daňových subjektů. Na základě koordinačních výborů na toto téma jsou již dnes zcela zřejmé a jednoznačně identifikovatelné situace, kdy v současné době na základě platných právních předpisů dochází k nelogickým daňovým řešením. Jsme přesvědčeni o tom, že pro řešení těchto konkrétních problémů je možné zvolit jednodušší řešení. Například obecně zakotvit, že pokud při přechodech či převodech majetku nedojde ke zdanění tohoto přechodu či převodu, nebude případná změna účetních vstupních cen daňově relevantní. Tento obecný koncept v zásadě tak, jak je uveden v § 23zk nové právní úpravy by byl relevantní pro jednotlivá ustanovení, která jsou v současné době problematická. Je samozřejmě možné zvolit i jiné řešení těchto konkrétních (z hlediska většiny poplatníků) velmi omezených problémů.

4.2.2. Dále by byly v ZDP vydefinovány situace, kdy ZDP nebude akceptovat účetní řešení, jak je tomu ostatně již nyní. Dle vyjádření MF by mělo jít o minimum případů (viz například přebírání IFSR do základu daně).

4.2.3. Není však nutné zcela změnit systém zdanění kvůli těmto z hlediska většiny poplatníků omezeným případům.

5. Koncept je nesmírně rozsáhlý a jak již bylo uvedeno výše i zbytečně komplikovaný.

C.36. K § 23n odst. 2 písm. a)

Může být sporné, zda pojem plynoucí z bezúplatného nabytí aktiva nemůže být vykládán také tak, že zahrnuje například vyčlenění majetku do svěřenského fondu, případně vklad do emisního ázia, či vklad do vyčlenění do rodinné fundace, což by byl výklad, který by vedl k nesmyslným daňovým závěrům.

C.37. K § 23n odst. 2 písm. b) c) ZDP, § 23o odst. 2 písm. c) ZDP, § 23y odst. 4 ZDP

Z textu zákona ani z důvodové zprávy není zřejmé, proč jsou z prvotní daňové hodnoty vylučovány dotace, granty, dary, když dle avízovaných tezí účetních vyhlášek se v účetnictví nemají zahrnovat do prvotní účetní hodnoty (půjde o časově rozlišený výnos). Nejsou-li pak tyto položky součástí prvotního účetního ocenění, neměly by zvyšovat daňovou hodnotu rovněž ani jejich následné vratky. Z tohoto hlediska je nutné upravit text zákona i důvodovou zprávu.

C.38. K § 23k ZDP

1. § 23k ZDP stanoví, že aktivem je pro účely daní z příjmů uznané aktivum, tj. podle § 12 zákona o účetnictví. Podle § 26 ZDP je odpisovaným aktivem evidované aktivum. Podle § 23l odst. 2 ZDP je evidovaným aktivem aktivum rozeznané v účetnictví (§ 23k ZDP). Podle § 12 zákona o účetnictví však může být uznaným aktivem i aktivum, které nespĺňuje podmínky pro zahájení účetního odpisování, což může vést k závěru, že poplatník bude daňově odepisovat aktiva, která se v účetnictví odepisovat v danou chvíli nebudou. Proto považujeme za klíčové pro stanovení daňové hodnoty určit okamžik, kdy poplatník může zahájit daňové odpisování, obdoba stávajícího § 26 odst. 5 a odst. 10 ZDP. Z aktuálního znění návrhu prováděcích předpisů k zákonu o účetnictví vyplývá, že aktivum se počíná odpisovat od okamžiku, od kterého ho lze používat, tj. nachází se v takovém místě a stavu, že může být použito zamýšleným způsobem. Tato teze však nedefinuje moment uznání aktiva podle § 12 zákona o účetnictví. Považujeme za nezbytné tuto úpravu doplnit.

2. Proč není dohadná položka aktivní pro účely ZDP považována za pohledávku a obdobně jako tomu je v případě dluhu dohadná položka pasivní?

Nová definice dluhu v § 23k odst. 2 a 3 ZDP má dopady i do jiných ustanovení jako například § 23a ZDP či § 23c ZDP. Pokud za dluh nebudou považovány například dohadné položky pasivní, potom je nebude možné na právního nástupce převést, čímž bude narušena daňová neutralita přeměn. Dále je třeba si uvědomit, že dohadná položka aktivní sice není pohledávkou, ale je aktivem, tj. v rámci přeměny může přejít na právního nástupce, ale dohadná položka pasivní, která není dluhem, na nástupnickou společnost přejít nemůže. V § 23k odst. 3 písm. e) ZDP zřejmě chybí sloveso a v aktuálním znění nedává ustanovení smysl. Navrhujeme ustanovení upravit.

4.1. ZDP v mnoha ustanoveních, například § 23e ZDP, stále používá pojem závazek. Navrhujeme proto definovat i tento pojem, protože může výrazně změnit aplikaci těchto ustanovení.

4.2. Z tohoto hlediska navrhujeme koncepčně nejprve promyslet důsledky používání tohoto pojmu a případně provést revizi a úpravy celého textu zákona ve vztahu k používání pojmu dluh a závazek.

C.39. K § 23I ZDP – evidovaný majetek u fyzických osob

§ 23I

Evidované aktivum

(1) Evidovaným aktivem se u poplatníka daně z příjmů fyzických osob pro účely daní z příjmů rozumí aktivum

- a) uváděné v daňové evidenci,*
- b) využívané poplatníkem, kterému plynou příjmy z nájmu, a nutné pro dosahování těchto příjmů,*
- c) využívané poplatníkem uplatňujícím výdaje procentem z příjmů a nutné pro dosahování příjmů ze samostatné činnosti nebo*
- d) využívané poplatníkem, jehož daň je rovna paušální dani, a nutné pro dosahování příjmů ze samostatné činnosti.*

Důvodová zpráva

Písm. b) až d) obsahují další situace, kdy se jedná o evidované aktivum, a v těchto situacích je pro určení, zda se jedná o evidované aktivum poplatníka DPFO, rozhodující faktický stav, respektive účel užívání tohoto aktiva, a skutečnost, zda je využívání daného aktiva pro dosahování daných příjmů nutné, a ne rozhodnutí, zda se bude uvádět v evidenci, či nikoliv.

1. Považujeme za důležité, aby z návrhu, pokud bude schválen v této podobě, jednoznačně vyplývalo, že součástí změny je i politické rozhodnutí vedoucí k výraznému omezení časových osvobozovacích testů u fyzických osob, respektive faktické nemožnosti splnit časový test u velké skupiny daňových poplatníků. Díky tomu, že se povinně zavádí evidovaný majetek u fyzických osob, které mají příjmy z pronájmů, a podnikatelů uplatňujících paušální daň či paušální výdaje, výrazně vzroste počet subjektů, kteří nebudou moci uplatnit časový osvobozovací test (například FO, která zdělila pole po rodičích a za marginální částku je pronajímá, fyzická osoba, pronajímající jeden byt a podobně). To je jistě zcela legitimní politické rozhodnutí, Z hlediska legislativního je však nezbytné, aby bylo toto rozhodnutí otevřeně uvedeno i v důvodové zprávě a v souladu s legislativními pravidly vlády byl ve zprávě RIA vyčíslen dopad jak z hlediska státního rozpočtu, tak dotčených subjektů.

2. V této souvislosti budou vznikat výkladové nejasnosti, které by měl řešit zákon, případně důvodová zpráva, zda poplatník bude muset správci daně prokázat, že majetek byl nutný pro dosahování příjmů. Například mohou vznikat tyto otázky:

2.1. Fyzická osoba nepodnikatel bude vlastnit dům, u kterého pronajme jednu malou místnost, stěnu k umístění billboardu, případně střechu pro fotovoltaickou elektrárnu. Znamená to, že tím pádem půjde o evidované aktivum a nebude tedy možné uplatnit časový osvobozovací test?

2.2. Dalším příkladem mohou být věci typu počítač, osobní automobil či mobilní telefon. V případě, když se ukáže, že tyto věci fyzická osoba částečně použila v rámci například nájmu (automobilem jela na schůzku s potencionálním nájemcem, na počítači připravila a odeslala nájemní smlouvu, mobilním telefonem se domlouvala s nájemcem) bude tato aktiva povinně evidovaným aktivem, protože bylo nutné pro dosahování daného příjmu (logickým důsledkem bude, že nebude platit časový osvobozovací test)? Aktivum „nutné“ pro dosahování příjmu je neurčitý právní pojem, který však bude pro výklad evidovaného aktiva stěžejní. Považujeme za klíčové tento pojem definovat..

2.3. U velké většiny malých a drobných podnikatelů je běžné, že na živnostenském listu jako místo podnikání budou mít uvedeno své bydliště. Znamená to, že v tomto případě byl dům či byt evidovaným aktivem a opět dojde k zániku časového osvobozovacího testu?

2.4. Pokud by novela ZDP měla upravit vznik evidovaného aktiva tak, jak je navrženo, je vhodné z takových aktiv výslovně vyloučit nemovitosti, které jsou poplatníkem zároveň používány k trvalému bydlení, případně k trvalému bydlení jeho rodiny.

2.5. V § 23l odst. 1 písm. c) ZDP chybí před „a nutné“ čárka, což má pro výklad daného ustanovení zásadní dopady. Ani z důvodové zprávy není zřejmé, zda je toto úmyslem zákonodárce.

2.6. Asi každý podnikatel – fyzická osoba použije ke svému podnikání věc, kterou má pro osobní potřebu. Pokud tento podnikatel, který uplatňuje paušální daň, nebo výdaje v paušální výši použije věc osobní potřeby, není zřejmé, zda se stává se tato věc automaticky evidovaným aktivem. Může se jednat např. o situace, kdy si např. elektrikář zapomene část náradí u zákazníka a ve své dílně nutně potřebuje toto náradí použít pro jiného zákazníka – aby nedošlo ke ztrátě zisku (tedy i snížení daně z příjmu pro stát), vezme náradí, které používá na běžné domácí práce. Daňový a administrativní „postih“ v případě použití soukromého náradí by byl značný. Navíc pro správce daně by bylo velmi obtížné prokázat, že věc osobní potřeby byla použita k podnikání.

2.7. Podnikatelé využívající paušální daně, výdaje v paušální výši zvolili tento způsob zdanění či prokazování výdajů z toho důvodu, že je pro ně nemožné prokázat výdaje ve skutečné výši. Např. porovnejme programátora, který pracuje z domu, a programátora, který pracuje ze své kanceláře. Programátor, který vlastní samostatný kancelářský prostor uplatňuje skutečné výdaje v podobě odpisů, vodného, elektřiny a dále výdaje na IT vybavení kanceláře. Programátor, který pracuje z domu bezesporu

výdaje související se svým podnikáním má i doma, leč tyto výdaje nemůže jednoduše a rozumně prokázat. Pokud rodinný dům, ve kterém programátor provozuje svou podnikatelskou činnost, má být evidovaným aktivem, tak nastává disproporce mezi nutností při případném prodeji tento dům zdanit a možností uplatňovat výdaje (odpisy) tohoto domu. Evidovaným aktivem by mělo být jen takové aktivum, u kterého by výdaje správce daně uznal za výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů. V opačném případě to povede k tomu, že podnikatelé budou uplatňovat skutečné výdaje a uplatňovat je u jakékoliv věci, která se jen částečně bude dotýkat jejich podnikání, a tím dojde ke snížení jejich daňových povinností.

3. Pro správnou aplikaci pojmu evidované aktivum je nutné doplnit moment zaevidování do evidence a vyřazení z evidence.

4. V této souvislosti je potřeba zdůraznit, že nový koncept povede k tomu, že tito drobní a zcela malí podnikatelé, kteří by měli mít co nejjednodušší způsob administrativy spojený s daněmi (to jsou ti, kteří uplatňují výdaje paušálem, případně paušální daň), budou nuceni majetek, který je nutný pro dosahování příjmů, složitě a problematicky evidovat, včetně evidence daňové hodnoty, a deklarovaná jednoduchost se tak zcela ztratí.

5. Vzhledem k této definici a doplnění do relevantních ustanovení § 4 odst. 1 písm. a) a b) ZDP, § 7 odst. 2 písm. b) ZDP a do § 9 odst. 5 ZDP dochází ke značné změně ve zdaňování příjmů z prodeje majetku, který byl využíván v rámci nájmu nebo podnikání a současně nebyl součástí obchodního majetku (např. při uplatňování paušálních výdajů, poplatníků v paušálním režimu a u příjmů z nájmu). To je nezbytné, jak již bylo výše uvedeno, jednoznačně a nesporně uvést včetně dopadů do zprávy RIA.

6. Z textu právní úpravy ani z důvodové zprávy není zřejmé, zda platí, že jedině v okamžiku, kdy poplatník přestane být vlastníkem daného aktiva, tak aktivum bude považováno za neevidované z pohledu ZDP, a to i přesto, že již několik let nemusí být používáno např. k nájmu (viz § 23I odst. 3 ZDP).

Pokud tedy pronajme poplatník nemovitost např. na 1 rok a poplynou mu příjmy z nájmu, tím se nemovitost stává evidovaným aktivem až do okamžiku jejího prodeje (tj. kdy přestane být aktivem poplatníka). Vzhledem k tomu tedy není fakticky možné, aby příjem z prodeje nemovitosti, která byla evidované aktivum, byl někdy od daně osvobozen, protože není možné nikdy ze strany poplatníka naplnit podmínky stanovené v § 4 odst. 1 písm. a) a b) ZDP (např. ze strany poplatníka není možné naplnit podmínku 2 roky od okamžiku, kdy přestaly být evidovaným aktivem – vždy bude evidovaným aktivem až do okamžiku prodeje).

7.1. Z přechodných ustanovení není zřejmé, jak bude postupováno např. u poplatníka, který nemovitost pouze dlouhodobě pronajímá (zdaňoval příjmy z nájmu v § 9 ZDP), nemovitost vlastní např. 10 let, a následně nemovitost prodá po nabytí účinnosti novely a plynou mu příjmy z prodeje dané nemovitosti. V současné právní

úpravě v případě nájmu, poplatník nemá obchodní majetek, a jelikož nemovitost vlastnil déle jak 10 let (5 let – u nemovitostí pořízených do konce roku 2020) byl by příjmem z prodeje nemovitosti od daně osvobozený.

7.2. Navrhujeme upravit v přechodných ustanovení, jak má být postupováno u majetku, který nebyl součástí obchodního majetku a který bude prodán po nabytí účinnosti novely ZDP.

7.3. Dále navrhujeme, aby povinnost evidovat aktiva u poplatníků daně z příjmů fyzických osob se vztahovala pouze na nová aktiva nabytá po účinnosti novely ZDP.

C.40. K § 23I ZDP

Zákon stanoví, že se za evidované aktivum považuje aktivum využívané poplatníkem pro dosahování příjmů. Z textu zákona ani z důvodové zprávy není zřejmé, zda to znamená, že například záložní stroj, záložní baterie apod. bude považován za evidované aktivum, pokud zákon stanoví pouze „dosahování“ příjmů.

C.41. K § 23I odst. 3 ZDP

1. Evidovaným aktivem není u poplatníka, který je

- a) daňovým rezidentem České republiky, aktivum, v souvislosti, s nímž mohou plynout pouze příjmy ze zdrojů v zahraničí, na které se pro vyloučení dvojího zdanění použije metoda vynětí,
- b) daňovým nerezidentem, aktivum, z něhož mohou plynout pouze příjmy, na které se nevztahuje daňová povinnost v České republice.

Na základě tohoto ustanovení jsou vyloučena z odepisování aktiva, ze kterých plyne příjem ze zdrojů v zahraničí, u kterých se uplatní metoda vynětí. Tzn. v případě příjmu z nájmu např. nemovitosti umístěné na území Velké Británie, ze které plynou příjmy z dlouhodobého nájmu českému daňovému rezidentovi. Tím, že nebudou možné nemovitosti odepisovat a uplatnit tak do výdajů odpisy (vyšší základ daně z § 9 ZDP), dojde k zvýšení efektivní sazby daně, kterou budou zdaňovány příjmy po vynětí a tím dochází k významnému zhoršení daňové pozice těchto poplatníků oproti jiným poplatníkům (např. i těm, kteří budou uplatňovat dle příslušné smlouvy o zamezení dvojího zdanění metodu zápočtu). Pokud to bylo záměrem, je to nezbytné popsat do důvodové zprávy a důvody této restrikce uvést do zprávy RIA včetně dopadů a uvedení alternativních řešení.

2. Stejná nejasnost platí i pro daňové nerezidenty uvedené v § 23I odst. 3 písm. b) ZDP. Zákon dále stanoví, že z aktiva „plynou“ příjmy, je třeba vyložit pojem „plynout“, například v otázce pořízení aktiva, u kterého se pouze očekává, že v budoucnu příjmy poplynou. Ze ZDP dále není zřejmý postup, pokud se bude využití aktiva v čase měnit. V případě zaevidování aktiva bude postup podle § 23p ZDP, nicméně jaký bude postup v případě, kdy aktivum evidované bylo a nově evidované nebude. Domníváme se, že k vyřazení podle § 23I odst. 4 ZDP nedochází. Aktuální

navrhované znění ZDP není v praxi spravovatelné. Je nezbytné upravit text zákona i důvodovou zprávu.

C.42. K § 23n odst. 2 písm. a) ZDP – darovaný majetek

Není zřejmé, zda i po navrhované změně uvedené v § 23n odst. 2 písm. a) ZDP bude platit, že na základě § 10 odst. 5 ZDP bude možné v případě prodeje majetku nabytého darováním, kdy nabytí daru bylo osvobozeno od daně, uplatnit jako daňový výdaj oceněním věci podle zákona o oceňování. Pokud zde nově tato možnost nebude, je nutné, aby v důvodové zprávě byla tato změna komentována jako politické rozhodnutí vedoucí k rozšíření zdanění, včetně adekvátních dopadů v hodnotící zprávě RIA. Pokud nadále jako výjimka měla platit úprava § 10 odst. 5 ZDP je nutné přesněji formulovat (§ 23n odst. 2 písm. a) ZDP) a věc adekvátně promítnout i do důvodové zprávy.

C.43. K § 23m odst. 2 ZDP

Důvodová zpráva uvádí, že daňová hodnota se snižuje i v případě, když nebude možné z různých důvodů, např. odpis, uplatnit jako daňově uznatelný. V případě např. prodeje takového aktiva bychom považovali za důležité, aby důvodová zpráva případně text ZDP potvrdila, že je možné aplikovat § 23 odst. 4 písm. e) ZDP.

C.44. K § 23n odst. 1 ZDP

Z textu ZDP není zcela zřejmé, co znamená pojem „uznání“. Např. v odstavci jedna je uvedeno, že „u poplatníka je **uznáno** jako aktivum“. Je zapotřebí daný nový pojem dostatečně v ZDP vymezit. Podle § 12 zákona o účetnictví se může jednat i o aktiva nedokončená, vazba určení prvotní daňové hodnoty aktiva na moment uznání nemusí být v praxi použitelná.

C.45. K § 23n odst. 1 písm. d) ZDP

Z ustanovení § 23n odst. 1 písm. d) ZDP není zřejmé jak „rozdíl“ z prvotního účetního ocenění reálnou hodnotou vzniká, navrhuje vznik rozdílu upravit v textu zákona, resp. popsat do důvodové zprávy.

C.46. K § 23n odst. 1 písm. e) bod 2 ZDP

Vzhledem k tomu, jak je výše těchto výdajů na likvidaci aktiva materiální, navrhuje, aby důvodová zpráva konkrétně popsala daňové rezervy, které plní „stejně účely“ jako účetní rezervy, kterou se oceňuje výdaj na likvidaci aktiva. Dosavadní úprava a popis v důvodové zprávě je natolik obecný, že není zřejmé, na které daňové rezervy by se mělo toto ustanovení vztáhnout.

C.47. K § 23n odst. 2 ZDP

„Prvotní daňová hodnota aktiva se rovná jeho prvotní účetní hodnotě bez zahrnutí ...“

Z textu zákona ani z důvodové zprávy není zřejmé, jak má být postupováno v případě výdajů na likvidaci aktiva (majetku) v důsledku nového aktiva. Hodnotu zlikvidovaného aktiva budou poplatníci dávat jednorázově do výdajů nebo v návaznosti na výše uvedené znění nikdy neuplatní? Z jakého důvodu likvidace jednoho aktiva v důsledku druhého aktiva by nemělo být u fyzických osob možné uplatnit?

Tyto skutečnosti je nutné promítnout do textu zákona a adekvátně upravit důvodovou zprávu.

C.48. K § 23n odst. 5 ZDP

1. Návrh tezí vyhlášky k novému zákonu o účetnictví říká, že účetní hodnota vyřazovaného majetku v souvislosti s výstavbou jiného majetku do vstupní ceny nevstupuje. Potom je otázka použitelnosti tohoto ustanovení. Dále je třeba připomenout, že za aktivum se považují i zásoby vlastní výroby (nedokončená výroba, polotovary, výrobky, zvířata a podobně) tzn., že poplatníci budou muset ověřovat (prokazovat) daňovou hodnotu vyrobených zásob, což bude velmi administrativně náročné.

2. Předpokládáme, že dané ustanovení se nemá vztahovat na poplatníky s hotovostním základem daně, byť z daného ustanovení tento závěr není patrný. Pokud by se mělo vztahovat i na poplatníky s hotovostním základem daně, je v rozporu s ustanovením 23n odst. 2 novely ZDP.

Tyto skutečnosti je nutné promítnout do textu zákona a adekvátně upravit důvodovou zprávu.

C.49. K § 23o ZDP

Změny v daňové hodnotě aktiva je nutné navázat na konkrétní okamžik. Zákon by tedy měl určovat okamžik, od kdy se daňová hodnota zvyšuje či snižuje.

C.50. K § 23p odst. 3 ZDP

1. Dle navrhovaného ustanovení by se daňová hodnota aktiva měla rovnat jeho zahraniční daňové hodnotě přepočítané kurzem pro přepočet daně pro příslušný den. Toto ustanovení bude v praxi velmi obtížně spravovatelné, a to nejen pro daňové poplatníky, ale i pro správce daně.

Navrhujeme vypustit.

2. Ustanovení § 23p odst. 3 ZDP stanoví: „*Daňová hodnota aktiva se rovná jeho zahraniční daňové hodnotě přepočítané kurzem pro přepočet daně pro příslušný den.*“. Z textu ZDP není jasné, co je „příslušný den“. Důvodová zpráva hovoří, že se jedná o moment, kdy se aktivum stává evidovaným, tento pojem však musí být stanoven zákonem, a to především v případě zahraničního poplatníka, který v určitých situacích žádnou evidenci vést nemusí. Tyto skutečnosti je nutné promítnout do textu zákona a adekvátně upravit důvodovou zprávu.

C.51. K § 23p odst. 5 ZDP

Mělo by být přesněji specifikováno, jak bude zahraniční daňová hodnota určována, když v zahraničí např. může být akceptováno vyšší přecenění majetku a limitace může probíhat na straně daňových nákladů apod. Navíc samostatné zjišťování nějaké zahraniční daňové hodnoty aktiva dle zahraničních právních předpisů bude v praxi obtížně spravovatelné.

Navrhujeme vypustit.

C.52. K § 23r ZDP

1. Z aktuálního textu ZDP není zcela jasné (např. § 23o ZDP), jak bude poplatník daňově řešit diskont na současnou hodnotu dlouhodobých aktiv a dluhů. Vzhledem k tomu, že se jedná o zcela nové ustanovení, je nutné tuto problematiku v zákoně explicitně upravit např. v kontextu úvěru na pořízení dceřiné společnosti podle akt. § 25 odst. 1 písm. k) ZDP, státní dluhopisy atd. Logická úprava by podle našeho názoru měla být, že se diskont na současnou hodnotu promítne do daňově uznatelných výdajů/zdanitelných příjmů pouze pokud je kmenový výdaj/příjem zahrnut do základu daně.

2. K § 23r odst. 3 písm. b) ZDP

„3) *Daňová hodnota se snižuje o*

a) snížení účetní hodnoty při následném ocenění podle právních předpisů upravujících účetnictví reálnou nebo naběhlou hodnotou, které zvyšuje základ daně,

*b) dodatečné snížení **pořizovací hodnoty**, pokud*

1. toto snížení snižuje prvotní účetní hodnotu dluhu při následném ocenění nebo by ji snížilo, kdyby poplatník byl účetní jednotkou, a

2. tato hodnota byla součástí prvotní daňové hodnoty dluhu,..“

Z textu zákona ani z důvodové zprávy není zřejmé, co má být považováno za pořizovací hodnotu dluhu pro účely tohoto ustanovení. Není také zřejmé, co je míněno dodatečným snížením pořizovací hodnoty.

Tyto skutečnosti je nutné promítnout do textu zákona a adekvátně upravit důvodovou zprávu.

C.53. K § 23u odst. 3 písm. a) novely ZDP

„(3) Výše odloženého výdaje je rovna

- a) výši uhrazené části daňové hodnoty v případě úplatně nabytého aktiva,
- b) daňové hodnotě aktiva v případě bezúplatně nabytého aktiva.“

Z textu zákona ani z důvodové zprávy není zřejmé, zda má být výše uvedené ustanovení vykládáno tak, že povinná úhrada (tj. zůstatková cena) bude moci být uplatněna do výdajů pouze, pokud bude zaplaceno. Dále není zřejmé, zda odpis má být považován zároveň za odložený i průběžný výdaj. Pokud první rok nezaplátím, avšak zaplatím v následujícím roce, bude možné uplatnit jako výdaj odpis prvního a současného roku či nikoliv? Anebo dojde k přepočtu daňové hodnoty po zbývajících dobu nebo bude moci být uplatněn až při vyřazení?

Tyto skutečnosti je nutné promítnout do textu zákona a adekvátně upravit důvodovou zprávu.

C.54. K § 23w odst. 1 ZDP

Pro vyšší srozumitelnost zákona navrhuje zjednodušit text § 23w odst. 1 ZDP ve smyslu, že průběžný výdaj u daňově odpisovaného aktiva je daňový odpis a u účetně odpisovaného aktiva se jedná o účetní odpis.

C.55. K § 23zb odst. 2 písm. a) ZDP

„2) Příjmem poplatníka s hotovostním základem daně je daňová hodnota pohledávky, která poplatníkovi vznikla a jejíž úhrada by byla zdanitelným příjmem, při jejím

- a) úplatném postoupení za cenu nižší, **než je její daňová hodnota, nejde-li o nedobytnou pohledávku, nebo**
- b) poskytnutí jako předmětu kapitálového vkladu.!

Z textu zákona ani z důvodové zprávy není zřejmé, jak má být vykládán pojem nedobytná pohledávka. Jsou někde nastaveny kritéria nedobytnosti?

Tyto skutečnosti je nutné promítnout do textu zákona a adekvátně upravit důvodovou zprávu.

C.56. K § 23zc ZDP

1. Z textu zákona ani z důvodové zprávy není zřejmé, z čeho vyplývá, že dle § 23zc odst. 1 písm. b) ZDP jde o opravnou položku dle ZoR. Obdobně v § 24 odst. 5 ZDP. Někdy je u opravné položky používán odkaz na ZoR a někdy nikoliv. Z hlediska terminologie ZDP by podle našeho názoru tento bod měl znít „opravné položky, jejichž způsob tvorby a výši pro daňové účely stanoví zvláštní zákon“. Je nezbytné projít a sjednotit nebo vysvětlit rozdílnost terminologie.

2. Z textu zákona ani z důvodové zprávy není zřejmé, jak se bude postupovat u úroku vypočteného na základě efektivní úrokové míry (ocenění naběhlou hodnotou) u pohledávek, které jsou od daně osvobozené, podléhají srážkové dani nebo vůbec do výsledovky při svém vzniku účtovány nebyly.

Tyto skutečnosti je nutné promítnout do textu zákona a adekvátně upravit důvodovou zprávu.

3. Z textu zákona ani z důvodové zprávy není zřejmé, z čeho vyplývá, že nezaúčtovaná zákonná opravná položka snižuje základ daně a její rozpuštění základ daně zvyšuje například v případě, kdy pominou důvody pro tvorbu opravné položky.

Tyto skutečnosti je nutné promítnout do textu zákona a adekvátně upravit důvodovou zprávu.

4. K § 23zc odst. 4 a 5 ZDP

Tato ustanovení koncepčně patří do § 23 ZDP jakožto položky upravující výsledek hospodaření.

C.57. K § 23ze odst. 2 ZDP

Z textu zákona ani z důvodové zprávy není zřejmé, co znamená neuhrazená část předmětu vkladu, když má jít o nepeněžitý vklad. Považujeme za důležité uvést příklad, a to i v návaznosti na úpravu ZOK.

C.58. K § 23zd odst. 3 ZDP

Pro odstranění jakýchkoliv pochybností navrhuje doplnit, že jde i o výdaje, které jsou daňově neuznatelné dle § 25 odst. 1 písm. i) a zk) ZDP.

C.59. K § 23zd odst. 6 ZDP

Z textu zákona ani z důvodové zprávy není zřejmé, jak bude postupováno v případě, kdy úhrada bude postupná, nikoliv jednorázová.

C.60. K § 23zf odst. 2 písm. a) ZDP

1.

„Goodwillem se pro účely daní z příjmů rozumí kladný rozdíl mezi

a) **prvotní účetní hodnotou obchodního závodu a**

b) **kladným nebo záporným rozdílem mezi**

1. **úhrnem reálných hodnot jednotlivých aktiv tohoto obchodního závodu a**
2. **úhrnem reálných hodnot jednotlivých dluhů tohoto obchodního závodu.“**

Jako v předchozích připomínkách není z textu zákona ani z důvodové zprávy zřejmé, proč je požadováno po poplatníkovi, který není účetní jednotkou, aby stanovoval prvotní účetní hodnotu obchodního závodu dle zákona o účetnictví. Jakým způsobem by tento poplatník měl postupovat jako mikro účetní jednotka či jinak?

2. Z textu zákona ani z důvodové zprávy není zřejmé, proč je zde speciální definice goodwillu, má jít o jiný goodwill, než je zjištěn z účetnictví? Pokud ne, proč zde není jiný odkaz na definici v účetnictví?

3. Není řešen postup při bezúplatném (zdaněném) nabytí obchodního závodu, například darem mezi dvěma osobami, který bude zdaněn. Vzniká otázka, zda je možné v tomto případě použít goodwill. Není důvod neuplatnit shodný postup jako v případě úplatného nabytí.

Tyto skutečnosti je nutné promítnout do textu zákona a adekvátně upravit důvodovou zprávu.

C.61. K § 23zf odst. 3 ZDP

Zákon říká, že goodwillem se u poplatníka používajícího mezinárodní účetní standardy pro účely daní z příjmů rozumí goodwill podle mezinárodních účetních standardů. Rozumíme správně, že se goodwill u poplatníků vedoucích účetnictví podle mezinárodních účetních standardů nebude odepisovat podle ZDP? Podle mezinárodních účetních standardů se goodwill neodepisuje, ale testuje se na znehodnocení. Jaký je tedy navrhovaný postup u těchto poplatníků.

Tyto skutečnosti je nutné promítnout do textu zákona a adekvátně upravit důvodovou zprávu.

C.62. K § 23zf odst. 4 ZDP

Navrhujeme domyslet a zdůvodnit, proč bude v těchto případech postupováno odlišně od účetních předpisů a toto zdůvodnění podrobněji popsat do důvodové zprávy.

C.63. K 23zh ZDP

Z textu zákona ani z důvodové zprávy není zřejmé, co bude považováno pro účely tohoto ustanovení za soubor aktiv. Toto by mělo být definováno v zákoně.

C.64. K § 23zi ZDP, § 23zj ZDP – leasing

1. Z návrhu vyplývá, že i v případě nájemce s hotovostním základem daně bude nezbytné, aby v případě práva užívání s následnou koupí v souladu majetek daňově odepisoval. Je tomu skutečně tak? Domníváme se, že pro drobné podnikatele může jít o poměrně složitou věc posuzovat ten nájem dle účetních pravidel a při přípravách daňové legislativy bylo přislíbeno možné zjednodušené řešení. Z důvodové zprávy ani ze zprávy RIA není zřejmé proč tomu tak není. Je nezbytné toto doplnit.

2. Z návrhu dále vyplývá, že v případě fyzické osoby leasingového pronajímatele má majetek odepisovat pronajímatel a na danou operaci má pronajímatel pohlížet jako na operativní nájem (§ 23zi odst. 2 ZDP). Jak již bylo uvedeno výše, v případě, kdy nájemce bude mít hotovostní základ daně, má naopak majetek odepisovat nájemce. Znamená to tedy, že v těchto případech budou majetek odepisovat oba? Jak bude řešen tento rozpor?

3. V souladu s § 23zi ZDP platí, že v těchto případech budou dvě skupiny poplatníků. Jedna bude, byť v pozici nájemce, v souladu s účetními pravidly majetek odepisovat, druhá bude mít zjednodušené řešení a na danou operaci bude nahlížet jako na prostý nájem. Obdobně tomu bude i na straně pronajímatele. Jak bude však postupováno v situacích, kdy nájemce a pronajímatel budou poplatníci, kteří budou v různých kategoriích? To je například: pronajímatel bude fyzická osoba, a ta na danou operaci bude pohlížet jako na nájem, kdy bude majetek odepisovat. A na straně nájemce bude poplatník, který by majetek měl odepisovat z titulu nájemce. Budou teda odepisovat oba? Co když zde bude podnájem? Různou kombinatorikou pak může dojít k tomu, že bude odepisovat více subjektů? Nebo může nastat situace, kdy nebude odepisovat nikdo? Z tohoto hlediska je nutné si uvědomit, že v průběhu trvání smlouvy může dojít k jejímu cedování (postupování) smlouvy a může se měnit jak osoba nájemce, tak osoba pronajímatele s tím, že na obou stranách (pronajímatel i nájemce) se mohou měnit obě kategorie poplatníků. Tyto skutečnosti je nezbytné v textu ZDP koncepčně řešit, protože v zaslaném návrhu řešeny nejsou.

4. Dochází k naprosto zásadní změně v otázce daňového posuzování (finančního) leasingu. Navrhujeme, aby důvodová zpráva obsahovala odůvodnění pro zrušení dosavadního § 21d ZDP a popsala alespoň rámcově nově navrhovaný postup. Zákon ani důvodová zpráva se nikde nevyjadřuje k uznatelnosti diskontu na současnou hodnotu dlouhodobé pohledávky či závazku, ekonomickému vlastnictví aktiva a souvisejících odpisů atd., přičemž se jedná o změnu, která zasáhne velkou část poplatníků.

5. V návaznosti i na připomínku týkající se technického zhodnocení (dodatečné zhodnocení) budou výše uvedené problémy ještě násobit situace, kdy bude u těchto majetků docházet k následnému zhodnocení, a na obou stranách budou poplatníci, kteří budou aplikovat různou metodu zachycení majetku. I v těchto situacích bude docházet k postupování (cese) smluv. Návrh, a to ani v důvodové zprávě, tyto v praxi se běžně vyskytující situace neřeší. Není tedy koncepčně promyšleno, jak má být v těchto případech postupováno.

6.1. Výše uvedené skutečnosti je nejprve nutné koncepčně domyslet promítnout do textu zákona a adekvátně upravit důvodovou zprávu a zprávu RIA

6.2. Jde o zásadní a systémovou změnu, která není zcela domyšlena a dotažena do oblasti ZDP. Navíc je odvislá od toho, jaké bude definitivní řešení v účetních předpisech. Ze všech těchto důvodů je možné se k dané oblasti závazně vyjádřit až po jejím dopracování, a to i v návaznosti na konečné znění účetních předpisů.

7. § 23zi ZDP

Tato ustanovení koncepčně patří do § 23 ZDP jakožto položky upravující výsledek hospodaření. Navrhujeme proto jeho přesunutí do § 23 ZDP.

8. § 23zj ZDP

Tato ustanovení koncepčně patří do § 21 ZDP jakožto základní definice. Navrhujeme proto jeho přesunutí do § 21 ZDP.

C.65. K § 23zk ZDP

1. Z navrhovaného textu není zřejmé, zda navržené znění bude pokrývat i násobné přeměny či vklady případně kombinace vkladů a přeměn.

2. Z navrhovaného textu ani z důvodové zprávy není zřejmé, jaká je vazba této úpravy na ustanovení § 23a ZDP až § 23b ZDP, kdy tato ustanovení (i když při daných operacích nedojde ke zdanění) výslovně počítají s přečehovacím efektem (viz § 23a odst. 2 ZDP případně § 23b odst. 5 ZDP). Není zřejmé, které ustanovení je speciální vůči kterému. Navrhujeme v textu zákona výslovně řešit.

3. Z navrhovaného textu ani z důvodové zprávy není zřejmé, zda v případě, kdy při vkladu či přeměně dojde ke zdanění v zahraničí, zda bude možné v ČR při zdanění uplatnit výši (přeceněné) ceny. Úprava § 23zk odst. 1 ZDP spíše svědčí o tom, že by zde tato možnost nebyla, což by bylo v rozporu s principem věci. Na tento problém Komora opakovaně upozorňuje. Navrhujeme v textu zákona výslovně řešit.

4. K § 23zk odst. 4 písm. a) bod 5 ZDP

Jak již jsme upozorňovali výše, považujeme v případě převzetí jmění obchodní korporace fyzickou osobou minimálně jako alternativní možnost aplikovat zahrnování do nákladů prostřednictvím goodwillu. Může totiž dojít k tomu, že to, co přebírá

společník, bude oceněno pouze jednou celkovou částkou Společník při převzetí jmění, přebírá jmění, to je oceňováno a to je také na straně společníka předmětem daně. Bude problematické a pro společníka s rizikem potencionálních sporů, rozpočítat tuto částku na jednotlivá nabytá aktiva, a i tak zde může zůstat to, co je ve skutečnosti goodwill. Proto bychom považovali za vhodné zakotvit možnost zahrnování do nákladů prostřednictvím goodwillu.

5. K § 23zk odst. 4 písm. k) ZDP

Vklad se nevrací. Uvedená formulace by měla být upravena v návaznosti na úpravu ZOK.

C.66. K § 24 odst. 5 ZDP

Není zřejmé, z jakého důvodu zůstávají v případě fyzických osob daňově neuznatelné ztráty v případě prodeje pozemků, cenných papírů a obchodních podílů. Toto omezení je logické v případě zdaňování dle § 10 ZDP, kde vyplývá z konstrukce tohoto ustanovení, ale nedává žádnou logiku v případě fyzické osoby podnikatele.

Argument o možných účelových přesunech mezi evidovaným a neevidovaným majetkem není dle našeho názoru relevantní, neboť těmto účelovým postupům brání profesní omezení dané daňovým řádem (§ 8 odst. 3 a 4 DŘ), což ostatně potvrzuje i tato novela, která s odkazem na tato ustanovení opouští úpravu v § 23 odst. 10 ZDP.

Navrhujeme vpustit daňovou neuznatelnost ztráty v těchto případech.

C.67. Daňové odpisy (§ 26 a násl. ZDP)

1. Obecně

1.1. ZDP zavádí nový pojem daňové odepisované aktivum. Z textu zákona není zřejmé, zda zavedení nového pojmu znamená, že veškerý majetek, který je využívám pro podnikání nebo v souvislosti s příjmy z nájmu, se stane daňově odpisovaným aktivem, pro které je potřeba počítat daňový odpis podle nového znění ZDP. Navrhujeme upravit text zákona případně důvodovou zprávu.

1.2. Ani z důvodové zprávy není zřejmé, proč je v případě odpisů použit nový pojem určování odpisů. To vzbuzuje otázky, na které text zákona ani důvodová zpráva nedává odpověď:

Jaký je význam tohoto nového termínu? A proč byl použit? Kdo určuje odpisy? Zákon, poplatník, správce daně? Mění tento koncept něco na tom, že je v současné době v rámci kontroly, odvolacího řízení či dodatečného daňové přiznání uplatnit odpisy z majetku, který byl nesprávně zahrnut do nákladů?

Navrhujeme zbytečně nezavádět nový pojem, případně v důvodové zprávě vysvětlit výše uvedené sporné otázky.

1.3.1. V návrhu dochází ke změně v definici podmínek, při jejichž naplnění budou odpisy, ale i zůstatková cena daňově uznatelné. Také je nově stanoveno, že musí jednat o výdaje na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů (§ 23m ZDP). Nyní tomu tak není, neboť jde o výdaje dle § 24 odst. 2 ZDP, kdy je nutné splnit podmínku v souvislosti s podnikáním. Ani z důvodové zprávy není zřejmé, jaký je důvod ke změně v této definici, když na základě v současné době platné definice bylo dovozováno, že je např. možné bez problémů odepisovat tzv. záložní majetek, či uplatnit do daňových nákladů zůstatkovou daňovou cenu likvidovaného zničeného či ukradeného majetku. Není zřejmé, zda to znamená, že nově tato možnost nebude. Není také zřejmé, jaký je důvod změny uvedené definice.

Navrhujeme upravit definici případně vysvětlit danou věc v důvodové zprávě.

1.3.2. Dosavadní zákon o daních z příjmů s jasným záměrem stanovil, že odpisování je výdaj na zajištění příjmů viz § 26 odst. 5 ZDP. Důvodem bylo, aby bylo možné odepisovat například záložní stroje, sezonní stroje atd. Aktuální návrh § 23m ZDP však stanoví, že se jedná o výdaj na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Tato změna přístupu je v tomto smyslu zásadní a je třeba jí minimálně v důvodové zprávě vysvětlit.

1.4.1. V návaznosti na projednání představeného návrhu na Sekci účetnictví navrhujeme, aby v oblasti daňových odpisů bylo možné jejich přerušení, případně bylo možné v jednotlivých letech uplatnit nižší odpis, obdobně jak je tomu možné v současné době v případě rovnoměrného odepisování.

1.4.2. Odůvodnění navrhované změny v důvodové zprávě je navíc i vnitřně rozporné: Zásadním rozdílem oproti dosavadnímu stavu je pravidlo určené v odstavci 3, které stanoví, že daňové odpisování nelze (stejně jako účetní odpisování) přerušit. Tento přístup odpovídá ekonomické realitě a zajistí lepší věcnou a časovou souvislost nákladů a výnosů, neboť v současné době dochází často k situaci, kdy poplatníci účelově přerušují odpisování (bez jakékoliv věcné podstaty) pouze proto, aby optimalizovali základ daně, resp. se vyhnuli daňové ztrátě. Jakkoliv nevidíme důvod, aby daňové odpisování korelovalo s účetními výnosy poplatníka, nemožnost odpisy přerušit povede navíc k přesnému opaku, kdy např. v raných fázích projektů, kdy tyto ještě nejsou ziskové, případně v období krizí (ať už celého hospodářství, či daného odvětví konkrétně, případně v současné době aktuálních krizí z důvodů pandemie či vojenských konfliktů) bude poplatník nucen odpisovat v plné výši, aniž bude dosahovat zdanitelných zisků (limitace využitelnosti daňových ztrát v čase přitom zůstává hmotně neměnná). Dále též uvádíme, že věcnou podstatou přerušení odpisů je právě to, aby poplatník mohl daňový štít odpisování v čase rozložit tak, aby o něj nebyl ochuzen za období, kdy by jej nebyl schopen využít, nejde tedy zdaleka o nežádoucí chování daňových subjektů, ale zákonem předjímanou volbu poplatníka, přičemž věcnou podstatou je právě ekonomický vývoj podnikání poplatníka. Opět je zcela politickým rozhodnutím, zda mají být poplatníci limitováni

ve využitelnosti celého daňového štítu souvisejícího s investicemi, z důvodové zprávy ani ze zprávy RIA však nikterak tento cíl, natož jeho zdůvodnění, nevyplývá.

1.4.3. Navíc, jak uvádíme na jiných místech těchto připomínek, není z navrženého textu zřejmé, kdy má být zahájeno daňové odpisování. Možnost přerušit odpisy či je uplatnit v nižší částce brání také tomu, aby docházelo k nelogickým situacím, kdy správce bude vylučovat daňové odpisy na konci doby odpisování s tím, že poplatník zahájil odpisy pozdě a v prvním roce odpisování nebude možné odpisy uplatnit z důvodu uplynutí prekluzivní lhůty.

1.5. Zákon neobsahuje pojem odpisovatel. Pro právní jistotu poplatníků považujeme za nezbytné toto ustanovení doplnit, a to především proto, že se v navrhovaném textu důvodové zprávy vychází z teze ekonomického vlastnictví s určitými výjimkami. Toto činí situaci velmi nepřehlednou a teoreticky se může stát, že určité aktivum budou odepisovat dva poplatníci či více poplatníků anebo případně žádný poplatník. Ze ZDP neplyne, kdy má poplatník vycházet z ekonomického a kdy z právního vlastnictví.

1.6. Z textu zákona ani z důvodové zprávy nevyplývá, co je nemovitá věc dle § 29 ZDP a podle čeho bude definována. Navrhujeme upravit v textu zákona.

1.7. V rámci změn režimu daňového odpisování dochází bez náhrady k vypuštění speciálního 15-letého odpisování technických zhodnocení nemovitých kulturních památek. Důvod této změny není v důvodové zprávě ani ve zprávě RIA nijak zdůvodněn. Může jít samozřejmě o zcela legitimní politické rozhodnutí, ale z aktuálního textu důvodové zprávy ani zprávy RIA není zřejmé, zda je odstranění podpory investic do tohoto typu kulturních památek záměrným cílem novely a jaké je jeho zdůvodnění. Obdobně tomu může například být v případě elektromobilů, Navrhujeme zdůvodnění zpracovat do důvodové zprávy a zprávy RIA.

1.8. Důvodová zpráva dále nijak nezdůvodňuje motiv za zrušením metody zrychleného odpisování, pouze konstatuje, že tak bude daňové odpisování blíže odpisování účetnímu (proč by tomu tak mělo být, však neuvádí). Koncepčně důvodová zpráva opakovaně klade na daňové odpisování požadavky, které však náleží odpisování účetnímu, např.: „Přerušit odpisování totiž bylo nesystémovým prvkem, který poplatníkům umožňoval účelově ovlivňovat svůj základ daně bez vazby na ekonomickou realitu, kdy bylo možno přerušit odpisování i u majetku, který byl nadále používán, tedy stále byl opotřebováván a klesala jeho hodnota, což je právě to, co mají odpisy vyjadřovat.“ či „Záměrem je, v případě poplatníků s aktuálním základem daně, co nejvíce se přiblížit účetnímu režimu.“ Smysl daňového odpisování přitom ale není dán ničím jiným, než rozhodnutím zákonodárce o tom, jakým způsobem povolí poplatníkovi realizovat daňový štít z dlouhodobé investice; jde přitom o motivační nástroj zákonodárcem běžně historicky používaný (např. rychlejší uplatnění daňového štítu z pořízení majetku v době pandemie COVID-19, investice do FVE, investice do nemovitých kulturních památek apod.). S důvodovou zprávou je zde v koncepčním rozporu i zpráva RIA, která též jako smysl daňových odpisů uvádí,

že „daňové odpisy jsou na rozdíl od účetních odpisů určeny primárně k rozložení výdaje v čase (nikoliv k přesnějšímu určení hodnoty věci v daném okamžiku)“.

Daňový štít, který poplatník realizuje z investice, kterou na počátku vynaloží, je významně oslaben délkou časového horizontu, po který je mu odpisování uloženo, tj. např. u investic do nemovitostí je čistá současná hodnota takového daňového štítu výrazně nižší, než je jeho prostý nominální součet (tj. 21% výdaje vynaloženého na pořízení daného majetku). Tento efekt do jisté míry zmírňovalo zrychlené odpisování, příp. urychlené odpisování v prvním roce odpisování u majetků v nižších odpisových skupinách. Je čistě politickým rozhodnutím, zda má oproti dosavadnímu stavu dojít k menší stimulaci investorů do (zejména dlouhodobých) investic, vnímáme však jako zásadní problém, že není odpovídajícím způsobem v důvodové zprávě reflektováno a podloženo argumentací, zda toto je vědomým cílem úpravy a proč k takovému efektu má dojít. Stejně tak ve zprávě RIA se vychází pouze z teze, že jde „jen“ o jiné rozložení daňového štítu v čase, kalkulace se věnují pouze prvním rokům horizontu a navíc se opírají o (s aktuálním textem přechodných ustanovení rozporný) argument, že u majetků pořízených před účinností novely bude zachován stávající režim odpisování, pokud se poplatník sám nerozhodne tato aktiva do nového režimu převést (toto přitom platí pouze ve vazbě na zbývající dobu odpisování, viz komentář u přechodných ustanovení). V souladu s výše uvedeným (pokud nedojde v této věci ke změně) navrhuje zpracovat adekvátně do důvodové zprávy a zprávy RIA.

1.9. Důvodová zpráva zdůvodňuje potřebnost odpisování na měsíční bázi opět s odkazem na zjednodušení systému; s tím však z čistě technického hlediska nelze souhlasit. Stávající systém, kdy se uplatní jednotné sazby za celý rok při výpočtu z jednoho konečného stavu, je mechanicky nesrovnatelně jednodušší; není přitom nutné ve většině případů zkoumat přesné datum zařazení majetku či jeho technického zhodnocení, natož počítat odpis za každý jednotlivý měsíc zvlášť, přičemž, vzhledem k možným změnám daňové hodnoty (např. vlivem dodatečného zhodnocení, které je u nemovitého majetku jev zcela běžný), může vycházet každý měsíc odpis v jiné výši. Navrhované znění v tomto ohledu přináší navíc mnoho výkladových nejasností (viz moment testování daňové hodnoty, kdy se jedná o dodatečné zhodnocení, výklad samotných nových pojmů apod.).

Navrhujeme tento aspekt zpracovat adekvátně do důvodové zprávy a zprávy RIA.

1.10. K § 26 ZDP

1. Daňově odpisovaným aktivem je evidované aktivum, jehož daňová hodnota je vyšší než 100 tis. Kč. Daňová hodnota je podle § 23m ZDP hodnotou evidovaného aktiva a podle § 23o ZDP se daňová hodnota rovná prvotní hodnotě aktiva upravené o položky zvyšující a snižující daňovou hodnotu. Z textu zákona není zřejmé, zda z toho vyplývá, že pokud daňová hodnota (například v důsledku uplatňování daňových odpisů) klesne pod limit 100 tis. Kč, potom se jedná o okamžitý výdaj, protože jeho daňová hodnota klesla pod stanovený limit. Navrhujeme toto ustanovení v tomto smyslu zpřesnit

2. Dále se § 26 odst. 2 ZDP odvolává na aktivum podle odst. 1 písm. a) a b) ZDP. Odst. 1 písm. b) však stanoví, co daňově odpisovaným aktivem není, proto tento odkaz nedává v kontextu definice hodnoty daňově odpisovaného aktiva smysl. Domníváme se, že by tento odstavec měl být upraven.

1.11. K § 28 ZDP

Z textu zákona není zřejmé, jak se stanoví odpis v momentě vyřazení evidovaného aktiva. Není zřejmé, zda za daný měsíc vyřazení se ještě odpis uplatní či neuplatní. Na základě tohoto navrhuje zpřesnění textu zákona, kdy tato úprava je pro správu tohoto ustanovení nezbytná.

2. K § 29 odst. 3 ZDP

Z textu zákona není zřejmé, jak bude posuzován z hlediska délky odpisování výrobek plnicí funkci stavby - § 108 stavebního zákona. –Není zřejmé, zdabude pro účely ZDP považován za nemovitou věc a doba odpisování bude závislá na daňové hodnotě. Doporučujeme tuto otázku upravit v textu zákona.

3. K § 30 odst. 1 ZDP

Z textu zákona ani z důvodové zprávy není zřejmé, jak bude postupováno, když v zahraničí bude odepisováno za různá, různě dlouhá zdaňovací období. Není zřejmé, zda se zvyšuje počet měsíců, u kterých bylo odepisováno. Doporučujeme tuto otázku upravit v textu zákona

4. K § 30a, § 30ba § 30c ZDP

4.1. Není zřejmé, proč se v případě zvýšení daňové hodnoty aktiva obecně odpis neupravuje, ale při opačné situaci, to je snížení daňové hodnoty, k úpravě odpisu dochází. Navrhujeme upravit text zákona případně vysvětlit danou věc v důvodové zprávě a zprávě RIA.

4.2. Dále upozorňujeme, že návrh v prvním odstavci uvádí, že při zvýšení daňové hodnoty se odpis neupravuje, ale prodlužuje se doba odpisování, avšak druhý odstavec navazuje tím, že se při prodloužení doby odpisování výše odpisu upraví. Zda se tedy odpis upravuje, či neupravuje, není z textu zřejmé. Navrhujeme upřesnit text zákona.

4.3. V případě zvýšení daňové hodnoty z titulu dodatečného zhodnocení lze neupravení hodnoty odpisu ještě z určitého hlediska pochopit, kdy v některých případech však může při opakovaných zásazích se doba odepisování výrazně prodlužovat. Žádnou logiku tato restrikce nemá, v případě zvýšení daňové hodnoty, např. z titulu vrubopisu. V tomto případě v současné době, ať již při klasickém odepisování či časovém odepisování, k úpravě (zvýšení) daňového odpisu běžně dochází. Proto navrhuje, aby minimálně v případě zvýšení daňové hodnoty

z jiného titulu, než je dodatečné zhodnocení k úpravě (zvýšení) daňového odpisu došlo.

4.4. Výpočet daňových odpisů či zvýšení nebo snížení daňového aktiva je poměrně komplikované (i z hlediska jeho naprogramování), a proto jej navrhuje zjednodušit. Alternativou by například mohlo být to, že daňový odpis při zvýšení či snížení daňové hodnoty by bylo možné upravit a byla by stanovena pouze určitá minimální doba, po kterou by se musela prodloužit doba daňového odepisování.

4.5. Ze zákona ani z důvodové zprávy není zcela srozumitelné, jak se bude postupovat v případě, kdy:

- aktivum z důvodu nízké prvotní hodnoty bude v účetnictví okamžitým výdajem a následně dojde k jeho dodatečnému zhodnocení – dochází tak k dodatečnému zhodnocení věci, která není evidována jako aktivum.

- aktivum z důvodu nízké prvotní hodnoty bude v účetnictví průběžným výdajem, tedy bude se jednat o účetně odpisované aktivum a následně dojde k jeho dodatečnému zhodnocení – dochází tak k dodatečnému zhodnocení věci účetně odpisovaného aktiva. Podle našeho názoru nelze aplikovat § 30b ZDP, protože doba odpisování v účetnictví není „doba daňového odpisování“ podle ZDP. Příklad č. 2 v důvodové zprávě k § 30b ZDP, podle našeho názoru neodpovídá textu zákona.

- aktivum je zcela daňově odepsané a jeho daňová hodnota je nulová, s tím, že následně dojde k jeho dodatečnému zhodnocení – dochází tak k dodatečnému zhodnocení již zcela odepsaného aktiva.

Navrhujeme případně upravit text zákona a v důvodové zprávě vysvětlit, jak a na základě kterých ustanovení, se má ve výše uvedených, v praxi se často vyskytujících, případech, postupovat.

4.5. Ze zákona není zřejmé, jak se bude postupovat v situaci, kdy daňová hodnota odpisovaného aktiva se podle § 30c ZDP sníží na částku, při které by se již o daňově odpisované aktivum nejednalo. Například daňově odpisované aktivum u neplátce daně bude činit částku 115 000 Kč, následně se poplatník stane plátcem DPH a částku DPH si nárokuje a daňovou hodnotu aktiva sníží pod limit 100 000 Kč.

Navrhujeme tyto situace výslovně upravit v textu zákona

5. K § 30d a 30e ZDP

5.1. Z přechodných ustanovení není zřejmé, jak bude poplatník postupovat po novele u odpisování technického zhodnocení na nemovité kulturní památce, které se doposud odpisovalo samostatně a po novele nebude považováno za samostatně daňově odpisované aktivum. Chybí postup pro tento případ, viz přechodná ustanovení. Navrhujeme upravit tuto otázku v přechodném ustanovení

5.2. V ZDP nedochází k žádné změně ve vztahu k osobním automobilům s limitovanou vstupní cenou a není tedy zřejmé, jak se u těchto automobilů má postupovat, kdy zůstává původní znění včetně odkazů na technické zhodnocení.

Navrhujeme upravit text zákona.

6. K § 32a až 33a ZDP

Jednoznačně navrhujeme, aby tato editační povinnost zůstala v zákoně zachována. Bez ohledu na to, že nově úprava dodatečného zhodnocení bude v zákoně o účetnictví, budou vznikat, a to bez ohledu na paušál zmiňovaný v ZDP, mnohé otázky a nejednoznačné situace, co tímto dodatečným zhodnocením je a není, kdy se nebude možné opřít o relevantní judikaturu ani výklady, a proto považujeme za důležité, aby uvedená editační povinnost zůstala v zákoně zachována.

7. § 23t a následující a K § 27 odst. 2 ZDP

Z textu zákona není zřejmé a jednoznačné, podle čeho bude obecně stanovován okamžik uznání aktiva, ať již jde o okamžitý výdaj, či například výdaj v podobě odpisu. To je, co bude určujícím okamžikem, od kdy bude možné např. uplatňovat daňové odpisy. Má-li jít o okamžik vycházející z účetnictví, není tato provazba ve všech relevantních ustanoveních ZDP výslovně uvedena. Pak vzniká oprávněná otázka, zda u ustanovení, kde chybí výslovný odkaz na účetní předpisy, nemá být užita jiná definice.

Navrhujeme doplnit a upravit text návrhu.

8. K § 27 odst. 2 ZDP

Není zřejmé, co je kalendářní měsíc, v němž byly splněny podmínky pro odpisování. Jakým způsobem a podle jakých předpisů bude tento okamžik určován.

V těchto případech není také jasné, jak v uvedených situacích, kdy na obou smluvních stranách budou poplatníci, kteří budou postupovat různou účetní technikou (nájem vs. majetek), bude postupováno v případě oprav či dodatečného zhodnocení, včetně otázek, jak bude postupováno při cesích těchto smluvních vztahů.

Navrhujeme doplnit text zákona případně důvodovou zprávu.

9. Komponentní odpisování

Nový zákon o účetnictví umožňuje poplatníkům komponentní odpisování. Předpokládáme, že díky absenci jakýchkoliv ustanovení bude ZDP tento přístup přejímat. V takovém případě však vzniká otázka, zda například komponent střecha budovy naplní definici nemovitosti pro účely § 29 odst. 3 písm. c) ZDP a zda se bude posuzovat daňová hodnota každého komponentu zvlášť či zda se bude vycházet z pořizovací ceny celé nemovitosti.

Jak má být v těchto případech správně postupováno není z textu zákona zřejmé a pro důležitost této věci navrhuje výslovně upravit v textu zákona.

10. K § 32b ZDP

Z textu zákona ani z důvodové zprávy není zřejmé proč může odepisovat majetek jen účetní jednotka (pachtýř) nikoliv fyzická osoba (pachtýř).

11.1. K přechodným ustanovením (Čl. XXI bod 4 novely)

4. Daňová hodnota aktiva pořízeného před prvním dnem prvního zdaňovacího období započatého ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona se určí k prvnímu dni tohoto zdaňovacího období jako výše výdaje, který by mohl být uplatněn jako výdaj na dosažení, udržení a zajištění zdanitelných příjmů podle zákona č. 586/1992 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, kdyby bylo aktivum úplatně pozbyto v poslední den posledního zdaňovacího období započatého přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona.

Dle našeho názoru nelze vyloučit, že uvedené přechodné ustanovení lze interpretovat také tak, že pokud např. jde o nemovitosti, kterou daňový subjekt pronajímá a neměl v současné době v obchodním majetku, tak pokud by ji nyní prodával, tak by měl příjem od daně plně osvobozen a tím pádem by výdaj byl nula (§ 25 odst. 1 písm. i) ZDP. Pak by u něj daňová hodnota byla nula. Obdobně to bude platit ve všech případech, kdy je příjem z prodeje aktiva osvobozen od daně (např. prodej podílu v dceřiné společnosti). Tu skutečnost je nezbytné v daném přechodném ustanovení upravit.

11.2. K Čl. XXI bod 6 novely přechodné ustanovení

Dle přechodného ustanovení se přepočte zbývající doba odpisování na nové předpisy (a z bodu 1 a důvodové zprávy dovozujeme, že všechny majetky budou takto převedeny do navrhovaného systému daňového odpisování):

Doba daňového odpisování podle zákona č. 586/1992 Sb., ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona, aktiva uvedeného v bodě 5 se rovná zbývající době jeho odpisování podle zákona č. 586/1992 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona. Pokud je zbývající doba odpisování podle věty první delší než minimální doba daňového odpisování tohoto aktiva podle zákona č. 586/1992 Sb., ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona, může se doba daňového odpisování zkrátit na tuto dobu minimálního daňového odpisování; pro určení minimální doby daňového odpisování aktiva se použije jeho vstupní cena podle zákona č. 586/1992 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona.

Z důvodové zprávy: *Navrhuje se přechodné ustanovení, které zajistí, že veškerá aktiva poplatníka nabytá před účinností nové úpravy budou převedena na nový daňový režim.*

1. V první řadě si dovoluujeme upozornit, že text návrhu zákona, potažmo důvodové zprávy, není v tomto ohledu v souladu se zprávou RIA, kde je uvedeno naopak, že pro majetek pořízený přede dnem účinnosti zákona se použije stávající právní úprava: *S ohledem na příjmy veřejných rozpočtů proto byla zvolena varianta 1A, tj. zejm. ponechání doodepsání majetků pořízených před účinností tohoto zákona dle dosavadních právních předpisů s tím, že pro případ, kdy by reziduální doba odpisování byla delší než nově nastavená minimální doba odpisování, bude ji moci poplatník takto zkrátit.* Z textu tak není jasné, zda zpráva RIA vychází ze stejných předpokladů, či zda jde jen o nepřesné vyjádření a referuje pouze na zbývajících doby odpisování, nikoliv způsob odpisování majetku. Navrhujeme sjednotit zprávu RIA a důvodovou zprávu

2. Dále si dovoluujeme upozornit, že převedení veškerého majetku bude pro poplatníky znamenat extrémní administrativní zátěž, kdy půjde často o přenastavování desítek či stovek položek z registru majetku na zcela jiný systém; nedojde tak ve všech případech k deklarovanému zjednodušení či ulehčení od administrativní zátěže, ale k přesnému opaku. Tuto skutečnost je nutné promítnout do zprávy RIA.

3. Výkladově pak není jasné, co je myšleno „zbývajících dobou odpisování“, neboť stávající znění zákona s takovým pojmem nepracuje a zejména u přechodu ze zrychleného odpisování bude zásadní rozdíl mezi reálně zbývajícím počtem let, který by (alespoň při předpokladu žádných technických zhodnocení v budoucnosti) vedl k úplnému odepsání aktiva, či nominální dobou odpisování pro danou odpisovou skupinu sníženou o počet let uběhlých od pořízení aktiva. Z aktuálního znění přechodného ustanovení toto nejsme schopni vyložit. Tuto skutečnost je nutné v textu přechodného ustanovení vyjasnit.

4. Z hlediska důležitosti v neposlední řadě též upozorňujeme, že důvodová zpráva zcela pomíjí dopad a smysl případů, kdy dojde k přechodu ze zrychleného odpisování na nový – v zásadě rovnoměrný – režim daňového odpisování. Dochází k zásadní změně realizace daňového štítu z již uskutečněných investic v čase, což zejm. u dlouhodobých projektů jako investice do nemovitých věcí může mít i materiální dopad na celkovou návratnost a cash flow již uskutečněných projektů, což bude mít též zásadní negativní dopad na vnímání stability českého daňového řádu investory; změna způsobu daňového odpisování u již pořízených majetků též postrádá jakýkoliv stimulační prvek z hlediska investic poplatníků, neboť tyto již ovlivnit nemohou. Je také legitimní otázkou, zda takováto změna neznámá nepřípustnou nepravou atraktivitu. Ta je sice obecně přípustná, ale ne vždy. Na tuto skutečnost musí reagovat a musí se pomítnout do důvodové zprávy a zprávy RIA.

5. Z technického hlediska nedokážeme vyložit návaznost odpisování v případě nemovitých kulturních památek, kdy jeden majetek je dle stávajících předpisů odpisován různými způsoby (budova odděleně od jejích následných technických zhodnocení). V návrhu zákona ani důvodové zprávě není toto nijak reflektováno.

Z hlediska všech výše uvedených skutečností bychom považovali za vhodnější ponechání jako alternativní možnost stávajícího režimu pro majetek pořízený před účinností novely zákona.

Je také nezbytné v textu zákona reagovat na všechny výše uzdné skutečnosti.

C.68. K § 23 odst. 6 ZDP, § 23y ZDP – dodatečné zhodnocení – nyní technické zhodnocení

1. K § 23 odst. 6 ZDP

1.1. V návrhu již není speciálně řešena otázka nepeněžitého příjmu v případě dodatečného zhodnocení (nyní technického zhodnocení). Z vyjádření pracovníků MF vyplývá, že by tato situace měla být řešena v obecném režimu nepeněžitého příjmu dle § 23 odst. 6 ZDP. Jelikož tyto situace jsou v praxi velmi časté a běžné, a to jak u poplatníků s akruálním základem daně, tak i u poplatníků s hotovostním základem daně. V zákoně by mělo být minimálně něco jako „bezpečný přístav“, tzn. stanovení výše tohoto nepeněžitého příjmu, která nebude zpochybňována (v zásadě na podkladu současného znění § 23 odst. 6 ZDP), kdyby poplatník měl mít možnost prokázat případnou nižší výši tohoto příjmu. Bohužel dopovědi v tuto chvíli nedává ani důvodová zpráva a dle našeho názoru nejsou dostatečně promyšleny a již vůbec řešeny mnohé v praxi se běžně vyskytující situace, a to i v návaznosti na mnohé nové postupy v účetních předpisech. Navrhujeme tuto otázku v textu zákona výslovně řešit.

1.2. Z hlediska možných problémů v návaznosti například na soukromoprávní úpravu bychom považovali za důležité také to, aby v textu ZDP bylo jednoznačně uvedeno, že okamžik vzniku tohoto nepeněžitého příjmu bude v okamžiku ukončení případného právního vztahu (jednání), na základě kterého užívala majetek osoba, která realizovala předmětnou investici. Teprve v tomto okamžiku by mohlo dojít ke vzniku případného nezpeněžitelného příjmu u vlastníka, a to jak z titulu technického zhodnocení (dodatečného zhodnocení), tak z hlediska oprav. Pro odstranění právní nejistoty považujeme za podstatné a důležité, aby tento okamžik byl výslovně stanoven přímo v textu ZDP.

1.3. Vzhledem k vypuštění všech ustanovení týkajících se technického zhodnocení najaté věci u nájemce a pronajímatele dochází k absolutní nejasnosti, jak v takových případech daňově postupovat. Tedy, kdy má pronajímatel identifikovat nepeněžní příjem a v jaké výši a jak mají všichni zúčastnění postupovat v otázce uplatňování

odpisů. Stejně tak je nejasný postup u podnájemce či jiného oprávněného uživatele majetku (vypůjčitel a podobně). Zůstává obecná úprava nepřežitého příjmu v § 23 odst. 6 ZDP. Bude pak velmi sporné a nejednoznačné, kdy bude docházet ke vzniku nepřežitého příjmu a bude to přinášet spoustu sporných a nejednoznačných situací, které by musel nakonec zbytečně řešit soud. Navrhujeme tuto otázku v textu zákona výslovně řešit.

1.4. V tomto kontextu upozorňujeme, že je naprosto nezbytné, aby v ZDP bylo postaveno najisto, kdy se má poplatník řídit vyhodnocením v účetnictví a kdy se má řídit právním stavem. Co se týče toho, co je současné době označováno jako technického zhodnocení najaté věci, v tuto chvíli postup v účetnictví není vyjasněný, a proto se k němu nelze relevantně vyjádřit. Považujeme za nezbytné tuto problematiku v ZDP řešit, protože se jedná o daňovou problematiku řešenou širokým spektrem daňovým poplatníků.

1.5. Považujeme za důležité, aby k této věci bylo v ZDP uvedeno výslovné přechodné ustanovení jak z hlediska současné úpravy v § 28 ZDP, tak z hlediska § 23 odst. 6 ZDP.

1.6. Z hlediska odepisování současného technického zhodnocení (následného zhodnocení) na straně nájemce či jiného oprávněného uživatele majetku není vůbec zřejmé, zda takovýto majetek bude daňově odepisován. Zákon hovoří o tom, že se odepisuje hmotná věc. Takováto definice musí vycházet ze soukromého práva, kdy dodatečné zhodnocení jiné osoby, než je vlastník ve většině případů nesplní definici věci. Pokud by se mělo vyházet z účetních předpisů, nejsou známy v tuto chvíli některé skutečnosti týkající se této věci (například kdy a jak budou posuzovány tyto náklady na straně nájemce či jiného uživatele majetku a jak vlastníka či jiného poskytovatele věci) které budou zřejmě zahrnuty až do textu vyhlášek s tím, že ani úprava nového ZoÚ není definitivní, a proto se nelze vyjádřit k daňovým konsekvencím. Pokud by měly být relevantní účetní odpisy, není vůbec zřejmé, jak v těchto situacích bude postupovat poplatník s hotovostním základem daně. Z textu zákona ani z důvodové zprávy, není zřejmé, zda by to například znamenalo, že v případě, kdy účetní předpisy stanoví, že se bude výdaj časově rozlišovat či, že zde budou účetní odpisy aktiva, tak bude toto řešení aplikovat poplatník s hotovostním základem daně a bude v základu uplatňovat časové rozlišení či účetní odpisy, což by bylo v rozporu hotovostním základem daně. Pokud by se u toho poplatníka mělo jednat o jednorázový výdaje, není z textu zákona zřejmé, na základě čeho by šlo o částku snižující základ daně a jak by se postupovalo v případě cese smlouvy na poplatníka z akruální základem daně a podobně.

1.7. Obecně pak platí, že oblast technického zhodnocení (nově dodatečné zhodnocení) na pronajatém majetku, resp. majetku užívaném na základně smlouvy (např. podnájem věcné břemeno, výpůjčka či nepojmenovaná smlouva) není řešena dostatečně a není koncepčně domyšlena. Je nutné zdůraznit, že jde o situaci, které

se u všech kategorií poplatníků v praxi vyskytuje velmi často, a proto je nezbytné, aby byla důkladně a jednoznačně a nesporně v návrhu řešena.

1.8. Z navržené právní úpravy ani z důvodové zprávy není vůbec zřejmé, jak bude řešeno v praxi se často vyskytující situace jako je:

1.8.1. Cese nájemní smlouvy, kdy na obou stranách budou poplatníci používající různé způsoby zachycení dodatečného zhodnocení (osoba s hotovostní a aktuálním základem daně).

1.8.2 Fúze pronajímatele a nájemce, kdy nájemce provedl TZ a pokračuje pronajímatel nebo nájemce – řešeno na KV KDP 479/15.06.2015.

1.8.3. Situace, kdy dojde ke změně vlastníka a nájemce provedl TZ a nový vlastník vstoupil podle § 2221 o.z. do práv a povinností v minulosti sepsané nájemní smlouvy, která tak i nadále beze změny trvá. Nový vlastník hradí zpravidla v kupní ceně i hodnotu TZ provedeného nájemcem, neb toto TZ nepochybně je ve vlastnictví prodávajícího a po skončení nájmu bude znovu zjišťovat nepeněžní příjem? Nebude se jednat o dvojí zdanění téhož příjmu? Z textu právní úpravy není vůbec zřejmé jaká je správné řešení těchto v praxi se běžně vyskytující situací.

2. K § 23y ZDP

2.1. V odstavci chybí odkaz na to, že u definice dodatečného zhodnocení se bude vycházet z definice v účetních předpisech.

2.2. Není zřejmá definice, co se rozumí dodatečným zhodnocením, kdy tento pojem neváže na aktuální terminologii účetních předpisů, které používají pojem následný pořizovací výdaj. Pokud by se při definici mělo vycházet z účetní terminologie, je nezbytné použít stejný pojem, a jak uvádíme v těchto našich připomínkách opakovaně výslovně odkaz na účetní předpisy. Pokud bylo cílem použít jinou definici, je nutné, aby bylo zcela jednoznačné, o jakou definici jde a proč má docházet k odlišení od účetní terminologie.

2.3. Z textu zákona ani z důvodové zprávy není zřejmé jaká a z čeho bude vycházet definice hmotné věci. Půjde ze soukromého práva či z účetních předpisů? Je nutné tuto skutečnost v textu výslovně doplnit.

2.4.1. Limit částky, která nemusí zvyšovat daňovou hodnotu, je nastaven z ekonomického hlediska nelogicky. Jde o 10 % z daňové hodnoty, což znamená, že po 5 letech bude tento limit u většiny věcí ve výši 0 Kč. V daném případě ale logika výpočtu nedává smysl i z toho hlediska, že výdaje na majetek, ať už mají charakter oprav či dodatečného zhodnocení, časem rostou a nikoliv klesají. Navrhujeme upravit nebo vysvětlit logiku daného limitu v důvodové zprávě a zprávě RIA.

2.4.2. Z textu zákona není zřejmé, zda bude limit platit (100.000, -Kč resp. 10 %) platit pro dodatečná zhodnocení, která byla v daném roce vynaložena nebo

dokončena (jak tomu bylo doposud) nebo zde bude jiný způsob určení. Z textu právní úpravy ani z důvodové zprávy odpověď nelze vůbec určit.

Je zcela nebytné výslovně upravit v textu zákona.

2.5. Z textu zákona není zřejmé z čeho vyplývá, že částky, které nebudou považovány za dodatečné zhodnocení, budou moci snížit základ daně? Ustanovení, které v § 24 odst. 2 ZDP toto stanovovalo, v ZDP chybí. Tento problém se týká, jak poplatníků s aktuálním základem daně (limit nemusí vždy odpovídat limitu z účetnictví), tak i poplatníků s hotovostním základem daně.

Je nezbytné doplnit do textu zákona.

2.5. Z návrhu není patrné, jak bude dle nového konceptu posuzováno dodatečné zhodnocení realizované nájemcem, podnájemcem a dalšími skupinami oprávněných uživatelů majetku. Bude se v těchto případech vycházet z toho, že relevantní bude, zda z titulu těchto dodatečných nákladů bude vznikat majetek dle účetních předpisů a pokud ke vzniku majetku nedojde, bude se jednat o daňově relevantní výdaj?

Navrhujeme výslovně doplnit do textu zákona.

2.6. Pokud tento závěr platí, z čeho lze dovodit, že pokud z účetního hlediska majetek nevznikne, bude se jednat o daňově relevantní výdaj, ať už účetní jednotky či poplatníka s hotovostním základem daně? Zvláště v případě poplatníka s hotovostním základem daně je dle našeho názoru sporné z čeho lze dovodit, že se jedná o daňově uznatelný výdaj. Jak bude postupováno, když z účetního hlediska sice majetek nevznikne, ale účetní pravidla stanoví povinnost časového rozlišení takového výdaje? Bude časové rozlišení uplatňovat i poplatník s hotovostním základem daně? Pokud by v těchto situacích poplatník s hotovostním základem daně měl mít přímý daňově neuznatelný výdaj, z čeho bude možné tento závěr dovodit? Jak bude v těchto případech řešena cese nájemní smlouvy ať již na straně nájemce či pronajímatele, když zde budou jak na straně pronajímatele, tak na straně nájemce docházet ke změnám mezi účetními jednotkami a poplatníky s hotovostním základem daně a naopak.

Text zákona na výše uvedené v praxi se běžně vyskytující otázky nedává adekvátní odpovědi a je proto nutné tyto situace v zákoně výslovně podchytit.

2.7. K § 23y odst. 2 ZDP

2.7.1. ZDP hovoří o dodatečném zhodnocení, které se sleduje „za zdaňovací období“. Z textu není zřejmé jak se toto ustanovení bude aplikovat v případě, kdy máme měsíční daňové odpisy (například i v návaznosti na § 30a ZDP), Navrhujeme výslovně upravit v textu zákona.

2.7.2. Částka dodatečného zhodnocení je určena částkou odpovídající 10% daňové hodnoty zhodnocovaného aktiva, ovšem chybí informace o tom, k jakému datu, a to

především v kombinaci sledování v úhrnu za zdaňovací období. Navrhujeme výslovně upravit v textu zákona.

2.7.3. Považujeme za nezbytné, aby ZDP upravoval okamžik, ke kterému dochází k dodatečnému zhodnocení, obdobně tak, jak byl stanoven v aktuálním § 29 odst. 3 ZDP.

2.8. K § 23y odst. 5 ZDP

Poplatník má možnost výdaje na opravu a údržbu považovat za dodatečné zhodnocení majetku, zákon by měl vyjasnit, zda tuto možnost mají i poplatníci, kteří jsou příjemci investiční pobídky.

C.69. K § 24 odst. 2 písm. n) ZDP

Toto ustanovení používá nekonzistentní termín „u poplatníků, kteří vedou účetnictví“, dále používá termín rezervy namísto „daňové rezervy“ atd. Toto je pouze jeden z dalších příkladů, který dokládá naši připomínku, že ZDP nepoužívá novou terminologii důsledně a koncepčně, čímž činí normu zmatečnou a obtížně vyložitelnou. Je nezbytné projít a adekvátně upravit nejenom v uvedeném případě.

C.70. K § 25 odst. 4 písm. e) ZDP – smluvní sankce

1. Návrh vychází z toho, že v případě smluvních sankcí se opouští u účetních jednotek, model cash principu a přechází se na aktuální princip. Pak ale nerozumíme tomu, proč je z hlediska nákladových sankcí opět stanovena podmínka zaplacení pro daňovou uznatelnost (§ 25 odst. 4 písm. e) ZDP). S touto asymetrií, která je zcela nelogická, nesouhlasíme. Buďto je nutné zachovat současný model, nebo zdaňování na aktuálním principu musí platit i pro nákladové smluvní sankce.

2. To, že smluvní sankce budou nově zdaňovány dle zaúčtování, jistě povede k odstranění výjimky, která může systém zjednodušit. Na druhou stranu jde také o politické rozhodnutí, protože se může v některých případech zvýšit zdanění u pohledávek, u kterých je velmi problematická jejich dobytnost, resp. jsou v mnoha případech zcela nedobytné. Pak je nutné (jako politické rozhodnutí vedoucí k vyšší míře zdanění) uvést tuto skutečnost do důvodové zprávy a změnu promítnout i do zprávy RIA. Řešením by samozřejmě bylo (i zde jde o politické rozhodnutí) reagovat na tuto situaci v ZoR, aktuální text návrhu novely ZoR na tuto situaci nereaguje (v této souvislosti vycházíme z tohoto, že pokud byla v minulosti tato změna představována ze strany MF, byla doplňována tím, že bude možné k těmto pohledávkám tvořit 100 % daňově relevantní opravné položky).

3. Z tohoto hlediska je nezbytné zohlednit, že pokud bude předkladatel trvat na navržené změně koncepce bez případného doplnění koncepce dle bodu 2, bude to logicky znamenat „tlaky“ na řešení uvedené situace prostřednictvím účetnictví a tím i zvýšení jeho administrativní náročnosti a vznik nových nejednoznačných a sporných

situací, které bude muset nakonec řešit soud, což povede k vyšším nákladům na straně poplatníka i státu.

4. Není nám zřejmé, které přechodné ustanovení bude řešit změnu v systému zdanění smluvních sankcí. To znamená, jak bude postupováno u smluvních sankcí, které na straně nákladů či výnosů měly být podle v současné době platné právní úpravy zdaněny až v okamžiku zaplacení. Z toho vyplývá, že je zcela nezbytné, pokud by MF na tomto konceptu trvalo, doplnit právní úpravu adekvátním přechodným ustanovením.

C.71. K 25 odst. 4 písm. c) a k § 25 odst. 5 písm. a)

Není zřejmé, zda uvedená ustanovení řeší odlišné situace nebo jde o situace duplicitní. Například v případě postoupení pohledávky jde o daňově neodpisované aktivum a není proto zcela nejednoznačné a nesporné, proč je omezení uvedeno jak v § 25 odst. 4 písm. c), tak v § 25 odst. 5 písm. a) ZDP.

Navrhujeme adekvátně upravit text právní normy.

C.72. K § 25 odst. 4 písm. f) ZDP

ZDP nepoužívá konzistentně nově zavedenou terminologii a stále v některých případech používá termín „*fyzická osoba, která není účetní jednotkou*“.

Je nezbytné projít text zákon a opravit.

C.73. K § 24 odst. 2 písm. d) a § 34 odst. 1 ZDP

V rámci novely je navrhováno vyškrtnout možnost podávat daňové přiznání za jiné období, než je zdaňovací období. Je však zapotřebí si uvědomit, že v případě úmrtí fyzické osoby, která dle daňového řádu „žije“ až do dne předcházejícího ukončení dědického řízení, jsou daňová přiznání podávána za období kratší, než je zdaňovací období (kalendářní rok). Dokonce v roce úmrtí fyzické osoby jsou podávána dvě daňová přiznání (tj. do úmrtí a po úmrtí poplatníka) za dvě samostatné části zdaňovací období, které jsou kratší, než je zdaňovací období (tj. kalendářní rok). Pokud tedy tato právní úprava bude zcela vynechána, způsobí to značné problémy, a to nejen ve výše popsaných situacích.

Proto navrhujeme pro poplatníky s hotovostním základem daně tuto právní úpravu vrátit zpět.

C.74. K § 34 odst. 1 ZDP.

1. Navrhujeme, minimálně jako alternativní řešení, uplatňovat odečet ztráty v pěti následujících, resp. ve dvou předcházejících, zdaňovacích obdobích, bez ohledu na jejich délku. Obáváme se, že zvolené řešení může být administrativně jak pro správce daně, tak daňové subjekty, velmi náročné, na což jsme ve svých

připomínkách upozorňovali již při zavedení možnosti zpětného uplatnění daňové ztráty.

2. I v návaznosti na nový koncept daňových odpisů navrhujeme, aby bylo možné v případě daňové ztráty se rozhodnout nejenom o tom, zda poplatník bude ztrátu v budoucnu uplatňovat jako položku odečitatelnou od základu daně či nikoliv, ale i o tom, že ji sice bude chtít uplatnit, ale v menším počtu období, než stanoví zákon. Neboli poplatník by měl možnost se rozhodnout, že ztrátu uplatní v období 0-5 zdaňovacích období. Toto rozhodnutí by mohl realizovat buď na začátku, nebo průběžně.

3. Jelikož se mění koncept uplatňování daňové ztráty (5 res. 2 zdaňovací období započatá v pěti, resp. dvou letech) je zcela nezbytné doplnit danou úpravu přechodným ustanovením ve vztahu ke ztrátám vyměřeným do účinnosti novely.

C.75. K § 34g ZDP

ZDP zavádí pojem „*první poplatník, který aktivum uznal jako stálé aktivum*“. ZDP musí tento pojem definovat, zda se jedná o prvního poplatníka v celosvětovém měřítku apod. Přičemž například v § 35a odst. 2 písm. b) ZDP nadále zůstává termín „*první vlastník*“. Dále ZDP nedefinuje pojem stálé aktivum, ale evidované aktivum či daňově odpisované aktivum.

Navrhujeme upravit text zákona

C.76. K § 34g odst. 5 písm. b) ZDP

Není zřejmé proč ZDP v tomto ustanovení dále drží hodnotu 80 tis. Kč, když pro rozeznání odpisovaného aktiva zvýšil částku na 100 tis. Kč,

Navrhujeme opravit či vysvětlit v důvodové zprávě.

C.77. K § 36 ZDP

1. V § 36 odst. 2 ZDP byl pojem „*byl-li zdrojem tohoto zvýšení zisk obchodní společnosti nebo fond vytvořený ze zisku*“ nahrazen pojmem z vlastních zdrojů. Protože podle našeho názoru termín „*z vlastních zdrojů*“ nedefinuje ani zákon o účetnictví ani zákon o obchodních korporacích, navrhujeme tuto změnu neprovádět, protože dosavadní terminologie byla naprosto vyhovující. Nicméně všechny úpravy, které proběhly v § 36 odst. 2 ZDP se nepromítly do § 36 odst. 1 ZDP, což opět činí zákon velmi nepřehledným a vyvolává dojem, že je navrhovaná úprava nekompletní a nedokončená.

Navrhujeme upravit text právní normy.

2. Z textu právní úpravy zřejmě vyplývá, že srážková daň ponížená o daňovou hodnotu kapitálového podílu by měla být aplikována i ve vztahu k příjmům ze snížení základního kapitálu, o kterou nebyl zvýšen vklad společníka ani jmenovitá hodnota

akcie při zvýšení základního kapitálu z vlastních zdrojů. Není zcela zřejmé, zda jde o koncepčně systémovou změnu, což nevyplývá ani z důvodové zprávy a je nezbytné buďto upravit text, případně vysvětlit důvody a dopady této změny včetně jejího případného promítnutí do zprávy RIA.

3. Je nutné domyslet, jak se navrhovaný systém zdanění má aplikovat na plnění obdobná těmto plněním v případech svěřenských fondů a fundací, kdy promyšlení dopadů na tyto situace je následně nezbytné promítnout do textu právní úpravy, případně do důvodové zprávy či zprávy RIA.

C.78. K § 38m odst. 3 a 4 ZDP

1. Z textu právní úpravy není zcela jednoznačné a nesporné, do kdy bude muset podávat příznání poplatník v případě rozhodného dne nastaveného na první den zdaňovacího období. Příkladem budiž situace u poplatníka s účetním a zdaňovacím obdobím v délce kalendářního roku, kdy rozhodný den přeměny bude dán na 1.1. V takovýchto případech v současné době podává poplatník daňové příznání za zdaňovací období předcházející rozhodný den přeměny ve standartních lhůtách dle daňového řádu. Na základě navržené úpravy § 38m odstavec 3, odstavec 4 ZDP by mohlo vyplývat, že v těchto situacích by musel podávat daňové příznání ve lhůtě 3 měsíce od rozhodnutí nejvyššího orgánu poplatníka o přeměně, což by mohlo znamenat zkrácení této lhůty. Navrhujeme, aby v těchto případech lhůta nebyla kratší, než je tomu v současné době.

2. Tříměsíční lhůta pro podání řádného daňového příznání je v současné době již nesystematická a u právnických osob, které se zúčastňují přeměn, by neměla být použita lhůta kratší čtyřem měsíců a u auditovaných účetních jednotek šest měsíců.

3. Pokud bude zachována výše popsaná, dle našeho názoru nesystémová změna, je zcela nezbytné doplnit přechodné ustanovení, které bude řešit situaci, kdy zdaňovací období skončí v den předcházející nabytí účinnosti této novely, kdy v těchto případech by se lhůta pro podání daňového příznání měla ještě řídit starou právní úpravou, byť tato lhůta uplyne již za účinnosti nové právní úpravy.

C.79. K Čl. XXI bod 3 novely přechodné ustanovení:

1. K bodu 3.

„3. Poplatník daně z příjmů fyzických osob, který v posledním zdaňovacím období přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona vedl účetnictví, postupuje od prvního zdaňovacího období započatého ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona podle ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, upravujících přechod z vedení účetnictví na daňovou evidenci.“

Z ustanovení ZDP je vyškrtuta právní úprava, která řešila úpravy základu daně při přechodu z vedení účetnictví na vedení daňové evidence. Z nového znění daného

ustanovení a ani z přechodných ustanovení není jednoznačné, jak by mělo být postupováno v případě jednorázového přechodu z vedení účetnictví na vedení daňové evidence, zda úpravy základy daně mají být učiněny dle stávající pravidel stanovených v § 23 odst. 8 ZDP (přestože toto ustanovení je také zcela přepsáno) ve zdaňovacím období, kdy změna nastane (tj. ve zdaňovacím období, kdy nabude účinnosti nová právní úprava). Navíc by mělo dojít k výrazným jednorázovým úpravám základu daně bez jakéhokoliv časového rozlišení, což může u poplatníků, kteří účtovali a měli vysoký obrat, způsobit značný dopad na jejich daňové povinnosti ve zdaňovacím období, kdy novela nabude účinnosti.

Navrhujeme proto zvážit časové rozlišení, aby se snížili dopady požadovaného přechodu u fyzických osob. Navíc navrhujeme do přechodných ustanovení jednoznačně upravit, jak by při přechodu mělo být postupováno.

2. K § 23 odst. 15 ZDP ve znění před nabytím účinnosti novely

Chybí přechodné ustanovení ke stávajícím oceňovacím rozdílům k závodu nabytému koupí (v režimu § 23 odst. 15 ZDP). Navrhujeme upravit jednoznačně v přechodném ustanovení tak, že dosavadní oceňovací rozdíly budou „doodepsány“ po zbývající dobu odepisování dle stávajícího režimu. Tento návrh odpovídá principiálnímu nastavení režimu pro stávající goodwill (viz důvodová zpráva ke zrušení § 23 odst. 15 ZDP a nahrazení § 23zf ZDP), který se stává aktivem poplatníka a za podmínek § 26 daňově odpisovaným aktivem.

D. ČÁST DVACÁTÁ DRUHÁ – Změna zákona o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů

D.1. Přechodné ustanovení

Zcela chybí přechodné ustanovení ke stávajícím rezervám a opravným položkám vytvořeným před účinností novely – jak se s nimi bude zacházet, jaká bude minimální doba tvorby rezervy, jak se budou prokazovat a podobně. Přechodný režim je nutné dostatečně promyslet.

D.2. Rezerva na daňový náklad

Návrh:

Tvorba účetní rezervy na daňové náklady bude za stanovených podmínek (například, že nejpozději do konce následujícího zdaňovacího období zde bude minimálně ve výši uvedené rezervy daňově uznatelný náklad nebo do výše aktivní dohadné položky z titulu náhrady škody) daňově uznatelná.

Zdůvodnění:

V praxi vznikají zbytečné problémy v případech, kdy je na daňově uznatelný náklad místo dohadné položky vytvářena účetní rezerva. Jde například o situaci, kdy automobil havaruje koncem roku. Na pojistné plnění je vytvářena účetní daňově relevantní dohadná položka, ale na náklad z titulu opravy, která bude realizována až v dalším roce, je vytvořena účetní daňově neuznatelná rezerva, případně je k majetku vytvářena účetní opravná položka. Účetní věcná a časová souvislost je zachována, nikoliv pak již ta daňová. Tento problém v minulosti vznikl například v oblasti zemědělství, kdy při různých živelních škodách mělo dojít k tomu, že nejprve (v jednom roce) byla zdaněna náhrada škody a daňový náklad na odstranění škod byl až v roce následujícím. Podobný problém je v případě odměn za minulý rok, kdy se řeší otázka, zda použít dohadnou položku nebo rezervu, kdy dohadná položka je daňově uznatelná a rezerva nikoliv. Řešení by pak bylo velmi jednoduché (aplikuje se i v jiných zemích) a spočívalo by v tom, že by i tato účetní rezerva byla za stanovených podmínek (například, že nejpozději do konce následujícího zdaňovacího období, zde bude minimálně ve výši uvedené rezervy daňově uznatelný náklad) daňově uznatelná. Dopad do účetního výsledku hospodaření je v obou případech stejný, jsou zde však rozdílné dopady daňové, neboť dohadná položka je daňově uznatelná a rezerva nikoliv. V případě rezervy se pak nelogicky „posouvá“ daňový náklad do dalšího roku. Navržená změna by tyto neodůvodněné rozdíly v časovém okamžiku zachycení účetního a daňového nákladu odstranila, došlo by tak také k odstranění zbytečných sporů a otázek, kdy se jedná obecně o daňově relevantní náklady a jde pouze o otázku časového uplatnění, která by dle uvedeného návrhu byla logicky shodná s účetní zachycením, a to bez ohledu na to, zda bude v účetnictví použita dohadná položka nebo rezerva. Odpadly by zbytečné debaty a spory, zda vytvářet (např. na odměny) dohadnou položku nebo rezervu a věc by se řešila pouze podle účetních pravidel, neboť daňově by zde nebyl (logicky) žádný rozdíl.

Tento návrh je v návaznosti na nové účetní předpisy o to důležitější, že v tuto chvíli není vůbec jednoznačné a zřejmé, zda položky typu současných dohadných položek budou vůbec v nových účetních předpisech a zda se z tohoto hlediska nebude jednat pouze o dluhy včetně rezerv. Ve výše uvedených situacích je logické, aby daňový náklad byl zahrnut do předchozího zdaňovacího období, k čemuž může sloužit i to, že dle nové navrhované právní úpravy daňově relevantní rezervy nemusejí být zaúčtovány. Opětovně zdůrazňujeme, že v tomto případě nemůže z principu věci docházet k žádným nesystémovým úpravám základu daně, protože podmínkou daňové uznatelnosti takovéto rezervy bude, že nejpozději do konce následujícího účetního období nastane daňově uznatelný náklad, na který byla tato rezerva vytvořena a vztahující se k případům, které nastaly v tomto účetním období a jsou popsány výše.

Je věcí legislativně technickou nadefinovat kritéria této daňové rezervy, kdy opětovně zdůrazňujeme, že chceme v zásadě touto změnou vyřešit dvě v praxi vyskytující se

situace, to je škoda vzniklá v závěru účetního období, kdy je v účetnictví zachycen daňově relevantní výnos z titulu náhrady škody a dojde k realizaci opravy poškozeného majetku v následujícím účetním období a odměny zaměstnancům vyplácené za předcházející období vyplácející následné účetní období.

E. ČÁST SEDMDESÁTÁ PÁTÁ - Změna ZDPH

Novela ZDPH přebírá některé nové definice z účetních předpisů (např. dlouhodobý majetek), některé pak ze ZDP (dodatečné zhodnocení). V tuto chvíli však účetní předpisy nejsou v definitivní podobě a například vůbec nejsou k dispozici prováděcí předpisy (vyhlášky) k ZoÚ. Je také nutné zohlednit nový přístup účetnictví k leasingům a nájům obecně, kdy v mnohých případech bude majetek aktivem u nájemce. V případě dodatečného zhodnocení dle ZDP pak jeho součástí mohou být i opravy, definice ještě není definitivní. Mimo to není zřejmé, jak se tyto definice mohou změnit i na základě připomínkového řízení, kdy i my sami uplatňujeme k této oblasti množství připomínek. I vzhledem k tomu, že účetní předpisy, ale i navrhované změny v ZDP, nejsou definitivní a mohou se měnit, nelze vyloučit, že přebíraná terminologie může být v rozporu s principy DPH. Proto z hlediska DPH považujeme za nezbytné mít možnost tuto část znovu oficiálně připomínkovat poté, co bude známo definitivní znění jak účetních pojmů včetně znění vyhlášek, tak definitivní znění definice těchto pojmů v ZDP. Bez toho nelze vyloučit možný rozpor s principy DPH.

F. ČÁST STODRUHÁ – Změna daňového řádu

Změna daňového řádu žádným způsobem nereflektuje předpokládané obrácení důkazního břemene při porušení povinností účetní jednotky plynoucích ze zákona o účetnictví. Návrh nového zákona o účetnictví podřazuje toto řízení, které má jednoznačně sankční charakter, pod procesy, které se budou řídit daňovým řádem. Ten však obsahuje obrácené důkazní břemeno oproti stávající procesní normě, pod kterou toto řízení spadalo, tedy správnímu řádu. Proto je navrhováno obrácení důkazního břemene pro tuto oblast do § 92 odst. 5 daňového řádu doplněním nového písmene, tedy doplněním procesní normy u sankčního řízení v souladu s mezinárodními normami.

G. ČÁST STÁ TŘICÁTÁ PRVNÍ (ČI. CXXXV)

Navržené datum účinnosti novely je již v tuto chvíli zcela nereálné s tím, že vzhledem ke komplikacím, kdy navržené změny daňových předpisů bezpochyby přinesou nutnost přenastavit informační systémy jak na straně správce daně, tak na straně daňových subjektů, navrhuje, aby legisvakantní lhůta byla minimálně 12 měsíců.

H. Zaslání návrhu do nového připomínkového řízení poté, co budou zohledněny připomínky, a hlavně bude k dispozici definitivní verze účetních předpisů včetně znění vyhlášek (nikoliv jenom jejich tezí).

V tuto chvíli není známá finální podoba některých změn v oblasti účetních předpisů, které mohou mít vliv a dopad do oblasti daně z příjmů. Týká se to nejenom vyhlášek, kdy jsou v tuto chvíli známy pouze jejich teze, ale i vlastního textu nového zákona o účetnictví, kdy samo MF připouští, že řešení některých otázek, které vzešlo například z projednávání na LRV, není ještě definitivně vyřešeno, natož aby se propadlo do textu nového zákona o účetnictví. Z tohoto hlediska považujeme za důležité a podstatné, aby úprava v oblasti daně z příjmů poté, co budou vypořádány připomínky a dojde k definitivní úpravě v oblasti účetnictví, včetně finálního textu vyhlášek, nikoli pouze jeho tezí, byla ještě jednou poslána k připomínkování, tak aby bylo možné posoudit finální znění změn v oblasti ZDP v návaznosti na finální znění změn v oblasti účetních předpisů. Teprve na základě znalosti znění těchto finálních verzí jak zákona o účetnictví, tak vyhlášek, bude možné adekvátně připomínkovat znění ZDP – to lze dokumentovat například na těchto v tuto chvíli otevřených otázkách v účetních předpisech:

1. Byť z hlediska dodatečného zhodnocení (§ 23y) úprava v ZDP v zásadě vychází ze speciálních parametrů, které jsou v této úpravě, základní definice má sice vycházet z účetnictví (jak je výše uvedeno, zasláný text návrhu nekoresponduje s aktuálním zněním v účetních předpisech, což je další důvod pro tuto připomínku). Na druhé straně nejenom u dodatečného zhodnocení, ale i u majetku mají být některé konkrétní parametry definovány přímo v textu vyhlášek (viz např. § 100 odst. 6 zákona o účetnictví). Pro posouzení případných daňových konsekvencí a dopadů je tedy nezbytné a podstatné znát i přímo text, nikoliv teze vyhlášek. Bez znalosti těchto konkrétních parametrů nelze zcela domyslet veškeré možné daňové dopady a konsekvence.

2. S představením doprovodných předpisů i vlastního upraveného textu nového zákona o účetnictví vyplývá, že v tuto chvíli není zcela ujasněno, jakým způsobem bude v účetních předpisech řešena problematika promítnutí přecenění při operacích typu vklad či přeměna pod společnou kontrolou, resp. jakým způsobem bude promítnuta možnost průběžného přecenění majetku dle standartu IAS 16. Tyto souvislosti mohou mít i daňové konsekvence, např. z hlediska výpočtu testu nízké kapitalizace dle § 25 odst. 1 písm. w) ZDP, ale i v návaznosti na daňovou hodnotu, a proto je nutné to detailně posouzení a připomínkování provádějících předpisů v oblasti ZDP znát a finální verzi této účetní úpravy a případně i to, jak se promítnou tyto změny do oblasti ZDP.

3. V situaci, kdy není jasné, jakým způsobem se konkrétně bude o jednotlivých institutech účtovat (leasingy, technické zhodnocení najaté věci, rozeznávání výnosů atd.) není možné poskytnout relevantní připomínky k zákonu o daních z příjmů. Toto není z principu navrhované úzké vazby účetnictví a daní možné a připomínky

k zákonu o daních z příjmů nelze bez detailní znalosti prováděcích předpisů v účetnictví kvalifikovaně uplatnit .

4. Doprovodný zákon je nesmírně rozsáhlý a, jak již bylo uvedeno, i zbytečně komplikovaný a na jeho připomínkování, vzhledem k systémovým, zcela koncepčním změnám, které je nutné promyslet, bylo poskytnuto velmi málo času, navíc v měsíci, kdy jsou daňoví poradci nejvíce pracovní vytížení.

5. Tato naše zásadní připomínka vychází i z rozsahu připomínek v mnohých případech koncepčního charakteru, které k novele (přes v předchozím bodě zmíněný krátký čas na připomínkování) uplatňujeme. Bez nového kola připomínkování poté, co bude známo definitivní znění účetní legislativy (včetně znění vyhlášek), bude zákon působit v praxi množství výkladových problémů a nejednoznačných situací. K čemu vede to, když jsou daňové normy šity takřikajíc „horkou jehlou“, ukazuje poslední příklad změn v oblasti zaměstnaneckých benefitů od 1. 1 .2024. Rozsah a dopad toho návrhu je pak z oblastí benefitů zcela nesrovnatelný.

CH. K DAŇOVÝM DOPADŮM NA NEZISKOVÝ SEKTOR

CH.1. K § 4 odst. 1. písm. j) bod 2.

Problematika osvobození plnění spolků svým členům

V § 4 odst. 1. písm. j) bod 2. navrhujeme odstranit část textu: *Od daně se osvobozuje příjem v podobě podpory nebo příspěvku z prostředků fundace nebo spolku, s výjimkou rodinné fundace, pokud se nejedná o poplatníka, který je členem nebo zaměstnancem těchto právnických osob, nebo o osobu blízkou tomuto poplatníkovi a jde-li o poplatníka, který je členem nebo zaměstnancem těchto právnických osob, nebo o osobu blízkou tomuto poplatníkovi, příjem v podobě podpory nebo a to v podobě příspěvku poskytnutého výlučně ke kompenzaci zdravotního postižení nebo sociálního vyloučení,...*

Odůvodnění:

Obdrží-li člen v postavení osoby s příjmy podle § 7 podporu nebo příspěvek z prostředků fundace nebo spolku, které souvisí s jeho činnostmi podle § 7, řeší se zdanění v § 7 a obdrží-li zaměstnanec a jeho rodinný příslušník podporu nebo příspěvek z prostředků fundace nebo spolku, které souvisí se zaměstnáním, řeší se zdanění podle § 6. Z uvedených důvodů se navrhuje ustanovení částečně zrušit a jeho přepracovanou verzi doplnit do §10, odst. (3) – písm. c) – bod 6. a písm. d) bod. 1.:

V souvislosti s tím navrhujeme doplnit do **§ 10 odst. 3 písm. c) nový bod 6.**: *Od daně jsou, kromě příjmů uvedených v §4, osvobozeny bezúplatné příjmy*

nabyté členem veřejně prospěšného poplatníka, hrazené z prostředků tohoto veřejně prospěšného poplatníka, které jsou poskytnuty v rámci výkonu hlavní činnosti veřejně prospěšného poplatníka

Odůvodnění:

Navrhovaný text odstraňuje problémy se zdaňováním bezúplatných příjmů poplatníka, které získal od veřejně prospěšného poplatníka z titulu členského postavení vůči tomuto poplatníkovi, a to při své aktivní činnosti, např. nepeněžní příjem v podobě možnosti používat tenisový kurt v tenisovém klubu. Příjmy související s výkonem spolkové činnosti by neměly být zdaňovány.

A dále doplnit do **§ 10 odst. odst. 3 nové písmeno d)**: Od daně jsou, kromě příjmů uvedených v §4, osvobozeny náhrady za vynaložené výdaje nabyté členem nebo osobou blízkou člena veřejně prospěšného poplatníka, hrazené z prostředků tohoto veřejně prospěšného poplatníka, které jsou poskytnuty v rámci výkonu hlavní činnosti veřejně prospěšného poplatníka.

Odůvodnění:

Navrhovaný text odstraňuje problémy se zdaňováním náhrad za náklady vynaložené členy k fungování spolku, např. rodičů dětí, které jsou členy spolku, v souvislosti s přepravou soukromými vozidly.

CH.2. K § 15 odst. 1

Drobné rozšíření osvobození darů a jejich uplatnění jako odčitatelné položky.

V § 15 odst. 1 navrhujeme doplnit možnost uplatnění jako odčitatelné položky dary na protidrogovou prevenci a na činnost směřující ke snižování nezaměstnanosti v regionu: Od základu daně lze odečíst hodnotu bezúplatného plnění poskytnutého ... právníckým osobám..., na ochranu zvířat a jejich zdraví, na protidrogovou prevenci, na snižování nezaměstnanosti v regionu, na účely sociální, zdravotnické ...

Odůvodnění:

Jedná se o obecně prospěšnou činnost, která je v současné době daňově znevýhodněna tím, že dárce si případný dar nemůže odečíst ze základu daně, protože nespadá pod žádnou z uvedených ostatních oblastí. Je tím odstraněno i další znevýhodnění – možnost osvobození daru dle § 19b odst. 2 písm. b) bod 1., který se na výčet v tomto ustanovení odvolává.

Obdobně pro právnické osoby doplnit stejný text do **§ 20 odst. 8:**

..., na ochranu zvířat a jejich zdraví, na protidrogovou prevenci, na snižování nezaměstnanosti v regionu, na účely sociální, zdravotnické ...

CH.3. K § 17a odst. 1

Technická úprava.

V § 17a odst. 1 navrhujeme změnit text: *Veřejně prospěšným poplatníkem je poplatník, který v souladu se svým zakladatelským právním jednáním, statutem, stanovami, zákonem nebo rozhodnutím orgánu veřejné moci jako svou hlavní činnost vykonává činnost, která není podnikáním není ve své hlavní činnosti podnikatelem* ^{xx)}.

^{xx)} § 420 zákona č. 89/2012 Sb. občanský zákoník.

Odůvodnění:

S ohledem na definici pojmu „Podnikatel“ podle § 420 občanského zákoníku, se navrhuje opuštění pojmu podnikání, který byl definován již neplatným právním předpisem – obchodním zákoníkem.

CH.4. K § 17a odst. 2 písm. a)

Rozšíření množiny veřejně prospěšných poplatníků.

V § 17a odst. 2 písm. a) navrhujeme doplnit text:

Veřejně prospěšným poplatníkem není

a) *obchodní korporace, s výjimkou sociálního družstva,*

Odůvodnění:

Text ustanovení vznikl v době, kdy sociální družstva neexistovala a nereagoval na jejich vznik. Přitom se jedná o poplatníka vyvíjejícího soustavně obecně prospěšnou činnost viz § 758 obč. zák.: *Sociálním družstvem je družstvo, které **soustavně vyvíjí obecně prospěšné činnosti** směřující na podporu sociální soudržnosti za účelem pracovní a sociální integrace znevýhodněných osob do společnosti s přednostním uspokojováním místních potřeb a využíváním místních zdrojů podle místa sídla a působnosti sociálního družstva, zejména v oblasti vytváření pracovních příležitostí, sociálních služeb a zdravotní péče, vzdělávání, bydlení a trvale udržitelného rozvoje.*

CH.5. K § 18 odst. 1 písm. i)

Odstranění nerovnosti pro právnické osoby s hotovostním základem daně.

V § 18 odst. 1 písm. i) navrhujeme doplnit písm. i) : *Předmětem daně nejsou... i) dotace na pořízení stálých aktiv a na kapitálové dovybavení a u plátce DPH přijaté DPH od odběratele.*

Odůvodnění:

Jedná se o příjmy, které u poplatníka s aktuálním základem daně nejsou předmětem daně, protože nejsou výnosem dle zák. o účetnictví. Bylo by nelogické je považovat za příjem podléhající zdanění u hotovostního základu daně.

CH.6. K § 18a odst. 1 písm. a)

Zpřesnění formulace.

V § 18a odst. 1 písm. a) navrhujeme změnit text začátku věty: *U veřejně prospěšného poplatníka nejsou předmětem daně příjmy dle tohoto zákona z nepodnikatelské činnosti za zdaňovací období za podmínky, že výdaje (náklady) vynaložené podle tohoto zákona v souvislosti s prováděním této činnosti jsou součet okamžitých, odložených a průběžných výdajů za zdaňovací období souvisejících s prováděním této činnosti je vyšší;...*

Odůvodnění:

Ze stávajícího textu není zřejmé, zda je posuzován rozdíl z účetního hlediska (což pravděpodobně nebylo úmyslem zákonodárce) nebo z daňového hlediska (což vede k Russellovu paradoxu, kdy v případě, že daňové výdaje převyšují příjmy, přestanou být příjmy předmětem daně, načež se související výdaje stanou nedaňovými, tudíž daňové výdaje budou nižší než příjmy a příjmy se stanou předmětem daně, což opět ovlivní uznatelnost souvisejících výdajů.) Navrhované znění posoudí výši výdajů z daňového hlediska, aniž by řešilo podmínku, zda jsou či nejsou v konkrétní situaci daňově uznatelné.

CH.7. K § 18a odst. 1 písm. g)

Vyloučení kurzových rozdílů souvisejících s nezdaňovanou činností..

V § 18a odst. 1 písm. g) navrhujeme doplnit nové písm. g): *U veřejně prospěšného poplatníka nejsou předmětem daně ... g) kurzové rozdíly prokazatelně vzniklé v souvislosti s dosahováním osvobozených příjmů a příjmů, které nejsou předmětem daně.*

Odůvodnění:

Pokud poplatník s úzkým základem daně inkasuje dotace a dary popř. i poskytuje tyto dary dále v jiné měně, než je měna účetnictví, vznikají kurzové rozdíly, které ovlivňují výsledek hospodaření a vzhledem k tomu, že jsou vždy předmětem daně a nejsou od daně osvobozené, ovlivňují i základ daně.

„Reálný příjem“ (hodnota, kterou poplatník využije na svou činnost) z přijaté cizoměnové dotace nebo daru je tak účetně rozdělen na několik částí – např. na jeho hodnotu (ocenění) v okamžiku vzniku pohledávky za dotací, kurzový rozdíl vzniklý po

dobu mezi vznikem pohledávky a inkasem prostředků, kurzový rozdíl vzniklý na bankovním účtu mezi inkasem prostředků v cizí měně a jejich směnou na českou měnu nebo jejich užitím na pokrytí nákladů.

Zatímco u podnikatelských subjektů a veřejně prospěšných poplatníků se širokým základem daně jedná o složky, které všechny ovlivňují základ daně a zdaněn je tedy „reálný příjem“, u poplatníků s úzkým základem daně není první složka (výnos z dotace nebo daru, v té výši v jaké je v souladu s účetními předpisy prvotně oceněn) zdaňován, zbývající složky – kurzové rozdíly vzniklé z účetního přecenění v okamžiku pohybu finančních prostředků (inkasa nebo platby) a kurzové rozdíly z přecenění těchto prostředků uložených na bankovním účtu nebo v pokladně po dobu držení, jsou daňově účinné.

Přitom ani zvýšení hodnoty prostředků na účtu zpravidla není pro veřejně prospěšného poplatníka zisk, neboť posílení měny, ve které je poskytnuta dotace zpravidla znamená zvýšení povinnosti vynaložit prostředky pro její vyúčtování. Předmětem daně by neměly být kladné ani záporné kurzové rozdíly. Prokázat souvislost vyloučeného kurzového zisku s osvobozeným příjmem by byla povinnost poplatníka.

CH.8. K § 18a odst. 3 a 4

Nadbytečné ustanovení.

V § 18a navrhujeme odstranit odst. 3 a 4 bez náhrady:

~~(3) Veřejně prospěšný poplatník s akruálním základem daně pro účely určení základu daně eviduje příjmy, které nejsou předmětem daně nebo jsou od daně osvobozené, a s nimi související výdaje odděleně od ostatních příjmů a s nimi souvisejících výdajů.~~

~~(4) Veřejně prospěšný poplatník s hotovostním základem daně prokáže~~

~~a) výši výdajů souvisejících s příjmy, které jsou předmětem daně a nejsou od daně osvobozené, a výdajů souvisejících s příjmy, které nejsou předmětem daně nebo jsou od daně osvobozené,~~

~~b) skutečnost, že má pouze příjmy, které nejsou předmětem daně, příjmy od daně osvobozené nebo příjmy, z nich je daň vybírána srážkou podle zvláštní sazby daně.~~

Odůvodnění:

Povinnost prokázat údaje ovlivňující výši daně je poplatník povinen na základě obecných ustanovení. Pokud by odstavce měly zůstat, bylo by dobré doplnit povinnost evidovat a prokázat příjmy podléhající zdanění. V opačném případě by mohlo být vykládáno jako výjimka z výše uvedené zásady, tedy že se jedná o úplný seznam údajů, který má poplatník pro účely ZDP sledovat a prokazovat.

CH.9. K § 18a odst. 5

Rozšíření okruhu poplatníků s širokým základem daně.

V § 18a odst. 5 navrhujeme změnit výčet poplatníků se širokým základem daně a to negativním výčtem:

S výjimkou příjmů z investičních dotací jsou předmětem daně všechny příjmy u veřejně prospěšného poplatníka, který je

- a) veřejnou vysokou školou,*
- b) veřejnou výzkumnou institucí,*
- c) poskytovatelem zdravotních služeb, který má oprávnění k poskytování zdravotních služeb podle zákona upravujícího zdravotní služby,*
- d) obecně prospěšnou společností,*
- e) ústavem.*

není

- a) spolkem,
- b) církví nebo účelovým zařízením církve,
- c) politickou stranou nebo hnutím,
- d) odborovou organizací nebo organizací zaměstnavatelů ani
- c) obdobnou právnickou osobou sdružující fyzické osoby.

Odůvodnění:

Široký základ daně zjednodušuje evidenci a postup při stanovení základu daně. Důvodem pro úzký základ daně – tedy oddělení zdanění výdělečné (vedlejší) činnosti od ztráty z poslání, je hlavně zamezení čerpání nezdaněného zisku členy poplatníka. U poplatníků, kteří nemají členy, je hrozba omezena na statutární orgány popř. jejich rodinné příslušníky. Poskytování plnění těmto osobám však kontroluje § 23 odst. 7 (dodanění ceny u spojených osob). Proto riziko „spotřeby“ nezdaněného zisku u poplatníků, které nemají členskou základnu, je minimální oproti výhodě spočívající ve zjednodušení agendy jak na straně poplatníka, tak na straně finanční kontroly.

Odpadlo by rovněž složité posuzování zdravotnických zařízení. Na spolky, které v současné době jsou zdravotnickým zařízením se banky ani po 10 letech nenaučily reagovat při srážení daně z úroků. Přitom prvotní argument rovného prostředí zdravotnických zařízení napříč právní formou dnes nemá opodstatnění, protože stejně tak existují např. poskytovatelé sociálních služeb napříč různých právních forem a tudíž s různým základem daně.

CH.10. K § 18a odst. 6

Zásadní připomínka – jednoznačné určení základu daně při změně podmínek.

Navrhujeme doplnit nový odstavec 6: Při změně stanovení předmětu daně u veřejně prospěšných poplatníků v průběhu zdaňovacího období postupem podle odst. (1) až (2) a postupem podle odst. (5) se uplatní postup platný na začátku zdaňovacího období.

Odůvodnění:

V § 18a odst. 6 ustanovení odstraňuje právní nejistotu jak stanovat základ daně ve zdaňovacím období, ve kterém dojde ke změně mezi úzkým a širokým základem daně (např. změně spolku na ústav, popř. získání oprávnění k provozování zdravotnických služeb). Toto ustanovení problém řeší, aniž by způsobovalo poplatníkovi problémy s dodatečným klíčováním údajů v účetnictví v roce změny, na které nebyl v první části období připraven.

CH.11. K § 19 odst. 1 písm. zm)

Rozšíření okruhu veřejně prospěšných poplatníků, kteří nemají povinnost podávat přiznání.

V § 19 odst. 1 písm. zm) navrhujeme doplnit text: Od daně jsou osvobozeny ... příjmy poplatníka, který může snížit základ daně o položku snižující základ daně podle § 20 odst. 7 a jehož příjmy za zdaňovací období nepřesáhnou 300 000 Kč, s výjimkou příjmu, ze kterého je daň vybírána srážkou podle zvláštní sazby daně a příjmů, které lze osvobodit dle jiného ustanovení tohoto zákona.

Odůvodnění:

Ustanovení má snížit administrativu a umožnit nepodávat daňové přiznání veřejně prospěšným poplatníkům, kterým by stejně nevznikla daňová povinnost. Doplnění rozšiřuje tuto množinu poplatníků o významný počet poplatníků, kteří mají pouze osvobozené příjmy z dotací a darů (vyšší než 300 tis. Kč) a vedle toho zanedbatelné příjmy podléhající zdanění (do 300 tis. Kč, které by si v rámci přiznání mohli snížit odčitatelnou položkou).

CH.12. K § 19b odst. 4

Zachování osvobození příjmu z přijatého daru i po jeho prodeji nebo směně.

V § 19b navrhujeme doplnit nový odstavec 4): Podmínka využití na účely vymezené v § 15 odst. 1 nebo § 20 odst. 8 je dodržena i v případě, pokud veřejně prospěšný poplatník bezúplatně nabyté aktivum, které je veřejně prospěšným poplatníkem určeno k prodeji, prodá či smění a výtěžek z prodeje či směny tohoto aktiva bude využit na účely vymezené v § 15 odst. 1 nebo § 20 odst. 8. Osvobozeným příjmem

veřejně prospěšného poplatníka je příjem z prodeje či směny aktiva, které je veřejně prospěšným poplatníkem určeno k prodeji, a výtěžek z prodeje či směny tohoto aktiva bude využit na účely vymezené v § 15 odst. 1 nebo § 20 odst. 8.

Odůvodnění:

U nepeněžních darů může být podmínka „pokud je nebo bude využit pro účely ...“ chápána ve dvou smyslech:

- a) v úzkém smyslu – darovaná věc musí být přímo využita na účely vymezené v § 15 odst. 1 nebo § 20 odst. 8. (dále jen „vymezené účely“)
- b) v širším smyslu – darovaná věc může být přímo využita pro vymezené účely (pokud je to proveditelné), nebo může být prodána a výtěžek z prodeje bude použit pro uvedené účely (pokud je přímé využití neproveditelné)

V praxi veřejně prospěšní poplatníci získávají nepeněžní dary, které nelze přímo využít na vymezené účely. Příkladem takových darů mohou být například umělecká díla nebo sportovní náčiní slavných sportovců. Dárce takových věcí dar poskytuje s vědomím, že dar bude prodán např. v tzv. charitativní aukci a následný výtěžek z prodeje bude použit na vymezené účely.

Doplněním tohoto odstavce získají poplatníci právní jistotu, že pojem „využití na účely vymezené v § 15 odst. 1 nebo § 20 odst. 8“ má být chápán v širokém slova smyslu. Ještě je vhodné osvobodit i samotný prodej či směnu bezúplatně nabytého aktiva. Pokud prodej či směna nebude osvobozen, bude příjem z prodeje či směny v plné výši zdaněn, protože nabývací cena bezúplatně nabytého aktiva je 0 Kč. V takovém případě poplatník objektivně bude schopen využít pouze 79% výtěžku z prodeje na účely vymezené v § 15 odst. 1 nebo § 20 odst. 8 (sníženo o 21% daň z příjmů). Úmyslem zákonodárce jistě není participovat na výnosu z každé charitativní aukce ve výši aktuálně 21%.

CH.13. K § 20 odst. 7

Zásadní připomínka – Odstranění daňové nerovnosti mezi poplatníky z důvodu právní formy nebo z důvodu poskytovaných služeb.

V § 20 odst. 7 navrhujeme odstranit část textu: *Veřejně prospěšný poplatník s výjimkou obce, kraje, poskytovatele zdravotních služeb, který má oprávnění k poskytování zdravotních služeb podle zákona upravujícího zdravotní služby, a profesní komory a poplatníka založeného za účelem ochrany a hájení podnikatelských zájmů svých členů, kteří nejsou organizací zaměstnavatelů, může základ daně zjištěný podle odstavce 1 snížený podle § 34 dále snížit až o 30 %, maximálně však o 1 000 000 Kč,...*

Odůvodnění:

V rámci minimalizace výjimek se snižuje počet poplatníků, na které výjimka dopadá. Vzhledem k rozpočtovému určení vybrané daně je výjimka pro obce a kraje nadbytečná a nemá žádný fiskální dopad.

Znevýhodnění veřejně prospěšných poplatníků (jedná se hlavně o poskytovatele sociálních služeb), kteří poskytují zdravotní služby (tedy veřejně prospěšnou činnost) nemá opodstatnění. Toto znevýhodnění přitom nastává nezávisle na objemu příjmů z této činnosti, dokonce již při získání oprávnění bez provozování a bez dosahování příjmů ze zdravotních služeb.

Znevýhodnění nemá opodstatnění ani u veřejně prospěšných poplatníků, kteří na neziskové bázi provozují výhradně zdravotní služby. Původní argument rovného prostředí pro všechny poskytovatele zdravotních služeb (např. a.s.) není přesvědčivý, když neziskový sektor stojí vedle podnikatelského i v jiných oblastech (např. sociálních službách) a tam se neřeší.

S připravovanou novelou zák. 372/2011 Sb. o zdravotních službách se změnou v Čl. III. bodě 5 (zrušením § 11 odst. 2 se písmeno b) - *Bez získání oprávnění k poskytování zdravotních služeb je možné ...poskytovat zdravotní služby v zařízeních sociálních služeb podle zákona o sociálních službách*) vznikne u výrazné části veřejně prospěšných poplatníků, kteří jsou provozovateli sociálních služeb, povinnost získat oprávnění a v důsledku toho ztratí nárok na daňové zvýhodnění.

Znevýhodnění profesních uskupení je politické rozhodnutí, které ponecháváme na zákonodárci.

CH.14. K § 23 odst. 2 písm. b)

Upřesnění textu pro zamezení chybných interpretací

V § 23 odst. 2 písm. b) navrhujeme doplněním upřesnit větu: *Pro zjištění základu daně se vychází u poplatníka s... hotovostním základem daně z rozdílu mezi příjmy dle tohoto zákona a výdaji dle tohoto zákona,*

Odůvodnění:

Sousloví „rozíl mezi příjmy a výdaji“ ve stávajícím návrhu textu bude u poplatníka s hotovostním účetnictvím evokovat stejně označený účetní výsledek hospodaření. A to i z důvodu, že u aktuálního základu se vychází z účetního hospodářského výsledku. Předpokládáme, že zde zákonodárce má na mysli veškeré příjmy poplatníka, tedy i nepeněžní příjmy, které v hotovostním účetnictví nejsou zahrnuty. Obdobně lze uplatnit i nepeněžní výdaje, které rovněž v hotovostním účetnictví zahrnuty nejsou.

V opačném případě, kdy by se mělo vycházet z účetních příjmů a výdajů, je nutné v § 23 odst. 3 písm. a) doplnit zvýšení základu daně o příjmy, které v souladu se zákonem o účetnictví nejsou obsaženy v rozdílu mezi příjmy a výdaji. Snížení základu o nepeněžní výdaje lze sice uskutečnit dle § 23 odst. 3 písm. c) bod. 2., který by však v tom případě měl být přesunut do odst. 2.

CH.15. K § 23o odst. 2 písm. e)

Zásadní připomínka - Zvýšení daňové hodnoty aktiva při porušení podmínek, které způsobili jeho snížení.

V § 23o odst. 2 písm. navrhujeme doplnit písmeno e): Daňová hodnota se zvyšuje o částky, o které se zvyšuje základ daně při porušení podmínek, které vedly ke snížení daňové hodnoty aktiva.

Odůvodnění:

V případě, že veřejně prospěšný poplatník osvobodí příjem z přijatého daru, sníží jeho daňovou hodnotu na nulu. Pokud následně toto aktivum přestane používat pro vymezený účel, má dle § 23 odst. 3 písm. a) bod 3. povinnost dodanit osvobozený příjem. To by mělo mít za následek navrácení původní daňové hodnoty tohoto aktiva, aby jej mohl následně uplatnit jako průběžný nebo odložený výdaj.

CH.16. K § 23 odst. 6 písm. c)

Upřesnění textu pro zamezení chybných interpretací.

V § 23 odst. 6 písm. navrhujeme doplnit písm. c): *Nepeněžní příjem se oceňuje podle zákona upravujícího oceňování věcí, služeb a dluhů. Příjmy získané směnou se posuzují pro účely daní z příjmů jako příjmy získané prodejem. Příjem veřejně prospěšného poplatníka z bezúplatného nabytí aktiva se ocení ve výši*

- a) *1 Kč, pokud se prvotní účetní hodnota tohoto aktiva rovná 1 Kč, a*
- b) *převzaté daňové hodnoty aktiva v případě jeho bezúplatného převodu nebo přechodu mezi účetními jednotkami veřejného sektoru*
- c) *reprodukční pořizovací cenou podle právních předpisů upravujících účetnictví v ostatních případech.*

Odůvodnění:

Pokud byl veřejně prospěšným poplatníkem umožněn zjednodušený postup oceňování převzetím cen z účetnictví dle písmene a) a b), bylo by vhodné umožnit toto přebírání cen z účetnictví ve všech případech.

CH.17. K § 23n odst. 2 písm. c)

Upřesnění v důvodové zprávě pro zamezení chybných interpretací.

U § 23n odst. 2 písm. c) navrhujeme doplnit do důvodové zprávy: Vzhledem k tomu že finanční prostředky jsou určeny druhově, je vynaložením prostředků na daný účel chápáno (obdobně jako v § 25 odst. 1 písm. f) a § 20 odst. 7, a ostatních ustanoveních, kde je zmíněn požadavek krytí nákladů nebo použití prostředků) u účetní jednotky jako účetní přiřazení těchto prostředků k úhradě a u ostatních poplatníků prohlášení, že tak učinili, nikoliv jako povinnost prokazovat možnost skutečné fyzické úhrady. Tedy principiálně lze osvobozený dar přijatý později použit na úhradu pořízeného aktiva, která proběhla před přijetím daru.

Odůvodnění:

Text zákona snižuje daňovou hodnotu aktiva v závislosti na zdroji prostředků k jeho úhradě: *Prvotní daňová hodnota aktiva se rovná jeho prvotní účetní hodnotě bez zahrnutí...částky odpovídající peněžním prostředkům získaným darováním a vynaloženým na pořízení aktiva v případě poplatníka daně z příjmů právnických osob, pokud takové získání peněžních prostředků neovlivnilo základ daně...*

Vzhledem k tomu, že peníze jsou určeny druhově, nelze často prokázat faktickou úhradu konkrétními prostředky a na straně druhé lze někdy vyloučit možnost takovéto úhrady (např. pokud je aktivum zapláceno z „provozních prostředků“ dříve než byl dar inkasován a následně jsou darem doplněny chybějící „provozní prostředky“). Obdobně se hovoří v § 20 odst. 7 o použití prostředků na krytí nákladů, a v § 25 odst. 1 písm. f) [dříve i)] o hrazení z prostředků. Protože se při výkonu daňové správy občas setkáváme se striktním výkladem a požadavkem prokázání použití skutečné konkrétní koruny na daný výdaj, doporučujeme alespoň v důvodové zprávě zmínit, že se jedná o účetní přiřazení bez ohledu, zda tato úhrada skutečně z těchto prostředků nastala či mohla nastat.

CH.18. K § 24 odst. 2 písm. z)

Reakce na změnu v účetnictví.

V § 24 odst. 2 navrhujeme celé písmeno z) bez náhrady zrušit:

Výdaji (náklady) podle odstavce 1 jsou také ...z)——výdaje na tvorbu

- ~~1. fondu kulturních a sociálních potřeb u veřejně prospěšného poplatníka nebo sociálního fondu u poplatníka, který je veřejnou vysokou školou, veřejnou kulturní institucí nebo veřejnou výzkumnou institucí, do procentuální výše úhrnu vyměřovacích základů zaměstnance pro pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti za zdaňovací období, v jakém lze mzdu zaměstnance uplatnit jako výdaj související s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů, která je shodná s~~

- ~~procentuální výši základního přidělu, kterým je tvořen fond kulturních a sociálních potřeb,~~
- ~~2. fondu účelově určených prostředků u poplatníka, který je veřejnou vysokou školou nebo veřejnou výzkumnou institucí,~~
 - ~~3. fondu provozních prostředků u poplatníka, který je veřejnou vysokou školou,~~
 - ~~4. stipendijního fondu u poplatníka, který je vysokou školou,~~
 - ~~5. fondů k zabezpečení působnosti České kanceláře pojistitelů vymezené zákonem upravujícím pojištění odpovědnosti z provozu vozidla, s výjimkou výdajů na tvorbu fondu zábrany škod,~~

Odůvodnění:

Toto ustanovení stanoví, že jsou výdaje (náklady) na tvorbu vyjmenovaných fondů daňovým nákladem. Z navrhovaného znění definice pojmu náklad (§ 14 odst. 2 zákona o účetnictví) vyplývá, že tvorbu fondu ve smyslu položky vlastního kapitálu nebude možné vykazovat jako náklad.

V doprovodném zákoně, kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím zákona o účetnictví, jsou všechna ustanovení o fondech v zákoně č. 218/2000 a č. 250/2000 (včetně fondu kulturních a sociálních potřeb) nově upravena tak, že jsou fondy pojaty jako část peněžních aktiv organizace. V tezí vyhlášky pro účetní jednotky pro veřejný sektor je nastíněno, že se v souvislosti s benefity zaměstnanců bude vykazovat rezerva.

Pokud se text § 24 odst. 2 písm. z) nezmění, nebude zřejmé:

- a) Zda bude tvorba rezervy na benefity zaměstnanců daňovým nákladem podle tohoto ustanovení
- b) Zda bude toto ustanovení „mrtvé“, protože se nebude tvořit FKSP a další fondy na vrub nákladů.

Vynechání této výjimky (že tvorba rezervy je daňově uznatelná) nemá vliv na celkovou daňovou povinnost, neboť rezerva se v období užití fondu daňově účinně rozpustí a nahradí nákladem za pořízený benefit. Jedná se tedy pouze o posun daňové účinnosti nákladu.

CH.19. K § 34 odst. 4

Zásadní připomínka – odstranění znevýhodnění obecně prospěšné společnosti

V § 34 navrhujeme zrušit odstavce 4 bez náhrady a přečíslovat následující odstavce:

~~Ustanovení odstavců 1 až 3 se nevztahují na obecně prospěšné společnosti, s výjimkou obecně prospěšných společností, které jsou vysokou školou nebo poskytovateli zdravotních služeb, kteří mají oprávnění k poskytování zdravotních služeb podle zákona upravujícího zdravotní služby.~~

Odůvodnění:

V rámci snižování výjimek a zjednodušování zákona není důvod, aby o.p.s. vykonávající stejnou činnost jako ústav, byla zdaňována dle jiných pravidel. Jedná se o jedinou právní formu, která nemá právo využít ztrátu z jednoho zdaňovacího období v jiném období. I když tato situace nebude častá, není pro toto znevýhodnění žádné věcné odůvodnění.

I. ČÁST TŘICÁTÁ SEDMÁ – změna zákona o vysokých školách

V § 18 odst. 12 zákona č. 111/1998 Sb., o v.v.š. je stanoveno, že se základní příděl do sociálního fondu tvoří na vrub nákladů veřejné vysoké školy. Z navrhovaného znění definice pojmu náklad (§ 14 odst. 2 zákona o účetnictví) vyplývá, že tvorbu fondu ve smyslu položky vlastního kapitálu nebude možné vykazovat jako náklad.

Pro účetní jednotky veřejného sektoru je tento problém vyřešen. V doprovodném zákoně, kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím zákona o účetnictví, jsou všechna ustanovení o fondech v zákoně č. 218/2000 a č. 250/2000 (včetně fondu kulturních a sociálních potřeb) změněna nově tak, že fondy jsou pojaty jako část peněžních aktiv organizace. V tezích vyhlášky pro účetní jednotky pro veřejný sektor je nastíněno, že se v souvislosti s benefity zaměstnanců bude vykazovat rezerva.

V souvislosti s připravovanou rekodifikací nejsou ustanovení o fondech v.v.š. nijak novelizována. V důsledku toho v.v.š. budou po účinnosti zákona řešit, který zákon mají porušit. Zákon o účetnictví zakazuje tvorbu fondů na vrub nákladů a zákon o v.v.š. nařizuje tvorbu sociálního fondu na vrub nákladů.

I.1. Z tohoto důvodu navrhuje změnit § 18 odst. 7:

Fondy veřejné vysoké školy uvedené v odstavci 6 písm. a), b), d) a g) jsou vytvářeny ze zisku, ~~není-li výslovně stanoveno jinak; fond reprodukce investičního majetku a fond provozních prostředků též ze zůstatku příspěvků podle odstavce 2 písm. a) k 31. prosinci běžného roku;~~ přítom fond reprodukce investičního majetku též z odpisů hmotného a nehmotného majetku⁹⁾ se vytváří minimálně do výše odpisů hmotných a nehmotných aktiv. Zdroji stipendijního fondu jsou převody poplatků za studium podle § 58 odst. 6 a převody daňově uznatelných výdajů podle zvláštního předpisu^{9a)}....

I.2. K § 18 odst. 12:

Sociální fond je tvořen základním přídělem ~~na vrub nákladů veřejné vysoké školy do výše ve výši minimálně 1 % z ročního objemu nákladů veřejné vysoké školy zúčtovaných na mzdy, náhrady mzdy a odměny za pracovní pohotovost.~~

J. ČÁST OSMDESÁTÁ PÁTÁ – změna zákona o veřejných výzkumných institucích

V § 27 odst. 1 zákona č. 341/2005 Sb., o v.v.i. je stanoveno, že se základní příděl do sociálního fondu tvorí na vrub nákladů veřejné výzkumné instituce. Z navrhovaného znění definice pojmu náklad (§ 14 odst. 2 zákona o účetnictví) vyplývá, že tvorbu fondu ve smyslu položky vlastního kapitálu nebude možné vykazovat jako náklad.

Pro účetní jednotky veřejného sektoru je tento problém vyřešen. V doprovodném zákoně, kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím zákona o účetnictví, jsou všechna ustanovení o fondech v zákoně č. 218/2000 a č. 250/2000 (včetně fondu kulturních a sociálních potřeb) změněna nově tak, že jsou fondy pojaty jako část peněžních aktiv organizace. V tezích vyhlášky pro účetní jednotky pro veřejný sektor je nastíněno, že se v souvislosti s benefity zaměstnanců bude vykazovat rezerva.

V souvislosti s připravovanou rekodifikací nejsou ustanovení o fondech v.v.i nijak novelizována. V důsledku toho v.v.i. budou po účinnosti zákona řešit, který zákon mají porušit. Zákon o účetnictví zakazuje tvorbu fondů na vrub nákladů a zákon o v.v.i. nařizuje tvorbu sociálního fondu na vrub nákladů.

J.1. Z tohoto důvodu navrhujeme **změnit § 25 odst. 1:**

Zdrojem fondu reprodukce majetku jsou

- a) ~~finanční prostředky ve výši účetních odpisů dlouhodobého majetku,~~*
- b) ~~příděl ze zisku,~~*
- e) b) peněžní dary určené na pořízení a technické zhodnocení dlouhodobého majetku,*
- d) ~~výnosy z prodeje dlouhodobého majetku,~~*
- e) c) peněžní prostředky přijaté na pořízení a technické zhodnocení dlouhodobého majetku,*
- f) d) peněžní prostředky přijaté na sdružení prostředků k pořízení dlouhodobého majetku,*
- g) e) peněžní prostředky rezervního fondu, jejichž převod do fondu reprodukce majetku schválila rada instituce.*

Fondu reprodukce majetku se tvoří minimálně do výše součtu účetních odpisů dlouhodobých hmotných a nehmotných aktiv a tržeb z prodeje dlouhodobých hmotných a nehmotných aktiv

J.2. Dále navrhujeme **změnit § 27 odst. 1:**

~~Zdrojem sociálního fondu je základní příděl na vrub nákladů veřejné výzkumné instituce~~ Sociální fond je tvořen základním přídělem ve výši minimálně 1 % z ročního objemu nákladů veřejné výzkumné instituce zúčtovaných na mzdy, náhrady mzdy a odměny za pracovní pohotovost a příděl ze zisku.

Zpracovali: Jiří Nesrovnal, člen Prezidia a vedoucí Sekce DPPO při Odborném kolegiu KDP ČR, Lenka Nováková, vedoucí Sekce DPFO při Odborném kolegiu KDP ČR, Jaromír Adamec, vedoucí Sekce neziskové organizace při Odborném kolegiu KDP ČR, Petr Beránek.

Připomínky zaslali: Jaromír Adamec, vedoucí Sekce neziskové organizace při Odborném kolegiu KDP ČR, Luboš Balek, Václav Baňka, Petr Beránek, Martin Bureš, Pěva Čouková, Jana Fuksová, Daniela Králová, Veronika Lacinová, Otakar Machala, Jiří Nesrovnal, člen Prezidia KDP ČR a vedoucí Sekce DPPO při Odborném kolegiu KDP ČR, Lenka Nováková, vedoucí Sekce DPFO při Odborném kolegiu KDP ČR, Simona Pacáková, Petra Pospíšilová, prezidentka KDP ČR, Zdeněk Urban, vedoucí Sekce účetnictví při Odborném kolegiu KDP ČR, Zuzana Rylová, náhradnice Prezidia KDP ČR, Pavel Říha, Marta Štáštná, Petr Toman viceprezident KDP ČR, Marie Velflová.