Připomínky KDP ČR k Návrhu zákona, kterým se mění některé zákony v oblasti daní a některé další zákony

Obsah

1) K bodům 6, 19 a v přechodných ustanoveních bodům 2 a 3 (dluhopisy vydané v zahraničí) ... 3

2) K bodům 8 a 23 („stravovací paušál“, § 6 odst. 9 písm. d) a § 24 odst. 2 písm. j) bod 4 ZDP) ... 4

3) K bodům 9, 10, 30, 31, 35, 36 a 37 (výnosy dluhopisů při splatnosti a předčasné splatnosti) ... 6

4) K bodu 32 až 34 a Čl. X návrhu (§ 38da ZDP) ... 9

Připomínky nad rámec novely

5A) K § 6 odst. 6 ZDP ... 10

5B) K § 6 odst. 8 ZDP ... 12

5C) K § 6 odst. 12 ZDP - vypuštění změny zavedené novelou ZDP č. 306/2018 Sb. – zásadní ... 12

5D) K § 10 odst. 1 písm. a) ZDP ... 13

5E) K § 16a ZDP – zásadní ... 13

5F) K § 19 odst. 11 ZDP - zásadní ... 14

5G) K § 20b ZDP - zásadní ... 15

5H) K § 23 odst. 3) písm. a) bod 17 ZDP - zásadní ... 15

5I) K § 23e odst. 3 ZDP - zásadní ... 16

5J) K § 23e odst. 3 písm. f) ZDP - zásadní ... 16

5K) K § 23e odst. 3 písm. h) ZDP - zásadní ... 17

5L) K § 23e odst. 6 ZDP - zásadní ... 17

5M) K § 23g odst. 5 ZDP - zásadní ... 18

5N) Ztráta z prodeje majetkových složek daňově uznatelným nákladem - zásadní ... 19

5O) K § 24 odst. 7 a § 25 odst. 1 písm. zk) ZDP - zásadní ... 19

5P) K § 25 odst. 1 písm. zl) ZDP ... 20

5Q) Obecně k majetku k § 26 a násl. ZDP - zásadní ... 20

5R) Přecenění při převzetí jmění FO K § 30 odst. 10 písm. a) ZDP - zásadní ... 21

5S) K § 38w ZDP - zásadní ... 22

6) Náměty na změny a doplnění daňového řádu ... 22

1) K bodům 6, 19 a v přechodných ustanoveních bodům 2 a 3 (dluhopisy vydané v zahraničí)

Úrokový příjem z dluhopisu plynoucí daňovému (ne)rezidentovi

Navržená novela ruší osvobození úrokových příjmů daňových nerezidentů (poplatníků daně z příjmů fyzických osob i poplatníků daně z příjmů právnických osob), které jim plynou z dluhopisů vydávaných v zahraničí poplatníky se sídlem v České republice nebo Českou republikou.

Dle navržených přechodných ustanovení se na úrokový příjem z dluhopisu vydaného v zahraničí přede dnem nabytí účinnosti novely plynoucí daňovému nerezidentovi použije zákon č. 586/1992 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti novely. Zásadním problémem těchto přechodných ustanovení je skutečnost, že navržený text pracuje s pojmem "Na úrokový příjem z dluhopisu vydaného v zahraničí … plynoucí daňovému nerezidentovi …", a nikoliv s pojmem "Na úrokový příjem z dluhopisu vydaného v zahraničí …" (relevantní pojmy podtrženy). Podle navrženého znění novely se tedy na úrokový příjem z dluhopisu vydaného v zahraničí přede dnem nabytí účinnosti novely plynoucí daňovému rezidentovi nepoužije zákon č. 586/1992 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti novely. Jinými slovy, emitent těchto dluhopisů vydaných přede dnem nabytí účinnosti novely bude muset zkoumat, jaký je statut příjemců úrokového příjmu z těchto dluhopisů, neboť (i) daňoví nerezidenti budou mít tento příjem osvobozený dle "původního znění" zákona o daních z příjmů, zatímco (ii) v případě daňových rezidentů, kteří jsou poplatníky daně z příjmů fyzických osob, bude tento příjem v podobě kupónu podléhat srážkové dani. Navržený text by tak vedl k významnému navýšení administrativní zátěže emitentů u již existujících emisí. Emisní podmínky navíc často emitentovi dávají, za určitých podmínek, možnost splatit celou emisi, pokud se začne na platby z dluhopisu aplikovat srážková daň. Tyto praktické dopady by byly na kapitálovém trhu vnímány značně negativně, a to jak z pohledu emitenta, tak z pohledu investora.

Vzhledem k výše uvedenému považujeme za klíčové, aby se dosavadní daňový režim použil na celou emisi; tj. aby emitent nemusel aplikovat srážkovou daň bez ohledu na to, zda úrokový příjem plyne daňovému nerezidentovi, či daňovému rezidentovi.

Terminologie - dluhopisy emitované vs. dluhopisy vydané

Všechna dosavadní přechodná ustanovení týkající se cenných papírů pracovala s termínem "cenný papír emitovaný před určitým datem", nikoliv s termínem "cenný papír vydaný před určitým datem". Chápeme, že pojem "emitovaný" představuje v daňové praxi ve vztahu k časovému okamžiku emise cenných papírů dlouhodobě ustálený pojem bez výkladových nejasností. Zavedení nového pojmu, podle našeho názoru, povede ke zbytečné nejistotě, zda se jedná o ten samý okamžik, anebo zda se má tento pojem vykládat jinak. Doporučujeme tedy v přechodných ustanoveních navržené novely časový test navázat na pojem "emitovaný", nikoliv na pojem "vydaný". Jinými slovy, aby přechodné ustanovení pracovalo s terminologií "dluhopis vydaný v zahraničí, který je emitován přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona".

2) K bodům 8 a 23 („stravovací paušál“, § 6 odst. 9 písm. d) a § 24 odst. 2 písm. j) bod 4 ZDP)

Cílem této připomínky je reakce na předložený návrh legislativního textu z odborně technického hlediska včetně upozornění na některé praktické aspekty.

Formulace podmínek pro osvobození peněžitého příspěvku na stravování

Podle navrhovaného doplnění § 6 odst. 9 písm. d) ZDP je příjmem osvobozeným od daně z příjmů „*peněžitý příspěvek poskytovaný zaměstnavatelem zaměstnanci na stravování za jednu směnu podle zákoníku práce*“ do stanovené výše (70 % stravného za 5-12 hodin). Směnou se podle zákoníku práce (§ 78) rozumí *„část týdenní pracovní doby bez práce přesčas, kterou je zaměstnanec povinen na základě předem stanoveného rozvrhu pracovních směn odpracovat“.* Směnu obecně může zaměstnanec odpracovat jak ve sjednaném místě výkonu práce (na pracovišti), tak na pracovní cestě (nebo jiné cestě považované pro účely zákoníku práce za pracovní cestu). V případě pracovní cesty ve smyslu zákoníku práce pak náleží zaměstnanci cestovní náhrady, mimo jiné stravné.

Z citované formulace doplnění § 6 odst. 9 písm. d) ZDP lze dovodit, že osvobozeným příjmem zaměstnance bude peněžitý příspěvek na stravování (do stanovené výše) i v případě, že bude poskytován za směnu, která byla odpracována na pracovní cestě ve smyslu zákoníku práce. Jinými slovy, stravné (cestovní náhrada) a peněžitý příspěvek na stravování (do stanovené výše) může zaměstnavatel zaměstnanci poskytovat souběžně, a u zaměstnance nebude zdanitelným příjmem ani jedna z těchto částek. V důvodové zprávě není tato kombinace zmíněna, není tedy zřejmé, zda takový daňový režim byl záměrem předkladatele zákona. Jelikož tento výsledek může být do jisté míry diskutabilní, například ve světle omezení na straně výdajů zaměstnavatele podle § 24 odst. 2 písm. j) bod 4. ZDP, bylo by vhodné pro zvýšení právní jistoty doplnit v tomto směru komentář v důvodové zprávě jako vodítko pro daňové subjekty, které začnou tento nový nástroj používat.

Možné aspekty na straně zaměstnavatele

Podle našich informací někteří zaměstnavatelé od této alternativy očekávají zjednodušení administrativy, která je spojená s poskytováním příspěvků na stravování ve stávající formě. Navržený „stravovací paušál“ je z hlediska systematického zařazen do ustanovení ZDP, které upravuje osvobození příjmů zaměstnance v podobě příspěvku zaměstnavatele na stravování (v některé z tam uvedených forem). Nejde tedy o obecný peněžní příspěvek zaměstnanci k jakémukoliv využití. Jelikož tedy jde o účelový příspěvek „na stravování“, lze očekávat, že finanční úřad může při daňové kontrole požadovat po zaměstnavateli prokázat, jakým způsobem zajistil, že tento účelově vázaný příspěvek byl skutečně využíván zaměstnanci na stravování, a mohl tedy být považován za příjem osvobozený od daně. Obdobně jsou standardně prověřována například nepeněžní plnění v podobě využití zdravotnických zařízení, zdravotnických prostředků, vzdělávacích, sportovních, kulturních a jiných zařízení ve smyslu § 6 odst. 9 písm. d) ZDP, pokud nejsou zajištěna (a uhrazena) zaměstnavatelem přímo v konkrétním zařízení, ale jsou poskytována zaměstnancům ve formě poukázek či elektronických karet v určité částce určené k čerpání zaměstnancem. Nešlo by tedy o nic neobvyklého.

Lze předpokládat, že pokud by zákonodárce od zaměstnavatele žádné prokazování v tomto smyslu neočekával, upravil by peněžní příspěvek zaměstnanci jako obecný,

neadresný benefit (na pokrytí jakýchkoliv výdajů, které z povahy věci zaměstnanec musí vynakládat v souvislosti se zaměstnáním, například cestování do práce), a nikoliv jako „příspěvek na stravování“. V tomto kontextu lze analogicky připomenout časté prověřování „dostatečné obezřetnosti“ podnikatelů v oblasti DPH, cílící na ověření, zda dochází k využívání zákonných nároků v souladu s obecně platnými principy, resp. smyslem a cílem příslušných zákonných ustanovení. V tomto kontextu může být diskutabilní, zda očekávání zaměstnavatelů ohledně zjednodušení administrativy jsou na místě. Každopádně z hlediska nastolení právní jistoty doporučujeme, aby byly otázky ohledně předpokládaného přístupu správců daně při správě daní v této oblasti zmíněny v důvodové zprávě, jelikož navržená (peněžní) podoba zaměstnaneckého benefitu je v zákoně o daních z příjmů nová a je třeba správně nastavit očekávání daňových subjektů v kontextu záměru zákonodárce.

Možné aspekty na straně zaměstnanců

Na základě praktických zkušeností s jinými druhy benefitů poskytovaných zaměstnancům vedle mzdy, které jsou osvobozeny od daně z příjmů ze závislé činnosti, lze očekávat, že poskytnutí peněz v podobě příspěvků na stravování může být zaměstnavateli zvoleno jako alternativa namísto navýšení mzdy (zvlášť v situaci, kdy ve srovnání s jinými benefity se navíc jedná o daňově uznatelný náklad). Pro úplnost proto zmiňujeme i skutečnost, že na rozdíl od mzdy nebude peněžní částka v podobě příspěvku na stravování vstupovat do vyměřovacích základů např. pro účely dávek sociálního zabezpečení, tedy např. starobního či invalidního důchodu, nemocenské, peněžité pomoci v mateřství, ošetřovného, také náhrad mzdy z důvodu překážek na straně zaměstnavatele a podobně, které budou díky tomu nižší. Tento negativní důsledek na straně zaměstnanců může být poněkud nešťastný. Zejména v kontextu stávající situace mohou být tyto dopady velmi citlivé a zaměstnanci si je nemusí uvědomit. Jelikož někteří zaměstnavatelé jistě budou chtít této nové zákonné možnosti využít, pokud bude přijata, měla by být podle našeho názoru do důvodové zprávy doplněna i přehledná informace ohledně vztahu těchto peněžitých příspěvků a zmíněných dávek z pohledu zaměstnance, aby podané informace ohledně „vlastností“ tohoto nového nástroje byly úplné.

Úprava týkající se možnosti postihnout peněžitý příspěvek na stravování výkonem soudního rozhodnutí či exekucí

V doplnění § 6 odst. 9 písm. d) ZDP je také uvedeno, že „*peněžitý příspěvek v této výši nepodléhá výkonu rozhodnutí ani exekuci*“. Důvodová zpráva uvádí, že jde pouze o potvrzení z důvodu právní jistoty, jelikož ve smyslu § 299 o.s.ř. nemůže být tento příjem předmětem soudního výkonu rozhodnutí ani exekuce, resp. jej nelze postihnout srážkami z jiných příjmů ani přikázáním (jiné peněžité) pohledávky. Z odůvodnění není zřejmé, proč peněžitý příspěvek na stravování zaměstnanců není „*peněžitým plněním věrnostní nebo stabilizační povahy poskytnutým v souvislosti se zaměstnáním*“ ve smyslu § 299 odst. 1 písm. h) o.s.ř. Při konzultaci této otázky s odborníky na insolvenci a exekuce jsme obdrželi opačný výklad, než je uvedený v důvodové zprávě. Může se tedy jednat o nepřímou novelu jiných právních předpisů, které jsou navíc v gesci jiného

ministerstva. Doporučujeme proto přesunout tuto úpravu do právních předpisů, které řeší oblast exekucí či výkonu rozhodnutí.

Překlep v ustanovení § 24 odst. 2 písm. j) bod 4

Na konci první věty v bodu 4. jsou doplněna slova „*nebo na peněžitý příspěvek na stravování*“. Domníváme se, že první slovo „na“ je zde uvedeno omylem.

3) K bodům 9, 10, 30, 31, 35, 36 a 37 (výnosy dluhopisů při splatnosti a předčasné splatnosti)

Níže uvedené připomínky k těmto bodům novely se zabývají pouze daňovým režimem dluhopisů. Přesto bychom rádi upozornili, že daňový režim vkladního listu vydaného jako cenný papír v některých ustanoveních novely se jeví jako rozporný s cílem zákonodárce (např. § 36 odst. 2) písm. a) ZDP) a měl by být také prověřen.

Obecný komentář z pohledu mezinárodního zdanění

Chápeme, že příjem v podobě rozdílu mezi (i) jmenovitou hodnotu dluhopisu vyplacenou při jeho splacení a (ii) cenou, za kterou poplatník dluhopis nabyl, nově bude vstupovat do "obecného" základu daně. Obdobně se bude postupovat v případě předčasné splatnosti s tím, že místo jmenovité hodnoty dluhopisu se použije částka vyplacená emitentem. Kromě změny v metodě zdanění (zahrnutí do "obecného" základu daně namísto srážkové daně) tak dochází i ke změně stanovení základu daně, kdy se místo emisního kurzu (dle současného znění zákona) použije cena, za kterou poplatník dluhopis nabyl. V přeshraničních situacích bude dle našeho názoru v mnoha případech sporné, jakou část z takto definovaného základu daně bude Česká republika oprávněna zdanit, a to jak z pohledu smluv o zamezení dvojího zdanění, tak z pohledu definice příjmů ze zdrojů na území ČR (tj. § 22 ZDP).

Jako příklad si vezměme situaci, kdy (i) emisní kurs dluhopisu bude 80, tj. první nabyvatel dluhopisu zaplatí na primárním trhu 80, (ii) následně dojde k prodeji dluhopisu na sekundárním trhu za 92 a (iii) druhý držitel, který tento dluhopis pořídil za 92, při jeho splatnosti obdrží od emitenta celou jmenovitou hodnotu ve výši 100. Zároveň předpokládejme, že (a) oba držitelé dluhopisu jsou českými daňovými nerezidenty z různých smluvních států (státy A a B) a (b) obě smlouvy o zamezení dvojího zdanění (tj. SZDZ A-ČR i SZDZ B-ČR) umožňují státu zdroje zdanit úrokový příjem sazbou 5 %. Dle navrženého daňového režimu bude u druhého držitele dluhopisu podléhat zdanění částka 8 (100-92), kterou držitel zahrne do základu daně (podléhající sazbě 15 % nebo 19 %). V souladu se SZDZ B-ČR však může Česká republika zdanit úrok, a to sazbou daně maximálně ve výši 5 % z hrubé částky. V této souvislosti vyvstává řada otázek. Jaká částka představuje úrok ve smyslu jeho definice v příslušné SZDZ? Jinými slovy, na jaký základ daně by měla být sazba stanovená SZDZ B-ČR (5 %) aplikována? Stanoví se tato částka jako rozdíl mezi jmenovitou hodnotou a emisním kurzem (tj. 100-80=20), rozdíl mezi jmenovitou hodnotou a cenou, za kterou byl dluhopis nabyt, (tj. 100-92=8) nebo jiným způsobem? Dle našeho názoru by se stále mělo jednat o částku 20, neboť SZDZ obsahuje vlastní (autonomní) definici úroku a základ daně stanovený dle ZDP nelze použít pro účely SZDZ (viz také závěr Koordinačního výboru č. 448/18.03.15 - Daňový režim výplaty oceňovacích rozdílů). V

praxi je ovšem často problém tuto částku zjistit, což je ostatně důvod, proč se navrhuje změna daňového režimu dluhopisů v ZDP. Jak tedy v praxi postupovat? Považovali bychom za vhodné tuto úvahu z důvodu nastolení právní jistoty v měnícím se prostředí začlenit do důvodové zprávy. Odpovědnost plátců v této oblasti je značná, relevantní částky budou v praxi vysoké a navržené změny daňového režimu mají na tuto problematiku přímý vliv. Obdobně by bylo vhodné do důvodové zprávy doplnit komentář v tom smyslu, že první vlastník dluhopisu nerealizuje příjem ze zdrojů na území ČR, neboť (i) celý příjem je příjmem z prodeje investičního instrumentu, který (ii) nepořídil český daňový rezident ani česká stálá provozovna. Jinými slovy, první držitel by mohl realizovat maximálně příjem ze zdrojů na území ČR dle § 22 odst. 1 písm. g) bod 7 ZDP, k čemuž ale v dané situaci nedošlo (druhý držitel dluhopisu totiž v našem příkladu není českým daňovým rezidentem a zároveň nemá stálou provozovnu v ČR).

Pro úplnost si dovolujeme uvést, že výše uvedený příklad může být modifikován tak, že dluhopis je na sekundárním trhu prodán za 76 (ostatní předpoklady jsou totožné), tj. první nabyvatel realizoval ztrátu 4 (76-80), zatímco druhý zisk 24 (100-76). Problematika aplikace smlouvy o zamezení dvojího zdanění (tj. stanovení částky úroku pro účely SZDZ) je v tomto případě obdobná. Nejasný je ovšem v tomto případě také zákon o daních z příjmů. Jednotlivé druhy příjmů zahrnuté ve výčtu v § 22 ZDP jsou historicky vykládány podle jejich právní (a nikoliv ekonomické) povahy, jelikož jiný způsob interpretace by byl v praxi nerealizovatelný. Dle § 22 odst. 1 písm. g) bod 4 ZDP se za příjmy ze zdrojů na území ČR považují, mimo jiné, úroky a jiné výnosy z poskytnutých úvěrových finančních nástrojů a obdobné příjmy plynoucí z investičních nástrojů. Jak jsme již uvedli výše, domníváme se, že úrokem pro účely SZDZ je částka ve výši 20 (100-80). S ohledem na znění § 22 odst. 1 písm. g) bod 4 ZDP jsme toho názoru, že i pro účely zákona o daních z příjmů je z hlediska zdroje příjmů na území ČR mezním limitem tato částka. Jinými slovy, zatímco v předchozí situaci byl základ daně pro účely ZDP stanoven jako rozdíl jmenovité hodnoty a ceny, za kterou byl dluhopis pořízen, (100-92), v tomto případě bude stanoven jako rozdíl mezi jmenovitou hodnotou a emisním kurzem (100-80). Důvodem pro tento závěr je skutečnost, že částka ve výši 4 (tj. rozdíl mezi emisním kurzem a nižší cenou, za kterou byl dluhopis na sekundárním trhu pořízen) nepředstavuje z právního pohledu úrok ani jiný výnos z poskytnutých úvěrových finančních nástrojů a ani obdobný příjem plynoucí z investičních nástrojů. Z právního hlediska se jedná o jiný druh příjmu, který není ve výčtu příjmů v § 22 obsažen (vrácení půjčené částky ve výši emisního kurzu emitentem dluhopisu). Tento závěr platí (a uvedené důvody ještě lépe vyniknou) pro kupónový dluhopis, jehož emisní kurz je roven jmenovité hodnotě (tj. na primárním trhu nebyl vydán s diskontem), avšak držitel tohoto dluhopisu v okamžiku splatnosti ho pořídil na sekundárním trhu za cenu nižší (tj. s diskontem vzniklým na sekundárním trhu).

Použitá terminologie

Zásadním problémem navržené novely je z našeho pohledu skutečnost, že používá pro totožný druh příjmů nekonzistentní terminologii:

- Úroky z držby cenných papírů a jiné výnosy z dluhopisů podle zákona upravujícího dluhopisy s výjimkou výnosu určeného rozdílem mezi

jmenovitou hodnotou dluhopisu a jeho emisním kurzem (§ 8 odst. 1 písm. a) ZDP),

- Kladný rozdíl mezi jmenovitou hodnotou dluhopisu vyplacenou při jeho splacení nebo částkou vyplacenou při jeho předčasném splacení a cenou, za kterou poplatník dluhopis nabyl (§ 8 odst. 2 písm. a) ZDP), případně odkaz na tuto definici (§ 8 odst. 5 ZDP),
- Příjem plynoucí z práva na splacení dluhopisu (§ 36 odst. 1 písm. b) bod 1, § 38e odst. 1 písm. a), § 38e odst. 2 písm. a) a § 38e odst. 4 ZDP),
- Výnos dluhopisu podle zákona upravujícího dluhopisy s výjimkou výnosu určeného rozdílem mezi jmenovitou hodnotou dluhopisu a jeho emisním kurzem (§ 36 odst. 2 písm. a) ZDP), a
- Výnos (dluhopisu) určený rozdílem mezi jmenovitou hodnotou dluhopisu a jeho emisním kurzem (§ 8 odst. 1 písm. a) a § 36 odst. 2 písm. a) ZDP).

Pokud jsme text zákona ve světle záměru předkladatele zákona pochopili správně, zásadním problémem je skutečnost, že předkladatel zákona zřejmě v jednotlivých navržených úpravách ZDP kombinuje použití samostatných pojmů definovaných v ZDP (§ 8 odst. 1 písm. a) – první část textu, § 8 odst. 2 písm. a), § 36 odst. 1 písm. b) bod 1, § 38e odst. 1 písm. a) a § 38e odst. 2 písm. a) ZDP) s pojmy, které přebírá ze zákona o dluhopisech (§ 8 odst. 1 písm. a) – druhá část textu, § 36 odst. 2 písm. a) – obě části textu ZDP). Tato nekonzistence vede minimálně ke značně obtížné srozumitelnosti textu zákona. A podle našeho názoru dokonce umožňuje interpretace, které nejsou v souladu se záměrem zákonodárce. Například vzhledem k tomu, že v § 36 odst. 1 písm. b) bod 1 ZDP se z jeho působnosti (aplikace srážkové daně) vyjímají "*příjmy plynoucí z práva na splacení dluhopisu*", zatímco v § 36 odst. 2 písm. a) ZDP se z jeho působnosti (opět aplikace srážkové daně) vyjímá "*výnos určený rozdílem mezi jmenovitou hodnotou dluhopisu a jeho emisním kurzem*", může toto vést k výkladu, že příjem realizovaný fyzickou osobou (daňovým rezidentem i nerezidentem) při předčasné splatnosti dluhopisu bude nadále podléhat srážkové dani dle § 36 odst. 2 písm. a) ZDP. Tento výklad sice neodpovídá záměru zákonodárce, ale dle našeho názoru je ho možné dovodit ze systematiky zákona (tj. jednotlivých pojmů), zejména při porovnání s terminologií požívanou v § 8 odst. 2 písm. a), tedy právě v části zákona týkající se fyzických osob. Oblast finančních nástrojů je obecně poměrně složitá, a nelze tuto složitost ještě umocňovat používáním rozdílných pojmenování téhož druhu příjmu v jednom a tomtéž zákoně. Považujeme za zcela zásadní sjednotit terminologii napříč zákonem. Nabízí se například v části řešící daň z příjmů fyzických osob odkazovat na příjem dle § 8 odst. 2 ZDP, zatímco ve společné části používat obecný pojem "příjem plynoucí z práva na splacení dluhopisu".

Rádi bychom v této souvislosti upozornili, že navržené znění § 8 odst. 1 písm. a) ZDP je nutné změnit v každém případě; tj. i v případě, pokud by se zákonodárce rozhodl využít pojmy ze zákona o dluhopisech namísto vlastních definic (jakkoli tento postup nepovažujeme z hlediska srozumitelnosti a historického přístupu daňového zákonodárce za ideální). Důvodem je, že (i) pojem "*výnosy z dluhopisů podle zákona upravujícího dluhopisy*" není v zákoně o dluhopisech definován a (ii) v kombinaci s předchozím textem "*úroky z držby cenných papírů a jiné výnosy z dluhopisů*" navádí

k závěru, že pod toto ustanovení spadají úroky z dluhopisů a nějaké další výnosy z dluhopisů (které navíc nejsou definovány).

Pro úplnost si dovolujeme také uvést, že v navrženém znění § 36 odst. 2 písm. a) ZDP zřejmě omylem zůstala (v níže podtržené části textu) čárka, takže navržený text nyní zní: "*Zvláštní sazba daně z příjmů pro poplatníky uvedené v § 2 a §17 … činí 15 %, a to … u poplatníků podle § 2 … z úrokového příjmu, ze směnky vystavené bankou k zajištění pohledávky vzniklé z vkladu věřitele, …* ". Chápeme, že nebylo záměrem zákonodárce veškeré úrokové příjmy plynoucí poplatníkům daně z příjmů fyzických osob podrobit srážkové dani. Tento způsob zdanění by obzvlášť ve vztazích mezi běžnými fyzickými osobami (nepodnikateli) mohl způsobit značné praktické problémy. Z tohoto důvodu doporučujeme tuto čárku odstranit.

4) K bodu 32 až 34 a Čl. X návrhu (§ 38da ZDP)

a) Návrh

Navrhujeme vypustit z oznamovací povinnosti dle § 38da ZDP služby poskytované na území České republiky.

Zdůvodnění

V praxi se ukazuje, že tato oznamovací povinnost působí značné problémy. Např. v případě mezinárodní přepravy z ČR do zahraničí je nezbytné oddělovat částku za přepravu na území ČR. Mimo to je toto oznamování v zásadě duplicitní, neboť v případě, kdy je uzavřená smlouva, která může vést ke vzniku stálé provozovny na území ČR, je zde také oznamovací povinnost vůči správci daně. Jsme dále přesvědčeni, že oznamování těchto služeb, neodpovídá záměru této úpravy Z tohoto hlediska šlo především o to, podchytit informačně toky dividend a ostatních podobných příjmů z ČR.

b) Návrh

Navrhujeme speciální přechodné ustanovení ke změnám v § 38da ZDP s tím, že v rámci toho také navrhujeme, aby bylo možné použít novou úpravu § 38da ZDP ve znění této novely již pro zdaňovací období započatá v roce 2020.

Zdůvodnění

Změny v úpravě § 38da ZDP jsou ve prospěch daňových subjektů a ulevují V jeho administrativních povinnostech vůči státu. Zvláště pak v současné době jde o krok v souladu s cíli, pokud možno co nejvíce podnikatelům ulevit a proto by navrhovaná úprava měla být dobrovolně retroaktivní.

c) Návrh

Navrhujeme úpravu § 38da odst. 6 ZDP tak, aby slova „nepřesahuje v daném kalendářním měsíci 300 000 Kč“ byla nahrazena slovy „z nichž by byla daň sražena nebo vybrána v daném kalendářním měsíci, nepřesahuje 300 000 Kč“.

Zdůvodnění

Výklad slova „plynoucí“ je v rámci výkladu ZDP nejasný, proto navrhujeme postavit najisto, že plátce daně není povinen podat oznámení podle § 38da odst. 1 ZDP, pokud je částka příjmů, u kterých by vznikla povinnost srazit nebo vybrat daň konkrétnímu nerezidentovi za konkrétní kalendářní měsíc, nižší než stanovený limit. Touto úpravou je zaručena návaznost § 38da odst. 6 ZDP na § 38da odst. 2 ZDP.

5) Připomínky nad rámec novely

Dále pak uvádíme některé naše koncepční připomínky, které opakovaně uplatňujeme již delší dobu. Jsme si samozřejmě vědomi jednání se zástupci MF, které v této věci proběhlo na podzim minulého roku. Nicméně jsme přesvědčeni, že tyto připomínky by v mnoha případech vedly ke zjednodušení v oblasti a ke snížení administrativní zátěže podnikatelů, což je v současné době velmi žádoucí. V této souvislosti např. upozorňujeme na připomínku týkající se § 6 odst. 12 ZDP, kterou opakovaně uplatňujeme a kdy problematičnost tohoto ustanovení a obecný souhlas s naším názorem k této věci byl vysloven i na jednání se zástupci GFŘ. Je zřejmé, že i MF si je vědomo problematičnosti současného řešení, což se např. promítlo do správně zvoleného prominutí příslušenství daně, týkající se této problematiky (viz. FZ 5/2020).

5A) K § 6 odst. 6 ZDP

Návrh

V případě použití vozidla zaměstnancem k soukromým účelům doporučujeme zjednodušení spočívající v tom, že by u takovýchto automobilů nemusela být vůbec vedena kniha jízd (a to ani pro účely DPH) a došlo by k navýšení příjmů zaměstnance oproti současnému 1% ze vstupní ceny automobilu. Řešení by bylo dobrovolné, tzn. nemuselo by být použito povinně. Příklady možných alternativ o jakou výši příjmu by se mělo jednat, jsou uvedeny níže.

Zdůvodnění

Cílem úpravy by mělo být zejména:

i) Zjednodušení administrativní náročnosti určení soukromého použití (bez nutnosti vést knihu jízd za každé vozidlo/každého zaměstnance).

ii) Použití stejného způsobu určení soukromého užití pro účely daní z příjmů a DPH.

Na základě výše uvedeného se nám jeví jako nejvhodnější španělský nebo německý model (viz dále).

Při správném stanovení paušálu za soukromé užití by dle našeho názoru nemělo docházet ke snížení příjmů státního rozpočtu a zároveň by došlo k významnému ulehčení administrativní zátěže poplatníků.

Zahraniční úprava:

Německo
Za nepeněžní příjem zaměstnance se považuje částka ve výši 1 % ceny vozu měsíčně. Hodnotu pohonných hmot spotřebovaných pro soukromé účely lze určit na základě knihy jízd. Alternativně je však možné hodnotu pohonných hmot spotřebovaných pro soukromé účely určit paušálně, a to obecně ve výši 0,03% ceny vozu měsíčně za každý km mezi místem zaměstnání a bydlištěm zaměstnance.

Španělsko
V případě, kdy motorové vozidlo vlastní zaměstnavatel a poskytne ho zaměstnanci i k soukromým účelům se za příjem zaměstnance považuje částka ve výši 20% ceny vozu ročně. Tato částka zahrnuje veškeré náklady související s provozem motorového vozidla (daně, pojištění, palivo).

Itálie
Výše příjmu zaměstnance související s motorovým vozidlem poskytnutým zaměstnavatelem i pro soukromé účely je každoročně stanovena zvláštní institucí (Automobile Club d'Italia). Tato částka zahrnuje také související náklady včetně paliva spotřebovaného pro soukromé účely.

Slovensko
Obdobná úprava jako v České republice. Za příjem zaměstnance je v souvislosti s použitím motorového vozidla poskytnutého zaměstnavatelem i pro soukromé účely považována částka ve výši 1% hodnoty vozidla měsíčně. Tato částka se však počínaje 2. kalendářním rokem snižuje o 12,5% za každý kalendářní rok. Soukromou spotřebu pohonných hmot nelze určit paušálně, poměr soukromého a pracovního užití vozidla se tak stanoví na základě knihy jízd (či obdobné evidence).

Maďarsko
Použití vozidla poskytnutého bezúplatně zaměstnavatelem zaměstnanci je osvobozeno od daní z příjmů. Určení soukromé spotřeby pohonných hmot se provádí na základě knihy jízd (či obdobné evidence).

5B) K § 6 odst. 8 ZDP

Návrh

Navrhujeme v první větě ustanovení § 6, odst. 8 nahradit písmeno d) písmenem e).

Zdůvodnění

Cílem úpravy je v současné době, kdy je většina zaměstnanců v THP pozicích nucena pracovat z domova, umožnit zaměstnavatelům vyplácet náhrady za povinná plnění poskytovaná zaměstnavatelem na vytváření a dodržování pracovních podmínek pro výkon práce stanovené zákoníkem práce (náhrady za otop, osvětlení, vodné a stočné, elektrickou energii, náklady za internet, atd.) paušální částkou. Tato úprava navazuje na závěry Koordinačního výboru č.j. 546/26.5.19 ze dne 20.11.2019.

5C) K § 6 odst. 12 ZDP - vypuštění změny zavedené novelou ZDP č. 306/2018 Sb. – zásadní

Návrh

1) V § 6 odst. 12 se vypouští třetí věta ve znění „Za zaměstnance, u kterého povinnost platit povinné pojistné zaměstnavatel nemá, se nepovažuje zaměstnanec, je-li prokázáno, že se na něho zcela nebo částečně vztahuje povinné zahraniční pojištění stejného druhu, které se řídí právními předpisy jiného členského státu Evropské unie nebo státu tvořícího Evropský hospodářský prostor než Česká republika nebo Švýcarské konfederace; v takovém případě jsou základem daně příjmy ze závislé činnosti zvýšené o částku odpovídající příspěvkům zaměstnavatele na toto povinné zahraniční pojištění a tyto zahraniční příspěvky se považují pro účely daní z příjmů za povinné pojistné.“.

2) V § 38j odst. 2 v písm. f) se vypouští bod 5 ve znění:

„5. povinné pojistné z úhrnu zúčtovaných mezd uvedených v bodě 1,“.

Dosavadní body 6 až 8 se označují jako body 5 až 7.

Zdůvodnění

Navrhujeme vypuštění změny v ZDP, ke které došlo na základě novely ZDP, zákona č. 306/2018 Sb. Na základě této novely je nutné, v případě, kdy poplatník je příslušný k pojistnému systému v rámci EU, EHS či Švýcarska, navyšovat základ daně o zahraniční pojistné. Od počátku návrhu této úpravy KDP opakovaně upozorňovala, že tato změna způsobí mnohé nejednoznačné situace a výrazně zkomplikuje mzdovou agendu. Naše námitky vyslyšel Senát a danou novelu zamítl. Bohužel Sněmovna jeho veto přehlasovala. Jak vyplývá z příspěvku na koordinační výbor, který jsme v této věci neprodleně zpracovali, naše obavy se ukázaly jako oprávněné a tato změna působí

v praxi mnohé velmi obtížně řešitelné výkladové problémy. Proto navrhujeme její vypuštění.

5D) K § 10 odst. 1 písm. a) ZDP

Návrh

Navrhujeme vypustit část věty „a příjmů z provozu výroben elektřiny, ke kterému není vyžadována licence udělovaná Energetickým regulačním úřadem,“.

Zdůvodnění

Jak bylo zmíněno a odsouhlaseno při projednávání příspěvku na Koordinační výbor č. 495/25.01.17, provozovatelé fotovoltaických elektráren, kteří dodávají elektrickou energii do veřejné sítě a dostávají z výboru této elektřiny tzv. zelený bonus, musejí mít na provozování elektrárny licenci od Energetického regulačního úřadu. Zmíněný dovětek se tedy na tyto případy neuplatní. V jiném případě však při provozování fotovoltaické elektrárny nevzniká provozovateli žádný příjem. Zmíněné ustanovení je tak prázdné a matoucí, doporučujeme jej proto vypustit.

5E) K § 16a ZDP – zásadní

Návrh

Pro odstranění výkladových problémů navrhujeme po zbývající dobu uplatňování solidárního zvýšení daně upravit znění § 16a ZDP tak, aby bylo zcela jednoznačné, že v případě, kdy poplatník docílí v rámci základu daně dle § 7 ZDP daňovou ztrátu, bude možné tuto ztrátu následně kompenzovat při výpočtu solidárního zvýšení daně s případným ziskem (kladným základem daně) docíleným v rámci příjmů dle §7 ZDP.

Zdůvodnění

V rámci projednávání problematiky solidárního zvýšení daně na GFŘ jsme mimo jiné upozorňovali na problém, který může způsobit situace, kdy poplatník docílí v rámci příjmů dle § 7 ZDP daňovou ztrátu. Na tuto věc jsme upozorňovali i v rámci našich předchozích připomínek. V rámci této souvislosti jsme mimo jiné upozorňovali na to, že vycházet pouze ze závěru, že pojem základ daně znamená kladné číslo, není možné, protože při striktní aplikaci takového závěru by některá ustanovení v ZDP byla neaplikovatelná na ztrátové poplatníky, což není výklad, který by byl v souladu se smyslem ZDP (např. § 23 odst. 4, 7 a 10 ZDP). Mimo to by striktní přístup vycházející z toho, že v případě docílení daňové ztráty bude pro účely výpočtu solidárního zvýšení daně akceptováno pouze kladné číslo s tím, že tato ztráta již nebude dále vůbec zohledněna, mohl vést až k absurdním závěrům, kdy by míra zdanění byla vyšší než

100%. Příkladem může být situace, kdy podnikatel v jednom roce nakoupí zásoby za 3 mil. Kč a v druhém roce je prodá za 3,1 mil. Kč. Jeho reálný zisk z dané transakce je 100 tis. Kč. Pokud bychom pro účely výpočtu solidárního zvýšení daně nezohlednili ztrátu, kterou docílil v prvním roce, znamenalo by to, že výše jeho zdanění v roce druhém by při zohlednění solidárního zvýšení daně byla vyšší jak 100 % (3,1-1,2*0,07). Takovéto zdanění by v souladu s judikaturou NSS a US bylo jednoznačně protiústavní.

Proto bychom pro odstranění těchto závěrů a předejití výkladovým problémům navrhovali, aby přímo z textu zákona vyplývala možnost při výpočtu solidárního zvýšení daně zohlednit ztrátu, kterou poplatník docílí v rámci příjmů dle § 7 ZDP. Předchozí novela tuto otázku řeší z hlediska možnosti kompenzovat pro účely solidárního zvýšení daně ztrátu z podnikání s příjmy dle § 6 ZDP, bohužel však neřeší výše uvedený problémy ztráty z předchozích let.

Obdobná situace, kdy nejsou zohledňovány daňové ztráty dosažené poplatníkem z příjmů podle § 7 ZDP, nastává u osvobození důchodů a penzí podle § 4 odst. 3 ZDP.

Z hlediska doby kompenzace daňové ztráty bychom doporučovali vyjít z doby 5 let, kdy je možné ztrátu uplatnit jako odečitatelnou položku od základu daně, ale s tím, že uplatnění v rámci výpočtu solidárního zvýšení daně by nemuselo korespondovat s uplatněním ztráty jako odčitatelné položky od základu daně. Jde totiž o dva samostatné výpočty, které spolu nemusejí souviset a navazovat na sebe (ztráta se uplatňuje jako odčitatelná položka od celkového základu daně při případném zohlednění ztráty dle § 9 ZDP, kdežto v tomto případě se jedná o způsob výpočtu solidárního zvýšení daně).

5F) K § 19 odst. 11 ZDP - zásadní

Návrh

Navrhujeme vypuštění § 19 odst. 11 ZDP, resp. minimálně alternativně vypuštění písm. b) a c) daného ustanovení.

Zdůvodnění

Navrhujeme výše uvedené ustanovení ze zákona vypustit. Z odůvodnění doplnění tohoto ustanovení do zákona je patrno, že jeho cílem bylo řešení problematiky zdaňování investičních fondů, kdy se předpokládalo jejich zdaňování sazbou nula a z toho následně dovozované vyloučení osvobození ve vztahu mateřská a dceřiná společnost. V zákoně pak bylo zvoleno jiné řešení, kdy byla schválena definice základního investičního fondu, který může uplatnit sazbu 5% DPPO. Z tohoto hlediska je tedy uvedená úprava nadbytečná. Mimo to může působit v praxi zbytečné výkladové problémy. V rámci ČR byly tyto výkladové problémy odstraněny tím, že v pokynu GFŘ D-22 je výslovně uvedeno, že uvedená restrikce se nevztahuje na slevy na dani a

odčitatelné položky. Pak ale je dle našeho názoru uvedená množina prázdná, protože si nedovedeme představit, co by mělo být onou obdobnou úlevou na dani, na kterou by předmětná restrikce měla dopadat. Mimo to bude tato restrikce působit problémy ve vztahu k zahraničí, kdy nevíme, co má být považováno z hlediska zahraničních právních předpisů za onu obdobnou úlevu na dani, která by měla vést ke ztrátě osvobození. Dále se domníváme, že je nelogické, aby uvedená restrikce dopadala i na situace, kdy si poplatník může zvolit osvobození či obdobnou úlevu na dani, ale on se rozhodne zvolit zdanění. Nerozumíme tomu, proč by v tomto případě mělo dojít ke ztrátě nároku na osvobození od daně. Domníváme se, že by mohlo být minimálně sporné, zda takováto restrikce není v rozporu se Směrnicí. Dalším výkladovým problémem uvedené úpravy pak může být v posledním písmeni zmiňovaná sazba daně ve výši nula. Z úpravy není zřejmé, zda jde o sazbu nominální nebo efektivní. Mimo to, v některých zemích (např. Švýcarsko) máme korporátní daň jak na úrovni celostátní, tak na úrovni regionální (ve Švýcarsku federální a kantonové daně). Vzniká potom otázka, které z těchto daní musejí mít nulovou sazbu, aby se uplatnila daná restrikce.

5G) K § 20b ZDP - zásadní

Návrh

Doporučujeme, aby v tomto ustanovení bylo výslovně upraveno zdanění výplaty ostatních kapitálových fondů ze zahraničí, a to stejně jako je tomu v tuzemsku. To je příjem ponížený o daňovou nabývací cenu s tím, že případný kladný rozdíl je zdaněn 15 % srážkovou daní.

Zdůvodnění

Domníváme se, že v souladu se zásadou nediskriminace je výše uvedený způsob zdanění možné dovodit i v současné době. Pro odstranění jakýchkoliv výkladových problémů však doporučujeme pro právní jistotu poplatníků tento způsob zdanění výslovně zakotvit do textu zákona.

5H) K § 23 odst. 3) písm. a) bod 17 ZDP - zásadní

Návrh

Na základě výše uvedeného navrhujeme omezit aplikaci § 23 odst. 3 písm. a) bod 17 v případě vztahu mezi dvěma daňovými rezidenty.

Zdůvodnění

Navrhujeme, aby předmětná úprava byla vyloučena v případě vztahu mezi daňovými rezidenty. Uvedená úprava de facto vede k tomu, že z titulu cen obvyklých dochází pouze ke zvýšení základu daně, pokud není rozdíl dorovnán (jestliže je rozdíl dorovnán, tak logicky nedochází už k rozdílu mezi cenou sjednanou a cenou obvyklou). Domníváme se, že takový závěr je v rozporu s principem úpravy základu daně z titulu cen obvyklých v rámci tuzemska, kdy cílem by mělo být zabránit v přesunech ztrát či jiných daňových výhod mezi poplatníky pomocí neobvyklých cen. Pak by ale výsledkem daňových úprav měla být situace taková, jako kdyby k rozdílu v cenách obvyklých nedošlo. To ale uvedené znění § 23 odst. 3 písm. a) bod 17 ZDP nezaručuje, kdy důsledkem je, že z titulu porušení cen obvyklých dochází pouze k doměření daně a úprava tak de facto představuje sankci, nikoliv úpravu základu daně.

5I) K § 23e odst. 3 ZDP - zásadní

Návrh

Obecně je možné říci, že identifikace nákladů, které mají být zahrnuty do nadměrných výpůjčních nákladů, je v textu zákona uvedena velmi obecně a nejednoznačně. Domníváme se proto, že především v oblasti kapitalizovaných úroků, derivátů, kurzových rozdílů a leasingových úroků by tato úprava měla být zpřesněna tak, aby byla více jednoznačná a nesporná.

Zdůvodnění

Z textu zákona téměř nevyplývá, jak identifikovat, o jaké náklady se jedná s tím, že popis je částečně pouze v důvodové zprávě. Například způsob praktický zahrnování kapitalizovaných úroků v zásadě nevyplývá z textu zákona (dle textu zákona by se zřejmě měl zahrnovat celý kapitalizovaný úrok) a řešení je popsáno toliko v důvodové zprávě.

5J) K § 23e odst. 3 písm. f) ZDP - zásadní

Návrh

Navrhujeme řádně stanovit vyvratitelnou domněnku výše úrokových nákladů, a to procentem z leasingové splátky, obdobně jak tomu bylo § 25 odst. 1 písm. zm) ZDP ve znění platném od 1. 1. 2008, případně jak tomu v současné době je u nepřímých nákladů v § 25 odst. 1 písm. zk) ZDP. Vylučovala by se stanovená část časově

rozlišené leasingové splátky, pokud by poplatník neprokázal, že je úrok zahrnutý do časově rozlišené leasingové splátky nižší.

Zdůvodnění

V případě poplatníků, kteří neúčtují dle mezinárodních účetních standardů, bude v praxi velmi obtížné a nejednoznačné určit výši úrokové složky zahrnuté to leasingové splátky. V této souvislosti není možné souhlasit s tezí, že ve většině leasingových smluv je tento údaj zapracován. Opak je pravdou. I pro správce daně by pak bylo při praktické aplikaci jednodušší, aby zde byla možnost paušalizace této úrokové složky a snížily se tak náklady jak na straně daňových subjektů, tak na straně správců daně. Navržená úprava je zcela obecná a nejednoznačná a bude v praxi působit při realizaci značné praktické problémy.

w) finanční výdaje (náklady), kterými se pro účely tohoto zákona rozumí úroky z úvěrových finančních nástrojů a související výdaje (náklady), včetně výdajů (nákladů) na obstarání, zpracování úvěrů, poplatků za záruky, pokud je věřitel osobou spojenou ve vztahu k dlužníkovi (§ 23 odst. 7).

5K) K § 23e odst. 3 písm. h) ZDP - zásadní

Návrh

Navrhujeme toto písmeno vypustit nebo jej podrobněji specifikovat.

Zdůvodnění

Není zcela zřejmé, o jaké další výdaje se jedná. Navrhovaná úprava může působit problémy a komplikace při stanovení hranic toho, co je a co není považováno za dané výdaje.

5L) K § 23e odst. 6 ZDP - zásadní

Návrh

Navrhujeme, aby v § 23e odst. 6 došlo k úpravě poslední věty tak, že neuznané nadměrné výpůjční výdaje budou přecházet na právního nástupce v rozsahu, v jakém přechází na tohoto právního nástupce titul, k němuž se neuznané nadměrné výpůjční výdaje váží (například zápůjčka nebo smlouva o finančním leasingu).

Zdůvodnění

Navrhované ustanovení jde nad rámec Směrnice ATAD. V rámci přeměn má právní nástupce obecně možnost (za splnění stanovených podmínek) převzít určité položky odčitatelné od základu daně jako jsou daňové ztráty nebo odpočet na podporu výzkumy a vývoje. Současně má právní nástupce určité povinnosti, jako například povinnost pokračovat v odpisování započatém právním předchůdcem. Tato pravidla vedou k tomu, že přeměny společností jsou v obecné rovině daňově neutrální. Navrhované znění by vedlo k situaci, kdy by například v rámci fúze byla převzata zápůjčka právním nástupcem, tento právní nástupce by byl povinen úrokové náklady podrobit testu dle §23e, ale neměl by možnost použít neuznané nadměrné výpůjční výdaje evidované právním předchůdcem.

Domníváme se, že navrhovaný text úpravy, dle kterého nebude mít právní nástupce možnost snížit si výsledek hospodaření o neuplatněné nadměrné výpůjční výdaje zanikající společnosti, jde proti obecné daňové neutralitě přeměn zakotvené v ZDP u jiných odčitatelných položek relevantních pro daňové účely (ztráty, opravné položky daňové aj.).

5M) K § 23g odst. 5 ZDP - zásadní

Návrh

Navrhujeme rozšířit variantu, kdy přeceněná cena bude relevantní pro daňovou oblast i na další případy, kdy dle zahraniční právní úpravy dochází z titulu přeměny či vkladu ke zdanění.

Zdůvodnění

Současná česká právní úprava vychází z toho, že v případě přeshraničních vkladů a přeměn se v České republice vždy vychází z nepřeceněné ceny. Toto řešení však vychází z mylného předpokladu, že v zahraničí nikdy nedochází z titulu vkladu a přeměny ke zdanění, jak je tomu v ČR. V souladu se směrnicí je tomu ale v některých státech jinak a vklady či přeměny podléhají zdanění. Příkladem může být Slovensko. V těchto případech je pak nezbytné zajistit, aby daňová základna v ČR byla přeceněná cena, která byla v zahraničí zdaněna. Opačný postup je mimo jiné v rozporu s komunitárním právem.

5N) Ztráta z prodeje majetkových složek daňově uznatelným nákladem - zásadní

Návrh

Navrhujeme z ustanovení § 24 ZDP vypustit veškerá ustanovení vylučující ztrátu z prodeje majetku (§ 24 odst. 2 písm. w), s), ta), tb), ze)).

Zdůvodnění

Domníváme se, že omezení uplatnění ztráty v těchto případech je nesystémové, komplikuje uplatňování daně z příjmů a neodpovídá ekonomické realitě. Případné obcházení či účelové vytváření daňových ztrát je možné doměřit s využitím standardních procesních instrumentů zakomponovaných v daňovém řádu resp. navazující judikatuře. Aby bylo možné toto účelové vytváření daňových ztrát lépe podchytit, mohlo by být alternativním řešením to, že by ztrátu ve výše uvedených případech (§ 24 odst. 2 písm. w), s), ta), tb)) bylo možné uplatnit v případě dodržení ceny obvyklé dle § 23 odst. 7 ZDP i v případě transakcí s nespojenými osobami.

5O) K § 24 odst. 7 a § 25 odst. 1 písm. zk) ZDP - zásadní

a) Návrh

V § 24 odst. 7 ZDP se v závěrečné části ve větě čtvrté vypouští slovo „přímo“.

Zdůvodnění

Legislativně technická úprava sjednocující text umožňující zvýšit daňovou nabývací cenu o daňově neuznatelné náklady dle § 25 odst. 1 písm. zk) ZDP s obdobným textem v § 24 odst. 2 písm. r) ZDP.

b) Návrh

V § 24 odst. 7 ZDP se v závěrečné části ve větě osmé nahrazují slova „ při snížení základního“ textem „při snížení vlastního kapitálu“.

Zdůvodnění

Nabývací cena se již nyní zvyšuje o plnění do vlastního kapitálu (nikoli pouze základního). Zrcadlově by poplatníci měli přednostně snižovat nabývací cenu při výplatách z vlastního kapitálu (úprava byla v roce 2015 předjednána se zástupci GFŘ).

c) Návrh

V § 25 odst. 1 písm. zk) ZDP se ve větě druhé vypouštějí slova „režijní (nepřímé)“ a „režijních (nepřímých)“.

Zdůvodnění

Tím, že se umožní používat paušalizaci nákladů u veškerých nákladů, které jsou daňově nerelevantní dle § 25 odst. 1 písm. zk) ZDP, dojde k výraznému zjednodušení a odstranění mnohých výkladových problémů, které předmětné ustanovení v současné době v praxi působí. Obdobná úprava umožňující paušalizaci veškerých nákladů daňově nerelevantních dle tohoto ustanovení je používána i v jiných zemích EU.

5P) K § 25 odst. 1 písm. zl) ZDP

Návrh

Znovu navrhujeme doplnění, že se jedná pouze o přímou závislost mezi úroky a ziskem. Ze zákona není zcela zřejmé, co je myšleno slovem „převážně“. Navrhujeme toto upřesnit v textu zákona nebo slovo „převážně“ úplně vypustit.

Zdůvodnění

V ZDP není stále definováno, zda se jedná o závislost přímou nebo nepřímou (přitom již bylo řešeno v rámci KV). Dále není zcela zřejmé, co je myšleno slovem „převážně“. Navrhujeme doplnit v přímo v textu zákona nebo úplně vypustit.

5Q) Obecně k majetku k § 26 a násl. ZDP - zásadní

Návrh

Navrhujeme výrazné zjednodušení v oblasti majetku a to těmito způsoby:

1. snížení počtu odpisových skupin, případně ideálně zahrnutí většího rozsahu majetku přímo do daňově uznatelných nákladů.

2. V případě nehmotného majetku převzetí účetních odpisů, jako daňově relevantních výdajů dle § 24 odst. 2, písm. v) ZDP (máme samozřejmě na mysli i v těch případech, kdy je v současné době nehmotný majetek daňově odepisován dle § 32a ZDP).

3. Zvýšení limitu pro zařazení do majetku a povinného posouzení technického zhodnocení, jako investice.

4. Zavedení dobrovolného paušálu (např. procentem ze vstupní ceny), do jehož výše by náklady na majetek byly daňově uznatelné bez ohledu na to, zda by šlo o opravy či technické zhodnocení).

5. Zavedení systému, kdy u pravidelně obnovovaného majetku (např. motorová vozidla či výpočetní technika) by zisk z prodeje majetku nebyl zdaňován, ale snižoval by vstupní cenu nově pořízeného majetku.

Zdůvodnění

Považujeme za zcela nezbytné provést změny vedoucí ke zjednodušení v rámci stávajícího zákona a to v oblastech, které v praxi působí nejvíce zbytečných výkladových problémů a nejasností a vedou ke zbytečným a nákladným sporům. Oblast majetku k nim bezpochyby patří. Je nutné zdůraznit, že v dlouhodobém horizontu jsou tyto změny z pohledu státního rozpočtu neutrální. V případě majetku jde totiž o daňově uznatelné náklady, které se pouze složitě „časově rozlišují“. Cílem daného návrhu je tyto komplikace, které zbytečně zatěžují jak správce daně, tak daňové subjekty odstranit či alespoň co možná nejvíce snížit.

5R) Přecenění při převzetí jmění FO K § 30 odst. 10 písm. a) ZDP - zásadní

Návrh

a) V § 30 odst. 10 písm. a) se na konci doplňují slova „s výjimkou poplatníka uvedeného v § 2, který nabyl jmění převodem jmění na společníka, u majetku nabytého převodem jmění na společníka,“

b) Alternativním komplexní řešení, o kterém jsme již s MF diskutovali, je mít možnost zdaněné přecenění při převzetí jmění společníkem FO odpisovat podobně jako goodwill nebo oceňovací rozdíl z titulu nákupu obchodního závodu dle § 23 odst. 15 ZDP.

Zdůvodnění

Fyzická osoba, která nabyla majetek převodem jmění, je neoprávněně krácena na svém majetku, když podle dosavadního znění § 30 odst. 10 písm. a) je povinna jako právní nástupce zaniklé společnosti pokračovat v odepisování započatém zaniklou společností. Důvodem je skutečnost, že podle § 10 odst. 1 písm. j) je fyzická osoba povinna zahrnout nepeněžní příjem z převzetí jmění společníkem do dílčího základu daně z příjmů, a to v ocenění podle zvláštního právního předpisu. Podle dosavadní právní úpravy však nemůže jako právní nástupce zaniklé společnosti, jejíž jmění převzala, použít reprodukční pořizovací cenu zjištěnou podle zvláštního právního předpisu, ačkoliv tato cena vešla do ocenění jmění pro účely daně z příjmů fyzických osob.

5S) K § 38w ZDP - zásadní

Návrh

Navrhujeme snížit sankce uvedené v daném ustanovení.

Zdůvodnění

Výše těchto sankcí je dle našeho názoru neúměrně vysoká. Tato sankce může být v případě osvobozeného prodej dokonce daleko vyšší, než přidaný zisk z prodeje, a to i v případě, kdy je oznámení podáno pouze pozdě bez výzvy správce daně. V takovém případě by sankce mohla mít rdousící či škrtící efekt, což je v rozporu s ústavními principy, jak opakovaně judikovaly ÚS i NSS.

6) Náměty na změny a doplnění daňového řádu

Úvod

Komora daňových poradců zaznamenala následující vyjádření Ministerstva financí k pozměňovacím návrhům k novele daňového řádu, která byla Poslaneckou sněmovnou projednána pod sněmovním tiskem č. 580:

„*Nicméně navzdory výše uvedenému Ministerstvo financí myšlenku zavést možnost individuálního prominutí u pokuty za opožděné tvrzení daně a priori neodmítá. Mělo by se tak však udát na základě pečlivé analýzy a při zvolení parametrů a textace, která nebude vyvolávat výkladové spory nebo nezpůsobí faktickou nerealizovatelnost s ohledem na limity tzv. veřejné podpory. Ministerstvo financí je tak připraveno s předkladatelem pozměňovacího návrhu na takové analýze, jakož i na formulaci normativního textu a jeho odůvodnění spolupracovat.* ***V případě, že bude na základě veřejné diskuse shledána potřeba takovou změnu učinit, bude zařazena do příští novely daňového řádu….***“

Sice to bylo stanovisko k návrhu na zavedení možnosti prominout pokutu podle § 250 daňového řádu, ale jsme přesvědčeni, že tento přístup lze vztáhnout na jakýkoliv návrh na „pozitivní“ změnu daňového řádu.

Níže proto zasíláme návrhy na změnu či doplnění daňového řádu a vyjadřujeme maximální připravenost a vstřícnost Komory při přípravě novely daňového řádu.

Všechny návrhy směřují v prospěch posílení materiální pozice daňových subjektů a jejich informovanosti, což bude mít klíčovou roli v době ekonomické krize v důsledku šíření COVID-19.

Návrhy

Vzhledem k časové tísni vznášíme návrhy na změny a doplnění daňového řádu pouze heslovitě, když podrobnosti jsme připraveni doplnit v rámci dalších jednání.

1. uvedení důvodů pro zahájení daňové kontroly před vyměřením v případě daňového odpočtu (nadměrného odpočtu na DPH)

2. povinnost správce daně vyrozumět daňový subjekt o neúčinnosti podání

3. povinnost správce daně vyrozumět jednou ročně daňový subjekt o přeplatku na dani / vrátit automaticky jednou ročně přeplatek na dani

4. možnost prominout pokutu za pozdní podání daňového tvrzení v individuálním případě

5. zastropování úročené doby u úroku z prodlení

6. umožnit daňovému subjektu podílet se na stanovení daně podle pomůcek

Připomínky zpracoval: Ing. Bc. Jiří Nesrovnal, člen Prezidia a vedoucí Sekce DPPO

Připomínky zaslali: Ing. Robert Bezecný, člen sekce DPFO; Mgr. Simona Hornochová, členka sekce DPPO; Ing. Bc. Jiří Nesrovnal, člen Prezidia a vedoucí Sekce DPPO; Ing. Radek Novotný, člen sekce DPPO; Ing. Marie Velflová, členka sekce DPPO; Ing. Tomáš Hajdušek, vedoucí Sekce správa daní