

Připomínky KDP ČR k Návrhu zákona, kterým se mění některé zákony v oblasti daní v souvislosti s implementací předpisů Evropské unie

Obsah

A) Obecně	5
A1) Návrh	5
B) K novele zákona o daních z příjmů (ZDP)	6
B1) Obecně k navrženým změnám – zásadní	6
B2) K § 6 odst. 12, 13 a k § 24 odst. 2 písm. ch) ZDP (část první bod 1, 6).....	7
B3) K § 6 odst. 13, § 19 odst. 3 písm. a) bod 2, § 19 odst. 9 bod 1, § 36 odst. 1 písm. c) bod 2, § 38f odst. 4, § 38f odst. 8, § 38fa odst. 3 písm. b) ZDP (část první bod 1, 3, 4, 8, 12, 13, 17) - zásadní.....	7
B4) K § 6 odst. 13, § 19 odst. 9 bod 1, § 36 odst. 1 písm. c) bod 2, § 38f odst. 4, 8 a 13, § 38fa odst. 3 písm. b) ZDP (část první bod 1, 4, 8, 12, 13, 16, 17) - zásadní	8
B5) K § 6 odst. 13 (část první bod 1) - zásadní	9
B6) K § 23e odst. 7 a 8 ZDP (část první bod 5) - zásadní	10
C) K zákonu o mezinárodní spolupráci při správě daní zákon č.164/2013 Sb. ... 12	
C1) Obecně	12
C2) Obecně	13
C3) Připomínka k § 14c (část čtvrtá bod 9) - zásadní.....	13
C4) Připomínka k § 14f odst. 2 (část čtvrtá bod 9)	13
C5) Připomínka k § 14h odst. 2 (část čtvrtá bod 9) – zásadní.....	14
C6) Připomínka k § 14i odst. 2 (část čtvrtá bod 9) - zásadní.....	15
C7) Připomínka k § 14l odst. 4 (část čtvrtá bod 9) - zásadní.....	16
C8) K § 14q a § 14j (část čtvrtá bod 9) - zásadní	16
C9) K § 14q (část čtvrtá bod 9) - zásadní.....	17
C10) K § 14f odst. 2 návrhu zákona (Směrnice: čl. 3) - zásadní	17
D) Připomínka k návrhu Vyhlášky o stanovení charakteristických znaků přeshraničního uspořádání v rámci mezinárodní spolupráce při správě daní ..18	
D1) Definice daňově úsporných schémat - zásadní	18
D2) Definice daňově úporných schémat přímo v textu zákona - zásadní	18
D3) Návrh na úpravu §5 Vyhlášky	18
D4) K § 2 vyhláška: § (Směrnice: Příloha IV, Část I.) - zásadní	19
D5) K §3 odst. 3 vyhlášky (Směrnice: Příloha IV, Část II, kategorie A, odst. 3) - zásadní.....	19
D6) K §3 odst. 3 vyhlášky (Směrnice: Příloha IV, Část II, kategorie A, odst. 3) - zásadní.....	19
D7) K §5 odst. 1 písm. b) bod 1. vyhlášky (Směrnice: Příloha IV, Část II, kategorie C, odst. 1, písm. b) bod i) - zásadní	19
D8) D8) K §5 odst. 5 vyhlášky (Příloha směrnice (Část I, třetí odst.) – zásadní.....	20
D9) K §7 odst. 1 vyhlášky (Směrnice: Příloha IV, Část II, kategorie E, odst. 1;) - zásadní	20

E) Připomínky k ZDP nad rámec novely	20
E1) Bezúplatné příjmy - zásadní	20
E2) K § 4 odst. 1 písm. l) bod 1	21
E3) K § 4a	22
E4) K § 6 odst. 6	22
E5) K § 6 odst. 12 ZDP - vypuštění změny zavedené novelou ZDP č. 306/2018 Sb. - zásadní	23
E6) K § 10 odst. 1 písm. a)	24
E7) K § 16a ZDP – zásadní	24
E8) K § 18 a § 19 – zásadní	25
E9) K § 19 odst. 11 - zásadní	25
E10) K § 20b - zásadní	26
E11) K § 23 odst. 3 písm. a) bodu 6 - zásadní	26
E12) K § 23 odst. 3 písm. b) bodu 1 - zásadní	28
E13) K § 23 odst. 3) písm. a) bod 19 - zásadní	29
E14) K 23 odst. 13 ZDP - zásadní	29
E15) K § 23e odst. 3 - zásadní	29
E16) K § 23e odst. 3 písm. f) - zásadní	30
E17) K bodu § 23e odst. 3 písm. f) - zásadní	30
E18) K § 23e odst. 3 písm. c) a d) - zásadní	31
E19) K § 23e odst. 3 písm. h) - zásadní	31
E20) K § 23e odst. 6- zásadní	31
E21) K § 23g odst. 5 - zásadní	32
E22) Ztráta z prodeje majetkových složek daňově uzn. nákladem - zásadní	32
E23) K § 24 odst. 7 a § 25 odst. 1 písm. zk) - zásadní	32
E24) K § 25 odst. 1 písm. zl)	33
E25) Obecně k majetku k § 26 a násl. - zásadní	33
E26) Přecenění při převzetí jmění FO K § 30 odst. 10 písm. a) - zásadní	34
E27) K § 38fa - zásadní	34
E28) K § 38fa odst. 1.....	35
E29) K § 38w - zásadní	35
F) K daňovému řádu	35
F1) K § 136 Prodloužení lhůty pro podání přiznání - zásadní	35
F2) K § 153 odst. 3 Vyrozumění o výši daňového nedoplatku - zásadní	37
F3) K § 252 – nový odst. 7 Vyrozumění o předpisu úroku z prodlení - zásadní ...	37
G) K novele zákona o dani z přidané hodnoty (ZDPH)	38
G1) K definici pořízení zboží po 1. 4. 2019.....	38

G2) K uskutečnění plnění osvobozených od daně podle § 64, 66 a 68	38
G3) Zničení, ztráty nebo odcizení, které nebyly řádně doloženy	39
H) K zákonu o spotřebních daních	39
H1) K ustanovení § 3 a § 73 pojem uživatel a přeprodej osvobozených lihových výrobků.....	39

A) Obecně

A1) Návrh

Navrhujeme, aby nebyly novely všech daňových předpisů spojovány do jednoho souhrnného „balíku“.

Zdůvodnění

Obecně nepovažujeme za správné a v souladu s legislativními pravidly i judikaturou, spojovat do jedné právní normy novelizaci všech daňových předpisů. V takovémto případě jsou spojeny zcela nesouvisející oblasti právní regulace. Tím, že tímto postupem jsou otevřeny téměř všechny daňové předpisy, hrozí dále daleko větší riziko, že v rámci projednávání v zákonodárných sborech budou k novelám načteny další změny, které neprošly řádným legislativním procesem. Je totiž možné načíst v zásadě cokoliv, co se jakkoliv týká účetnictví či daní. Konečně v neposlední řadě je zde riziko, že kvůli jedné problematické otázce bude celý balíček zdržen, či dokonce neschválen. Příkladem, kdy k právě takové situaci došlo, je pak poslední novela daňových předpisů (zákon č. 170/2017 Sb.), která díky tomu byla schválena později, než se předpokládalo, a nabyla nestandardně účinnosti 1. 7. 2017, což pak působí například v oblasti daně z příjmů mnohé výkladové problémy. Chtěli bychom také zdůraznit, že takovýto postup byl kritizován (při projednávání zákona č. 170/2017 Sb.) i ze strany LRV. Obdobně tomu je u poslední novely Sněmovní tisk č. 206.

B) K novele zákona o daních z příjmů (ZDP)

B1) Obecně k navrženým změnám – zásadní

a) V průzkumech mapujících priority adresátů daňových předpisů z okruhu podnikatelské, manažerské i odborné veřejnosti opakovaně zaznívá požadavek na minimalizaci změn, a to zejména z důvodu stabilizace prostředí a neustále se měnících pravidel. Také pracovníci Ministerstva financí opakovaně na veřejných fórech zdůrazňují hodnotu legislativní zdrženlivosti. Zejména potřeba jakýchkoliv „legislativně-technických“ úprav by měla být vždy velmi seriózně zvažována. Pokud nejde o zjevnou chybu (například v odkazu), takové úpravy velmi často přinášejí „změnu pro změnu“, jelikož upravují text zákona, který byl doposud vykládán shodně, s cílem, aby se výklad nezměnil. Nikdy však nelze zaručit, jak takový krok v budoucnu posoudí nezávislý soud, a zda úprava tohoto typu nezpochybňuje dosavadní výklad příslušné právní normy uplatňovaný před změnou nejen poplatníky, ale i v rámci standardní správní praxe orgánů Finanční správy. Domníváme se, že pokud se skutečně v praxi v daném ohledu vyskytují výkladové problémy, které jsou ale zároveň řešitelné úpravou textu zákona mající podobu „legislativně-technické“ a nikoliv „věcné“ změny (tedy se v principu nic nemění), naprostá většina takových situací by byla řešitelná v rámci metodické činnosti Ministerstva financí či Generálního finančního ředitelství (prostřednictvím vydání metodického sdělení, informace apod.). V tomto ohledu se lze inspirovat fungující praxí veřejné správy v zahraničí, typicky například v Německu či ve Velké Británii. Jak opakovaně uvádí Ústavní soud, *„[j]azykový výklad představuje pouze prvotní přiblížení se k aplikované právní normě. Je pouze východiskem pro objasnění a ujasnění si jejího smyslu a účelu (k čemuž slouží i řada dalších postupů, jako logický a systematický výklad, výklad e ratione legis atd.).“*

b) Návrh je označen jako „Návrh zákona, kterým se mění některé zákony v oblasti daní v souvislosti s implementací předpisů Evropské unie“. Až na drobné výjimky změny navrhované v oblasti daní z příjmů nijak nesouvisí s implementací předpisů Evropské unie. Navíc upravují zákonná ustanovení, která v dané podobě existují řadu let, a z odůvodnění uvedeného v důvodové zprávě žádným způsobem nevyplývá, že by se v tomto ohledu nenadále vyskytly výkladové problémy takového rázu, že by je bylo třeba náhle akutně řešit. Ani Komora daňových poradců v této oblasti neviduje žádné signály, které by indikovaly takovou potřebu. Apelujeme tedy obecně na minimalizaci „legislativně-technických“ zásahů do textu zákona, jejichž cílem je vykládat zákon shodně jako před změnou, a na řešení případných výkladových problémů přednostně prostřednictvím metodické činnosti kompetentních orgánů veřejné správy. Pokud však náhlá potřeba v oblasti navrhovaných úprav skutečně nastala, žádáme o doplnění konkrétního důvodu do textu důvodové zprávy k jednotlivým bodům.

c) Zcela zásadní připomínku, resp. zásadní nesouhlas vznášíme v souvislosti s navrženými změnami (také označenými jako „legislativně-technické“), které se týkají mezinárodních smluv. Podrobnou argumentaci uvádíme níže s odkazem na jednotlivá konkrétní ustanovení. V obecné rovině však považujeme za nutné zdůraznit, že už při prvotním posouzení případných dopadů navržených změn jejich povaha ve skutečnosti zdaleka nemusí být „legislativně-technická“. Navíc zasahují do poměrně zásadních koncepčních ustanovení ZDP nastavujících pravidla

mezinárodního zdanění. Takový druh změn může mít vzhledem ke komplexnosti dotčené problematiky dalekosáhlé následky, jejichž možný dopad do praxe je třeba detailně promyslet a pečlivě předem prodiskutovat ve spolupráci se specialisty na mezinárodní zdanění osob a podniků i s odborníky z podnikové praxe, kteří v nadnárodních firmách daná pravidla aplikují, aby bylo minimalizováno riziko nežádoucích nezamýšlených dopadů, než bude vůbec přikročeno k úpravě textu zákona v takto zásadním rozsahu. Žádná odborná debata na toto téma neproběhla, a jak uvádíme výše, ani nebyla avizována akutní potřeba takových úprav, která by vysvětlovala jejich překvapivé začlenění do balíčku změn daňových zákonů s cílem naprosto nesouvisejícím. Další problém je, že dané úpravy zavádí do zákona zcela nesrozumitelnou a v daném oboru (který se obecně vyznačuje existencí propracovaných, mezinárodně uznávaných a koncepčně jednotně používaných pojmů a pravidel) nepoužívanou terminologii, která není v zákoně nijak definována, kdy pro pochopení zamýšleného významu textu zákonné normy musí i profesionálové napřed nastudovat důvodovou zprávu. Připomínáme, že srozumitelnost práva patří mezi základní principy právního státu.

B2) K § 6 odst. 12, 13 a k § 24 odst. 2 písm. ch) ZDP (část první bod 1, 6)

Uvedené změny explicitně zakotvují do textu ZDP pravidlo, že jako výdaj je obecně možné uplatnit pouze tu část daně, která nemohla být započtena dle příslušné mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Nicméně GFŘ vychází z toho, že tento závěr vyplývá již ze současné právní úpravy, a tento přístup dlouhodobě uplatňuje v rámci své správní praxe. Jak je uvedeno výše, z důvodové zprávy nevyplývá náhlá potřeba úpravy textu zákona, který je takto vykládán již řadu let. Ani Komora daňových poradců neneviduje takovou potřebu, která by indikovala neudržitelnost stávajícího výkladu běžně uplatňovaného v praxi. Z tohoto hlediska pak nerozumíme důvodu této změny. Pokud bude schválena, nelze dle našeho názoru vyloučit výklad, že sice platí, ale až od účinnosti navrhované novely, což neodůvodněně vytváří značnou právní nejistotu.

B3) K § 6 odst. 13, § 19 odst. 3 písm. a) bod 2, § 19 odst. 9 bod 1, § 36 odst. 1 písm. c) bod 2, § 38f odst. 4, § 38f odst. 8, § 38fa odst. 3 písm. b) ZDP (část první bod 1, 3, 4, 8, 12, 13, 17) - zásadní

Tato připomínka se týká změny terminologie ZDP týkající se označení smluv o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovým únikům v oboru daní z příjmu a z majetku (dále „obecná smlouva o zamezení dvojího zdanění“) provedené napříč zákonem. Z důvodové zprávy jsme pochopili, že záměrem navrhovatele bylo zavést jednotné označení těchto smluv jako „**mezinárodní smlouvy upravující zamezení dvojímu zdanění všech druhů příjmů**“. Tento pojem však není v ZDP nijak definován, a zamýšlený druh smlouvy by měl tedy vyplývat z jazykového vyjádření jejího označení použitého v příslušné právní normě. Použité označení považujeme za zcela nevhodné, a to z řady důvodů:

a) terminologie použitá pro označení obecné smlouvy o zamezení dvojího zdanění je nesrozumitelná nejen pro běžného adresáta právního předpisu, ale i pro profesionála v daném oboru. Pro pochopení významu použitého termínu je nutné nastudovat

důvodovou zprávu, což je z hlediska požadavku na srozumitelnost práva jako základního principu právního státu neakceptovatelné

b) podle důvodové zprávy by obecné smlouvy o zamezení dvojího zdanění měly být nazývány jako „mezinárodní smlouvy upravující zamezení dvojímu zdanění všech druhů příjmů“ s argumentem, že existují i mezinárodní smlouvy, které sice obsahují ustanovení o zamezení mezinárodnímu dvojímu zdanění, ale pouze ve vztahu k určitým druhům příjmů. Tyto smlouvy je pak třeba odlišit (jako příklad je uváděna smlouva z oboru mezinárodní letecké dopravy). Z důvodové zprávy však nijak nevyplývá, s jakými zásadními nejasnostmi se v dané oblasti potýká výkladová praxe, aby byla odůvodněna potřeba takové terminologické změny zasahující do textu, který je v ZDP obsažen a standardně aplikován řadu let

c) jelikož pojem „mezinárodní smlouvy upravující zamezení dvojímu zdanění všech druhů příjmů“ není v ZDP definován, bude třeba jej vykládat standardními metodami výkladu právních norem. Použití výrazu „**všech druhů příjmů**“ může založit značný výkladový problém už v samotném důvodu, proč jsou smlouvy takto označovány. Pokud navrhovatel indikuje existenci mezinárodních smluv, které řeší mezinárodní zdanění jen určitého druhu příjmů, a tyto smlouvy se uplatní jako speciální úprava pro daný druh příjmů, z logiky věci pak obecná smlouva o zamezení dvojího zdanění neřeší „**všechny**“ druhy příjmů (jinými slovy, druh příjmů podléhající speciální úpravě pak obecná smlouva neřeší). Zvolené označení obecných smluv o zamezení dvojího zdanění proto považujeme za zcela nevhodné

d) nejsme si jisti povahou smluv ohledně příjmů z letecké dopravy zmiňovaných v důvodové zprávě, ale rozhodně jsou součástí právního řádu České republiky smlouvy o zamezení dvojího zdanění v oboru daně dědické a darovací, které řeší druhy příjmů z dědění a darování, na něž pak v případě daných států nedopadá obecná smlouva o zamezení dvojího zdanění. V důsledku toho by se například Slovensko či Rakousko rázem mohlo zařadit v ZDP mezi „bezesmluvní státy“, jelikož obecná smlouva o zamezení dvojímu zdanění mezi Českou republikou a Slovenskem/Rakouskem neřeší „všechny“ druhy příjmů, což bezesporu nebylo cílem navrhovatele. Pokud se navrhovatel domnívá, že toto lze překlenout výkladem, pak bychom rádi zdůraznili, že stejně tak jsme dosud nezaznamenali systémový výkladový u stávajícího znění. Otázkou tedy je, zda navržená změna výkladový problém řeší, nebo nějaký horší zakládá

e) při porovnání navrženého textu jednotlivých ustanovení pak není zřejmé, zda je dovětek „upravující zamezení dvojímu zdanění všech druhů příjmů“ v některých ustanoveních vynechán záměrně či omylem (viz níže v komentáři B4 k ustanovení § 6 odst. 13 ZDP s ohledem na rozpor textu zákona s důvodovou zprávou, nebo při porovnání ustanovení § 38f odst. 1 a § 38f odst. 8 ZDP).

B4) K § 6 odst. 13, § 19 odst. 9 bod 1, § 36 odst. 1 písm. c) bod 2, § 38f odst. 4, 8 a 13, § 38fa odst. 3 písm. b) ZDP (část první bod 1, 4, 8, 12, 13, 16, 17) - zásadní

Tato připomínka se týká začlenění nové terminologie do ZDP v označení mezinárodních smluv „**kteřá je prováděna**“. Na základě důvodové zprávy jsme dovodili, že cílem je zajistit, aby mezinárodní smlouva, na kterou se ustanovení ZDP odvolávají, byla nejen platná, ale i „účinná“, a pravidla v ní obsažená se tedy

skutečně aplikovala. Jsme přesvědčeni, že tuto interpretaci lze jednoznačně dovodit i ze stávajícího textu zákona s ohledem na účel a smysl dané právní normy, a tyto změny v textu ZDP nemají odůvodnění. Domníváme se, že takový výklad je navíc uplatňovaný zcela běžně, aniž by o něm vznikaly pochybnosti – tam, kde se ZDP odkazuje do jiného právního předpisu bez dalšího vymezení (jako příklad lze uvést ustanovení § 25 odst. 1 písm. j) ZDP, tedy výdaje nad limity stanovené zvláštními předpisy – zřejmě neexistuje spor o to, že se jedná o předpisy platné a účinné).

Stejně jako v předchozím případě nemáme v praxi avizovány výkladové problémy, které by opodstatnily takto systémový zásah do textu zákona, u kterého lze jen obtížně domyslet možné praktické dopady. Jsme přesvědčeni, že doplnění zmíněného dovětku k odkazu na mezinárodní smlouvu „která je prováděna“ naopak může nemalé výkladové problémy vyvolat. Při namátkovém porovnání textu obecných smluv o zamezení dvojího zdanění se ukazuje, že terminologie v ustanoveních nastavujících „účinnost“ (tedy provádění) smluv je nejednotná, zejména v případě starších smluv. Například v čl. 29 smlouvy mezi ČR a Německem je uvedeno, že smlouva se bude „aplikovat“ (nikoliv provádět), podle čl. 28 smlouvy s Brazílií se bude smlouva „uplatňovat“ a podobně. Ani ve smlouvách v oboru daně darovací a dědické není výraz „prováděna“ standardně používán. Je jasné, že takový přístup k výkladu zákona je formalistický, nicméně není v české praxi nijak neobvyklý, což nakonec demonstruje i povaha změn navrhovaných v této novele. Sice rozumíme, že jde patrně o obecný termín používaný v oblasti mezinárodních smluv (obdobně jako „účinnost“ v případě zákona), ale z hlediska praxe jde o pojem zcela nový a pro běžného uživatele nesrozumitelný. Domníváme se proto, že je vhodné se podobným doplněním ZDP vyhnout.

B5) K § 6 odst. 13 (část první bod 1) - zásadní

Tato připomínka je jen doplněním konkrétního důsledku změny terminologie v označení obecných smluv o zamezení dvojího zdanění z hlediska pravidel obsažených v ustanovení § 6 odst. 13 ZDP.

Použití pojmu „mezinárodní smlouvy upravující zamezení dvojímu zdanění **všech** druhů příjmů“ může z výše popsaných důvodů vést k tomu, že potenciální snížení příjmů o daň zaplacenou v jiném státě se v případě států, se kterými má Česká republika vedle obecné smlouvy o zamezení dvojího zdanění uzavřenou i „speciální“ smlouvu řešící dvojí zdanění jen určitých druhů příjmů, bude řídit pravidlem určeným pro „bezesmluvní“ státy, což z hlediska systematického nedává žádný smysl.

Zároveň není zřejmé, zda bylo úmyslem navrhovatele neumožnit snížení základu daně o daň zaplacenou v jiném státě na základě jiné mezinárodní smlouvy řešící zamezení dvojímu zdanění, kterou Česká republika s daným státem uzavřela, a pokud ano, z jakého důvodu, když jde o platnou mezinárodní smlouvu, která je součástí našeho právního řádu.

V konečném důsledku by sice při kombinaci navržených pravidel bylo možné u daně zaplacené na základě těchto „speciálních“ smluv dospět ke stejnému výsledku, jako by bylo aplikováno standardní pravidlo pro smluvní státy, ale při porovnání navrženého textu zákona a důvodové zprávy tento výsledek nastává spíše náhodou. Pravidlo obsažené v poslední větě (doplněné) v § 6 odst. 13 ZDP omezující rozsah možného snížení základu daně totiž v odkazu na mezinárodní smlouvu neobsahuje

dovětek „upravující zdanění všech druhů příjmů“. V důvodové zprávě je však uvedeno, že by zde tento dovětek uvedený být měl.

B6) K § 23e odst. 7 a 8 ZDP (část první bod 5) - zásadní

a) Obecná koncepční připomínka

Navrhovaná úprava těchto ustanovení řeší čistě technický nesoulad způsobený tím, že aktuální text zákona při aplikaci pravidla pro výpočet nadměrných výpůjčních nákladů vede k porovnání dvou nesourodých částek, což z hlediska samotné techniky výpočtu nedává smysl.

Navrhovatel se však žádným způsobem nezabývá tím, že podstata této úpravy nespočívá v odstranění stávající technické nesrovnalosti, ale míří do základního koncepčního přístupu k aplikaci daného pravidla na případ veřejné obchodní společnosti (a komplementáře komanditní společnosti, na kterého je uplatňován stejný daňový režim). Jsme přesvědčeni, že by se navrhovatel s tímto faktem měl výslovně vypořádat a zvolenou koncepcí řádně odůvodnit.

Způsob zdanění příjmů veřejné obchodní společnosti a části komanditní společnosti (dále „v.o.s./k.s.“) obsažený v ZDP totiž obecně indikuje, že český zákonodárce považoval tuto právní formu za svého druhu daňově transparentní a podle toho daňový režim nastavil. Základ daně v.o.s./k.s. je zdaňovaný u společníků, příjmy společníků daňových nerezidentů z účasti ve v.o.s./k.s. se považují za příjmy dosahované prostřednictvím stále provozovny těchto společníků v České republice a podobně. Pojetí daňového režimu v.o.s./k.s. je poměrně specifické (u společníka nejsou do základu daně zahrnovány příjmy a výdaje, ale celkový základ daně), nicméně ve svém důsledku vede k „daňové konsolidaci“ základu daně v.o.s./k.s. a společníka stejně jako v případě klasických transparentních entit. Koncepční pojetí daňového režimu také vede k závěru, že podnikání v.o.s./k.s. je ZDP *de facto* vnímáno jako „osobní“ podnikání společníka.

Ve vyjádření Evropské komise k pravidlům obsaženým ve směrnici ATAD se uvádí, že transparentní entity nespádají do působnosti pravidel v dané směrnici, pokud nejsou podle lokálního práva považované za poplatníky (což v rozsahu běžného základu daně v.o.s./k.s. není). Je tedy velkou otázkou, jaký je za daných okolností správný přístup ke způsobu aplikace pravidla pro omezení nadměrných výpůjčních nákladů na v.o.s./k.s. a její společníky (zda by například neměly být naopak veškeré parametry vstupující do výpočtu sečteny a počítány tak, jako by se jednalo o podnikání jednoho poplatníka – neomezeně ručícího společníka). Volba koncepce je věcí zákonodárce, která je ovšem v tomto případě determinovaná implementací unijního práva, nicméně ať je jakákoliv, domníváme se, že musí být v důvodové zprávě s ohledem na specifickou povahu v.o.s./k.s. z hlediska konzistentnosti s ostatními pravidly řádně odůvodněna. Takové odůvodnění však v návrhu (stejně jako v předchozí novele ZDP, která předmětné pravidlo zavedla), zcela absentuje.

Na základě výše uvedeného navrhuje použít postup, který je založen na testování nadměrných výpůjčních výdajů za v.o.s./k.s. a její neomezeně ručící společníky na „konsolidované“ bázi. Tedy:

- veřejná obchodní společnost vyčíslí své nadměrné výpůjční výdaje, které však nebude dále testovat, ale alokuje je na své společníky ve stejném poměru, v jakém rozdělují zisk. Každý společník následně sečte své vlastní nadměrné výpůjční výdaje s podílem na nadměrných výpůjčních výdajích převzatých od v.o.s. a tyto porovná s limitem 80 mil. Kč, resp. 30 % svého daňového zisku před úroky, zdaněním a odpisy, který bude stanoven včetně části základu daně převzaté od v.o.s.
- komanditní společnost bude postupovat analogicky vůči svým komplementářům, avšak část nadměrných výpůjčních výdajů připadající na komanditisty (resp. na k.s.) si „ponechá“ a otestuje proti 80 mil. Kč, resp. svému zdanitelnému zisku před úroky, zdaněním a odpisy poté, co byl ponížen o příslušnou alokaci této položky na komplementáře.

Zdůvodnění

Navrhované opatření považujeme za technicky příliš přísné a nespravedlivé omezení, které je navíc v nesouladu se současným daňovým režimem v.o.s./k.s. a jejich neomezeně ručících společníků. Domníváme se, že dává ekonomickou logiku posuzovat základ daně, který je relevantní pro výpočet dle § 23e ZDP na „konsolidované“ bázi, jako základ daně neomezeně ručícího společníka navýšený o část základu daně, která na něj připadne z v.o.s./ k.s. a uplatňovat předmětné zákonné limity opět na celkové výpůjční náklady za v.o.s./k.s. a jejich neomezeně ručících společníků.

Nevhodnost přístupu zvoleného v návrhu (tedy samostatné posuzování nadměrných výpůjčních nákladů u v.o.s./k.s. a společníka) dokládá i výsledek, ke kterému by tento přístup vedl v případech, kdy by společník nerezident ze svých prostředků poskytl úvěr v.o.s./k.s. Společník by pak v ČR zdanil úrokový příjem od v.o.s./k.s. v důsledku fikce stálé provozovny podle § 22 odst. 3 ZDP, a zároveň by tento úrok vstupoval do testování nadměrných výpůjčních nákladů u v.o.s./k.s. (přestože se úrokové výnosy a náklady efektivně „vyrušily“ v rámci stanovení základu daně u společníka, jehož součástí je i základ daně v.o.s./k.s., a výsledný základ daně tak žádné výpůjční náklady z tohoto titulu neobsahuje).

V případě, že by navrhovatel trval na jím navrhované výpočtu, považujeme za vhodné smysl a logiku této možnosti řádně odůvodnit, a ponechat ji jen jako alternativní možnost k výpočtu na „konsolidované“ bázi, a to výhradně na základě rozhodnutí poplatníka.

C) K zákonu o mezinárodní spolupráci při správě daní zákon č.164/2013 Sb.

C1) Obecně

Domníváme se, že je nutné se vypořádat s uplatněním právní zásady *nemo tenetur se ipsum accusare*. Tento právní princip je zakotven v čl. 37 a 40 zákona č. 2/1993 Sb., Listina základních práv a svobod, jako základní lidské právo. V daňovém řízení je totožná zásada uplatněna prostřednictvím § 96 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád. Z hlediska samotného uplatnění je přitom nutno vycházet z interpretace *sensu largo* tj., že se nejedná pouze o samotné právo odmítnout vypovídat, ale rovněž i právo širší spočívající v odmítnutí poskytnutí informací, jež mohou posléze vést k trestnímu stíhání i samotného daňového poradce, jemuž vznikne povinnost transakci oznámit správci daně, neboť ten může být spolupachatelem trestného činu dle § 240 a dále zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákoník. *Ultima ratio* by po provedení oznámení transakce, jež by posléze byla správním orgánem či soudem v rámci soudního přezkumu, považována za transakci například v rozporu s ustanovením § 8 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, by se stala daná situace fakticky nepostihnutelnou z hlediska trestního práva a to právě pro rozpor s uvedeným právem na odmítnutí poskytnutí výpovědi či informace *in genere*.

Shora uvedené je navíc nutné uplatňovat i mnohem šířeji v souladu s nálezem Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1849/08 ze dne 18. 2. 2010, neboť ten dále dovodil, že nelze provedení výpovědi vynuocovat i jakoukoliv sankcí ve správním řízení, a to právě pro rozpor tohoto postupu s právní zásadou *nemo tenetur*. Byť si je KDP ČR plně vědoma odlišností správního a daňového řízení, uvedený právní princip musí být vzat v potaz při uvalení jakékoliv informační povinnosti, a to minimálně u transakcí, jež mohou být posléze shledány trestnými. Mimo jiné i z důvodu, že daňově-správní orgán podává též podnět k zahájení trestního řízení orgánu činnému v trestním řízení, má-li důvodné podezření o jeho spáchání. V uvedeném případě je však zcela stěžejní, jakým způsobem se informace zakládající podezření ze spáchání trestného činu dostala do sféry daňově-správního orgánu, neboť pokud tak bylo uskutečněno na základě povinného oznámení samotného subjektu, posléze v pozici obviněného, domníváme se, že je rozpor s principem *nemo tenetur se ipsum accusare* dán.

Návrh řešení

a) Navrhujeme doplnit ustanovení, zákazu použití informací získaných plněním výše uvedených povinností dle DAC 6 pro účely podání oznámení učiněné ze strany správce daně orgánu činnému v trestním řízení. Rovněž by mělo být upraveno z důvodu slučitelnosti zákonné úpravy s ústavně-právním pořádkem (viz nálezem Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1849/08 ze dne 18. 2. 2010), že nesplnění této oznamovací povinnosti nemůže daňově-správní orgán vynutit sankcí tj. měla by být upravena výjimka z aplikace § 247a zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád.

b) Pokud správce daně na základě zaslání oznámení nezahájí POP či daňovou kontrolu a případně daň doměří následně (po určité době), nemělo by být vyměřováno příslušenství daně, to je penále a úrok z prodlení. Oznámení lze vnímat

jako svého druhu v materiálním slova smyslu daňové tvrzení. Pokud by správce daně měl pochybnosti o jeho správnosti, je jeho povinností dané tvrzení prověřit. Pokud tak nepostupuje, nelze při případném následném doměření daně požadovat příslušenství daně. Tento závěr je v souladu s relevantní judikaturou KS Ostrava 22 Af 105/2012-36 ze dne 19. 8. 2014 (Sbírka rozhodnutí NSS 2/2015 č. 3154/2015 Sb. NSS str. 123) a 5 Afs 27/2017-43 (spojen s 5 Afs 28/2017) ze dne 26. 10. 2017 (Sbírka rozhodnutí NSS 12/2017 č.3646/2017 Sb. NSS).

C2) Obecně

Doporučujeme, aby v souladu se smyslem a cílem Směrnice z návrhu, případně minimálně z důvodové zprávy, jednoznačně a nesporně vyplývalo, že se daná nová informační povinnost týká pouze daně z příjmů.

C3) Připomínka k § 14c (část čtvrtá bod 9) - zásadní

Návrh

S ohledem na níže uvedené doporučujeme do § 14c doplnit čtvrtý odstavec, který explicitně uvede, že fyzická osoba v zaměstnaneckém vztahu k uživateli nebo zprostředkovateli není zprostředkovatelem uspořádání, a to i za předpokladu, že je zároveň daňovým poradcem zapsaným v seznamu daňových poradců vedeném KDP ČR, případně advokátem.

Zdůvodnění

Ze směrnice lze dovodit, že fyzická osoba, která je v zaměstnaneckém vztahu s uživatelem oznamovaného přeshraničního uspořádání, není uživatelem oznamovaného přeshraničního uspořádání, ani zprostředkovatelem takového uspořádání. Tento výklad podporuje i zápis z jednání pracovní skupiny IV pro přímé daně ze dne 24. září 2018, na kterém se diskutovaly vybrané problémy spojené s výkladem směrnice. Obdobný závěr podporuje i důvodová zpráva k § 14c odst. 1, která konstatuje, že: „Uspořádání dále nemá zprostředkovatele v případě, kdy bylo uspořádání připraveno tzv. in-house, tedy samotným uživatelem.“ Obdobně by to mělo platit v případě zaměstnanců zprostředkovatele, byť by se jednalo o daňové poradce či advokáty. Oznamovací povinnost plní případně zprostředkovatel, nikoliv jeho zaměstnanci, i když se jedná o daňové poradce či advokáty.

C4) Připomínka k § 14f odst. 2 (část čtvrtá bod 9)

Domníváme se, že při definování přeshraničního uspořádání v § 14f odst. 2 došlo k záměně pojmů. Přeshraniční uspořádání je v návrhu definováno v závislosti na „daňovém statutu“ uživatele (což v terminologii směrnice odpovídá pojmu "příslušný daňový poplatník"). Směrnice však definuje přeshraniční uspořádání v závislosti na „daňovém statutu“ účastníka (s tímto pojmem ostatně pracuje návrh vyhlášky implementující přílohu IV směrnice – charakteristické znaky přeshraničního

uspořádání). Chápeme, že cílem bylo co do nejvyšší míry implementovat směrnici beze změn. Doporučujeme tedy zvážit úpravu definice přeshraničního uspořádání tak, aby závisela na „daňovém statutu“ účastníka a odpovídala tedy definici uvedené ve směrnici.

C5) Připomínka k § 14h odst. 2 (část čtvrtá bod 9) – zásadní

Návrh

Vzhledem k tomu, že pravidlo, které je formulováno v návrhu § 14h odst. 2, je nesplnitelné, považujeme za nutné zvolit jiný způsob provedení směrnice. Tímto jiným způsobem je automatický přechod oznamovací povinnosti na uživatele v případě, že k dané transakci není k dispozici zprostředkovatel, který není vázán profesní povinností mlčenlivosti. Tento závěr by si pak měl učinit uživatel, nikoli zprostředkovatel.

Zdůvodnění

Podle navrhovaného ustanovení je uživatel povinnou osobou od okamžiku, kdy mu dojde první sdělení o tom, že jsou všichni zprostředkovatelé ve vztahu k tomuto uspořádání vázáni profesní mlčenlivostí. Tuto podmínku ovšem není možné v praxi naplnit. Využívá-li uživatel více zprostředkovatelů, přičemž někteří zprostředkovatelé mohou využívat služeb dalšího zprostředkovatele jako subdodavatele (z pohledu směrnice/zákona zprostředkovatel poskytuje své služby jinému zprostředkovateli), jednotliví zprostředkovatelé nejsou schopni ověřit, v jakém postavení jsou ostatní zprostředkovatelé; navíc nejsou schopni spolehlivě zjistit, zda jsou zapojeni i další zprostředkovatelé. Zprostředkovatelé s profesní mlčenlivostí dokonce nesmí, bez výslovného souhlasu svého klienta, jinému zprostředkovateli sdělit žádné informace.

Je pravdou, že už na úrovni směrnice není vyřešený systém pro situaci, kdy existuje více zprostředkovatelů. Směrnice je jen obecně založena na konceptu, kdy uživatel oznamovaného přeshraničního uspořádání je povinnou osobou pouze v případě, kdy neexistuje žádný zprostředkovatel, který je povinnou osobou (tj. zprostředkovatel neexistuje nebo mají všichni zprostředkovatelé profesní mlčenlivost).

Je však povinností členského státu provést nejen formální transpozici, tedy promítnutí směrnice do vnitrostátního právního předpisu, ale i zajistit její adekvátní aplikaci, tedy implementaci transpozičních opatření, která povede k dosažení žádaného výsledku. Vzhledem k tomu, že pravidlo, které je formulováno v návrhu § 14h odst. 2, je nesplnitelné, považujeme za nutné zvolit jiný způsob provedení směrnice.

C6) Připomínka k § 14i odst. 2 (část čtvrtá bod 9) - zásadní

Návrh

a) Zachovat profesní mlčenlivost i v případě typizovaných daňově úsporných schémat, minimálně u vedlejšího zprostředkovatele, to znamená, že doporučujeme vypustit odstavec druhý.

Zdůvodnění

Profesní mlčenlivost podle zákona č. 523/1992 Sb., o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců ČR zahrnuje všechny skutečnosti, o nichž se poradce dozvěděl v souvislosti s výkonem daňového poradenství. Mlčenlivost tedy dopadá i na typizovaná uspořádání ve smyslu navrhované právní úpravy, která tak profesní mlčenlivost prolamuje nejen nad rámec § 6 odst. 9 zákona č. 523/1992 Sb., ale i nad rámec samotné Směrnice 2018/822. Vypuštění tohoto ustanovení neohrozí odhalování agresivního daňového plánování, protože návrh zákona předpokládá v takovém případě přesun oznamovací povinnosti plně na uživatele takového přeshraničního uspořádání.

V případě schválení tohoto ustanovení lze navíc předpokládat výkladové problémy, co ještě není a co již je typizovaným uspořádáním a na co tedy informační povinnost dopadá. Definice typizovaného uspořádání je velmi obecná a především vedlejší zprostředkovatel nemusí mít vůbec možnost zjistit, že jde o typizované uspořádání, když například informace od klienta bude, že jde o individuálně nastavené uspořádání.

Dle českých profesních předpisů (tj. dle § 6 odst. 9 zákona č. 523/1992 Sb. nebo dle § 21 zákona č. 85/1996 Sb.) je zprostředkovatel (tj. daňový poradce nebo advokát) povinen zachovávat mlčenlivost o všech skutečnostech, o nichž se dozvěděl v souvislosti s výkonem své profese (tj. s výkonem daňového poradenství nebo poskytováním právních služeb). Navržený druhý odstavec je tedy nadbytečný. Podle odůvodnění navrhované úpravy i z hlediska obecných zásad legislativní tvorby předpokládáme, že cílem navrhovatele bylo zachovat profesní mlčenlivost tak, jak je dána profesními předpisy, a nikoliv provádět nepřímou novelu těchto předpisů. Skutečnost, že typizované uspořádání (tj. jeho obecný popis) nepodléhá profesní mlčenlivosti, vyplývá ze samotné podstaty profesní mlčenlivosti.

Pokud by jiný zprostředkovatel byl požádán uživatelem typizovaného uspořádání o (dílčí) radu při jeho implementaci (tj. v situaci, kdy typizované uspořádání uživateli poskytl jiný zprostředkovatel), z pohledu tohoto zprostředkovatele se o typizované uspořádání nejedná. Při posuzování by tedy měla být vždy brána v úvahu povaha služby každého konkrétního zprostředkovatele. Ve zmíněném případě by se tedy na poskytnutí (dílčí) daňové rady uživateli jiným zprostředkovatelem, než který typizované uspořádání navrhl, profesní mlčenlivost vztahovala, jelikož se jedná o běžný výkon daňového poradenství vůči konkrétnímu uživateli (buť je uživatel poptává v souvislosti s typizovaným uspořádáním navrženým jiným zprostředkovatelem).

C7) Připomínka k § 14l odst. 4 (část čtvrtá bod 9) - zásadní

Chápeme, že § 14l odst. 4 představuje implementaci článku 8ab bodu 10 směrnice. Pokud tomu tak je, jsme přesvědčeni, že se jedná o nesprávnou implementaci. Směrnice v článku 8ab bodu 10, kde řeší situaci, kdy existuje více uživatelů, kteří mají oznamovací povinnost ve smyslu článku 8ab bodu 6 směrnice (tj. logikou zákona více uživatelů, kteří jsou povinnými osobami). Ustanovení § 14l odst. 4 však hovoří o situaci, kdy kromě povinné osoby k typizovanému uspořádání (jakékoli povinné osoby, tj. jak zprostředkovatele, tak uživatele) existuje také uživatel, který má oznámit typizované přeshraniční uspořádání (tj. je povinnou osobou). Jsme přesvědčeni, že dané ustanovení je třeba přeformulovat.

C8) K § 14q a § 14j (část čtvrtá bod 9) - zásadníNávrh

a) Navrhujeme, aby předmětná pokuta nebyla udělována v případě nesplnění informační povinnosti dle § 14j.

b1) Vypouští se ustanovení § 14j.b1) Alternativně navrhujeme, aby zprostředkovatel s profesní mlčenlivostí měl bez dalšího (tj. bez ověřování existence dalších zprostředkovatelů a jejich informování) povinnost oznámit uživateli pouze skutečnost, že je vázán profesní mlčenlivostí a není tedy v případě daného uspořádání povinnou osobou (nikoliv pak údaje dle odstavce dva návrhu).

b2) V případě, že zprostředkovatel poskytuje své služby jinému zprostředkovateli (nikoliv uživateli), měla by jeho informační povinnost odpovídat jeho právnímu vztahu. Jinými slovy, v případě zprostředkovatele v roli subdodavatele jiného zprostředkovatele nebude subdodavatel nikdy informovat uživatele, nýbrž pouze zprostředkovatele, se kterým má právní vztah.

Zdůvodnění

Informovat jiného zprostředkovatele či uživatele o tom, že zprostředkovatel není povinnou osobou z důvodu profesní mlčenlivosti, je v zásadě vztahem soukromoprávním mezi těmito subjekty. Nepovažujeme za vhodné, aby při porušení této povinnosti, byť zakotvené do veřejnoprávního předpisu, byla udělována pokuta. Mimo to může být v některých případech nejasné a sporné, zda a kdo má oznamovací povinnost. Přejde nám tato situace obdobná jako v případě, kdy by byla zakotvena povinnost daňového poradce informovat např. klienta, že musí podat daňové přiznání, neboť udělená plná moc nekryje oblast, jehož se daňové přiznání týká. Alternativním a dle našeho i systémovějším řešením je uvedené ustanovení § 14j vypustit.

Stejně tak považujeme za chybné, aby veřejnoprávní předpis stanovoval, jaké služby má povinně ze zákona poskytovat zprostředkovatel přeshraničního uspořádání svému klientovi tak, jak to stanoví odstavec 2 daného ustanovení. Lze předpokládat, že v soukromoprávní rovině bude ve většině případů zprostředkovatel, který je daňovým poradcem či advokátem, v této oblasti svému klientovi nápomocen a bude mu s poskytnutím informací pomáhat a poskytovat mu v této věci rady a odbornou

pomoc. Jde ale o soukromoprávní rovinu dané věci, která nemá místo ve veřejnoprávním předpise. Přijde nám absurdní, aby bylo možné udělit veřejnoprávní sankci v podobě pokuty při neposkytnutí služeb, které mají soukromoprávní povahu. Jde o podobný případ, jako kdyby právní předpis pod sankcí veřejnoprávní povahy zakotvil daňovému poradci či advokátovi povinnost sestavit pro klienta jeho daňové přiznání. Domníváme se, že takovýto přístup je nepřijatelný a jde o další důvod pro vypuštění § 14 j.

Jak je uvedeno v připomínce k § 14h odst. 2, zprostředkovatel oznamovaného přeshraničního uspořádání není schopen ověřit, zda existuje další zprostředkovatel (který je navíc povinnou osobou, tj. nemá profesní mlčenlivost), kterému by dle navrhovaného § 14j odst. 1 písm. a) měl sdělit, že je vázán profesní mlčenlivostí. Ze stejného důvodu není schopen splnit povinnost danou v navrženém § 14j odst. 1 písm. b). Navíc, i pokud by zprostředkovateli byla identita jiného zprostředkovatele známa, případná profesní mlčenlivost mu neumožňuje splnit povinnost danou v navrženém písmenu a).

Mimo to je nutné zdůraznit, že oznamovací povinnost vůči jiným zprostředkovatelům by představovala prolomení zákonné mlčenlivosti, kterou je daňový poradce vázán nejen ve vztahu ke státním orgánům, ale i ve vztahu k jakýmkoliv jiným osobám.

C9) K § 14q (část čtvrtá bod 9) - zásadní

Návrh

Snížit výši pokuty a výslovně zakotvit možnost jejího prominutí

Zdůvodnění

Výše pokuty se nám v této souvislosti jeví jako neodůvodněně vysoká. Jak již uvádíme i z hlediska definice daňově úsporných schémat, bude daná úprava minimálně v počáteční době způsobovat mnohé nejednoznačné situace a výkladové problémy, kdy bude sporné, jestli, a pokud ano, tak kdo má plnit oznamovací povinnost. Tím může docházet k neúmyslným chybám. Za této situace pak považujeme za zcela nezbytné, aby výše pokuty byla snížena a bylo umožněno její prominutí.

C10) K § 14f odst. 2 návrhu zákona (Směrnice: čl. 3)-zásadní

Návrh

Přeshraniční prvek / Navrhujeme do důvodové zprávy vymežit, za jakých podmínek se jedná o přeshraniční aspekt, konkrétně, že není splněn automaticky pouze na základě vztahu česká dceřiná společnost-zahraniční mateřská společnost, když z lokálního uspořádání, které uskuteční a jejichž uživatelem je česká dceřiná společnost, nepřímo může benefitovat díky kapitálovému propojení a budoucí výplatě podílu na zisku zahraniční mateřská společnost.

D) Připomínka k návrhu Vyhlášky o stanovení charakteristických znaků přeshraničního uspořádání v rámci mezinárodní spolupráce při správě daní

D1) Definice daňově úsporných schémat - zásadní

Návrh

Přesněji specifikovat daňově úsporná schémata a do důvodové zprávy uvést příklady.

Obecně

Definiční znaky přeshraničních uspořádání podle návrhu Vyhlášky shledáváme příliš obecné na to, aby povinné osoby, zejména z řad uživatelů uspořádání, měly možnost taková uspořádání v praxi jednoznačně identifikovat a naplnit tak povinnosti zákona o mezinárodní spolupráci při správě daní. Popis daňově úsporných schémat v navržené vyhlášce je zcela nedostatečný a v podstatě pouze představuje „okopírování“ textu směrnice. Ani z důvodové zprávy není zřejmé, a to ani příkladmo, o jaké konkrétní situace má jít. Přitom jde o nejdůležitější a nejpodstatnější část celé věci. Z tohoto hlediska považujeme za nezbytné daňově úsporná schémata více konkretizovat a uvést konkrétní příklady s odkazem na transakce, které jsou již nějakým způsobem popsány v ZDP (např. § 38na ZDP či § 23h ZDP).

D2) Definice daňově úsporných schémat přímo v textu zákona - zásadní

Návrh

Daňově úsporná schémata a jejich popis uvést přímo do textu právní normy.

Zdůvodnění

Považujeme za zcela nezbytné, aby popis daňově úsporných schémat byl uveden přímo v textu právní normy. Jak je již uvedeno výše, jde o zcela základní část směrnice DAC 6. Uvedení pouze do podzákoné normy je nepřípustné a zcela v zásadním rozporu s opakovanými závěry ÚS, např. v rámci nálezů ke kontrolním hlášením či EET. Považujeme také za nepřípustné, aby se v důvodové zprávě uvádělo, že de facto daňově úsporná schémata nemusela být vůbec definována, neboť vyplývají z komunitárního práva. V daném případě jde o směrnici, nikoliv nařízení a proto je pro poplatníky závazné až poté, co je implementováno do vnitrostátní právní normy. I z tohoto hlediska považujeme za zcela nezbytné, aby daňově úsporná schémata byla uvedena přímo v textu právní normy.

D3) Návrh na úpravu §5 Vyhlášky

Návrh

V případě, že výše uvedené připomínky nebudou vzaty v úvahu, potom navrhuje v § 5 odstavci 1 přesunout bod 1 z písmene b) do písmene c) jako bod 3 s případnou přeformulací ustanovení tak, aby tento charakteristický znak (příjemce je rezidentem

v jurisdikci, která neukládá žádnou daň z příjmů nebo se sazbou nulovou či téměř nulovou) byl spojován s testem hlavního přínosu.

Zdůvodnění

Směrnice v příloze, která definuje charakteristické znaky, spojuje tento charakteristický znak C. 1. b) i) s testem hlavního přínosu. Vzhledem k charakteru implementace prostřednictvím podzákoného předpisu by nemělo docházet k rozšíření rozsahu charakteristických znaků nad rámec směrnice (viz též důvodové zpráva k § 14g).

D4) K § 2 vyhláška: § (Směrnice: Příloha IV, Část I.) -zásadní

Návrh

Test hlavního přínosu / Navrhujeme do důvodové zprávy doplnit, kdy tedy platí, že „hlavním přínosem nebo jedním z hlavních přínosů je získání daňové výhody“

D5) K §3 odst. 3 vyhlášky (Směrnice: Příloha IV, Část II, kategorie A, odst. 3)-zásadní

Návrh

Podmínka důvěrnosti / Navrhujeme do důvodové zprávy vymežit, kdy je splněna podmínka důvěrnosti – neboť v rámci obchodních vztahů je samozřejmé, že v rámci ochrany vlastních obchodních zájmů nejsou různé prezentace a výstupy zveřejňovány a předávány konkurenci „podstatně standardizovaná struktura a dokumentace“ / Navrhujeme do důvodové zprávy vymežit, kdy je splněna tato podmínka

D6) K §3 odst. 3 vyhlášky (Směrnice: Příloha IV, Část II, kategorie A, odst. 3)-zásadní

Návrh

Navrhujeme do důvodové zprávy doplnit co je to „podstatné úpravy pro zavedení“.

D7) K §5 odst. 1 písm. b) bod 1. vyhlášky (Směrnice: Příloha IV, Část II, kategorie C, odst. 1, písm. b) bod i) zásadní

Návrh

„téměř nulová sazba daně“ / Navrhujeme do důvodové zprávy vymežit, kdy je splněna tato podmínka.

D8) K §5 odst. 5 vyhlášky (Příloha směrnice (Část I, třetí odstavec)-zásadníNávrh

Implementace směrnice - chybějící nutnost splnění testu hlavního přínosu u charakteristického znaku „Příjemce je rezidentem v jurisdikci s nulovým či téměř nulovým zdaněním“ - Navrhujeme opravit/doplnit návrh patřičných ustanovení tak, aby bylo v souladu s textem Směrnice.

Zdůvodnění

Příloha směrnice (Část I, první odstavec) stanoví, že: „*Obecné charakteristické znaky v kategorii A a specifické charakteristické znaky v kategorii B a v odst. 1 písm. b) bodě i) a písm. c) a d) kategorie C lze vzít v úvahu, pouze pokud splňují „test hlavního přínosu“.*“ Takové ustanovení ve vyhlášce chybí, což má za následek situaci, kdy dle návrhu vyhlášky specifický znak dle odst. 1 písm. b) bod 1 kategorie C přílohy směrnice je naplněn bez ohledu na splnění testu – což jde proti smyslu směrnice.

Příloha směrnice (Část I, třetí odstavec) stanoví, že: „*přítomnost podmínek uvedených v odst. 1 písm. b) bodě i), písm. c) nebo písm. d) kategorie C nemůže sama o sobě zakládat důvod k vyvození závěru, že určité uspořádání splňuje test hlavního přínosu.*“

Vyhláška v §5 odst. 5 toto pravidlo zakotvuje, ale s působností pouze na charakteristické znaky dle odst. 1 písm. c) a d) kategorie C přílohy směrnice. Chybí působnost na znak dle odst. 1 písm. b) bod 1 kategorie C přílohy směrnice

D9) K §7 odst. 1 vyhlášky (Směrnice: Příloha IV, Část II, kategorie E, odst. 1;) - zásadníNávrh

„jednostranná pravidla bezpečného přístavu“ / Navrhujeme do důvodové zprávy vymezit, kdy je splněna tato podmínka

E) Připomínky k ZDP nad rámec novely**E1) Bezúplatné příjmy - zásadní**Návrh

a) Systémovým a komplexním řešením by bylo přesunutí zdanění darů a dědění zpět do samostatné právní normy, tak jak tomu bylo dle právní úpravy platné do 31. 12. 2013.

b) Vrátit do zákona úpravu platnou v roce 2014, kdy byly příjmy z titulu bezúročné zápůjčky, výpůjčky a výprosy vylučovány z předmětu daně. Samozřejmě s případnou možnou výjimkou např. ve vztahu k příjmům v § 6 ZDP.

c) Nahrazení pojmu „bezúplatný příjem“ pojmem „dar a dědění“ (především pak v § 23 odst. 3 písm. a) bod 16 a § 23 odst. 3 písm. c) bod 8)

d) Dalším alternativním a minimalistickým řešením by byl alespoň příkladný výčet toho, co je a co není bezúplatným příjmem.

Zdůvodnění

Vzhledem k problémům, které způsobuje přesun daně dědické a darovací pod daň z příjmů (jak to jednoznačně prokazuje i komplikované a dlouhé projednávání příspěvků na KV na toto téma) navrhuje omezit zdaňování bezúplatných příjmů, které v praxi působí značné komplikace a nejasnosti. Z tohoto hlediska se domníváme, že pro odstranění těch nejzávažnějších výkladových problémů je možné vyjít z úpravy platné ve zdaňovacím období roku 2014, kdy byl bezúplatný příjem z titulu bezúročné zápůjčky, výpůjčky a výprosy vyloučen z předmětu daně, samozřejmě s možnými výjimkami např. ve vztahu k příjmům dle § 6 ZDP. Domníváme se, že v ostatních případech, především pak ve vztahu k právníkům osobám, zdaňování bezúplatných příjmů v těchto případech stejně ve svém důsledku většinou nevede k jakýmkoliv příjmům pro státní rozpočet (při aplikaci § 23 odst. 3 písm. c) ZDP) a pouze komplikuje principy a systémy zdanění, což ostatně dokazují i materiály projednávány v této věci v rámci KV. Domníváme se, že takováto změna by mohla odstranit ty nejčastěji se v praxi vyskytující problémy v dané oblasti.

Systémovým řešením by pak bylo "oživení daně darovací a dědické", protože jak již KDP opakovaně upozorňovala, nepromyšlené a urychlené přesunutí daně darovací a dědické pod daň z příjmů v kombinaci s nejednoznačným pojmem "bezúplatný příjem" přineslo množství výkladových problémů, kdy některá z možných řešení vedou k mnohdy zcela nelogickým, až absurdním závěrům a mohou ohrozit i podstatu daně z příjmů (viz například problematika bezúplatných příjmů ve vztahu k zahraničí či problémy při zdanění statutárních orgánů, kteří vykonávají funkci bezplatně).

Dalším systémovým a legislativně poměrně jednoduchým řešením by bylo omezit zdanění pouze na dary a dědění, tj. systémově v celém zákoně nahradit pojem „bezúplatný příjem“ pojmem dar či dědění, jak se to již stalo v ustanoveních § 25 ZDP.

Minimalistickým řešením by pak byl příkladný výčet toho, co je a co není považováno za bezúplatný příjem.

E2) K § 4 odst. 1 písm. l) bod 1

Ze stávajícího znění ZDP není jasné, zda se doba „nejméně 10 let“ počítá jako 120 kalendářních měsíců od první výplaty penze, nebo zda bude splněna také při výplatě 120 měsíčních splátek.

Příklad

Poplatník pobírá penzi celkem ve 120 měsíčních splátkách. První výplatu penze obdrží 5. ledna 2016, poslední 5. prosince 2025.

Návrh

Navrhujeme upřesnit, že doba nejméně 10 let znamená v případě pobírání měsíčních splátek nejméně 120 měsíčních splátek.

E3) K § 4a

Návrh: V § 4a se doplňuje písmeno

g) člena spolku přijatý v souvislosti s výkonem hlavní činnosti spolku. (§ 217 zákona č. 89/2012 Sb. Občanský zákoník).

Zdůvodnění: Tento návrh vychází ze skutečnosti, že se v odborné i laické veřejnosti se objevují názory, že členovi spolku vzniká nepeněžní příjem v okamžiku, kdy se bez zaplacení zúčastní např. turistického výletu, na kterém spolek uhradí jízdenku, vstupné na zámek, oběd v restauraci a ubytování v kempu. Domníváme se však, že členovi spolku takto bezúplatný příjem nevzniká. V případě této shody je tento návrh nadbytečný.

E4) K § 6 odst. 6Návrh

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).

E5) K § 6 odst. 12 ZDP - vypuštění změny zavedené novelou ZDP č. 306/2018 Sb. -zásadníNávrh

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 námítky 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.

E6) K § 10 odst. 1 písm. a)

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.

E7) 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 problém 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).

E8) K § 18 a § 19 – zásadní

Návrh

Navrhujeme výslovné zakotvení toho, že i v případě právnických osob náhrada škody přiznaná dle zákona o odpovědnosti státu za škodu, je osvobozena od daně.

Zdůvodnění

S ustálené judikatury (rozsudek NS 30 Cdo 1290/2014 ze dne 16. 9. 2015 (Sbírka soudních rozhodnutí a stanovisek NS 5/2016 č. 54/2016 NS) + judikatura ESLP) vyplývá, že přiznaná náhrada škody od státu nesmí podléhat dani. Nicméně GŘ vychází z toho, že v případě právnických osob tato náhrada škody má podléhat dani (*Ing. Eva Veselá, Ing. Bc. Jiří Nesrovnal, 498/22.03.17 Osvobození úroků z přeplatků zaviněných správcem daně a otázka zdanění náhrady škody požadované po státu, KV ze dne 22. 3. 2017*). Domníváme se, že takovýto výklad je v rozporu se stávající judikaturou, nicméně považujeme za důležitou výslovnou úpravu v textu ZDP, která by vyšla z toho, že tento příjem nebude zdaněn.

E9) K § 19 odst. 11 - 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 patrné, 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 GFR 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.

E10) K § 20b - 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.

E11) K § 23 odst. 3 písm. a) bodu 6 - zásadní

Návrh znění novelizujícího ustanovení

V § 23 odst. 3 písm. a) bodě 6 větě druhé se za slova „zvýšit výsledek hospodaření“ doplňují slova „v rozsahu“ a slovo „pokud“ se nahrazuje slovy „v němž“.

Tomu odpovídající znění s vyznačením změn

6. přijaté úhrady smluvních pokut, úroků z prodlení, poplatků z prodlení, penále a jiných sankcí ze závazkových vztahů u věřitele, který vede účetnictví, pokud byly podle písmene b) bodu 1 položkou snižující výsledek hospodaření v předchozích zdaňovacích obdobích; přitom za přijetí úhrady se považuje i vzájemné započtení

pohledávek. Věřitel, který vede účetnictví a postoupí pohledávku z těchto smluvních sankcí nebo u kterého pohledávka z těchto sankcí zanikne jiným způsobem než jejím uhrazením nebo splynutím práva s povinností u jedné osoby a její výše byla podle písmene b) bodu 1 položkou snižující výsledek hospodaření v předchozích zdaňovacích obdobích, je povinen o částku této pohledávky zvýšit výsledek hospodaření v rozsahu, pokud v němž již nebyl o stejnou částku zvýšen podle bodu 2. Obdobně to platí pro právního nástupce poplatníka zaniklého bez provedení likvidace,

Zdůvodnění:

K připomínkám k novele daňových zákonů se navrhuje připojit změnu v § 23 odst. 3 písm. a) bodu 6 větě druhé. Jde o tu část ustanovení, která nastavuje rozsah zdanění neuhrazené části zaúčtovaných smluvních pokut, úroků z prodlení, poplatků z prodlení, penále a jiných sankcí ze závazkových vztahů v případech, kdy nedochází k jejich úhradě, ale k postoupení nebo k zániku (s výjimkou splnutí práva s povinností u jedné osoby), jestliže v souvislosti se zaúčtováním takové pohledávky ve prospěch výnosů byl o neuhrazenou částku pohledávky snížen výsledek hospodaření podle ustanovení § 23 odst. 3 písm. b) bodu 1.

Stávající znění postihuje negativně zejména situace, kdy je pohledávka postoupena za nenulovou úplatu nižší, než je částka pohledávky. V takovém případě zákon vyžaduje zahrnout do základu daně a takto zdanit celou částku pohledávky bez ohledu na výši úplaty za postoupení. Lze pro názornost uvést, pokud se postupuje pohledávka z titulu smluvní sankce za úplatu, která je podílem z částky pohledávky nižším, než je sazba daně, že postoupitel ve skutečnosti odvede na dani více, než postoupením získá. Pokud tedy poplatník, který je právnickou osobou, postoupí pohledávku v částce 100 za 15 (ale stejně tak za 1 nebo 90), odvede na dani 19, neboť ke zdanění připadá celá částka pohledávky, tedy 100. Přitom v situaci, kdy věřitel postoupí takovou pohledávku bezúplatně, nezdaní nic.

Pokud bylo záměrem stávající úpravy (jak lze dovodit z důvodové zprávy k novele zavádějící současný stav) nastavit pro případ postoupení (příp. zániku jinak než zaplacením) takových pohledávek stejný režim, jaký platí pro běžné pohledávky, pak by musely být pro takové pohledávky nastaveny stejně ostatní podmínky daňového zacházení s nimi (odpis pohledávek, opravné položky apod.). To ale v současné době možné není, protože uvedené typy pohledávek jsou z možností daňově relevantního umořování pohledávek vyloučeny.

Navržená úprava zavádí pro zmíněné případy stejný fiskální dopad jako při úhradě takové pohledávky, tedy zdanění částky, kterou věřitel z dané pohledávky získá.

Mimo to se takto odstraňuje výkladový problém spočívající v tom, že subjekty, které neúčtují o příslušenství pohledávky na základě interpretace NÚR I-10, mají jiné podmínky zdanění než ty, které o příslušenství pohledávky účtují v plné výši. Cílem změny je tedy také zajistit pro subjekty, které o pohledávkách z titulu příslušenství účtují, rovné podmínky zdanění při postoupení takových pohledávek, jaké mají subjekty, které o nich neúčtují.

Pokud totiž např. subjekt neúčtující o pohledávce v částce 100 v souladu s uvedenou interpretací postoupí pohledávku za 20, pak prostřednictvím výsledku hospodaření zahrne do základu daně pouze částku úplaty za postoupení, tedy 20. Naproti tomu subjekt, který o pohledávce předtím účtuje ve výši 100 a tuto pohledávku postoupí za

20, sice proti úplatě za postoupení uplatní daňový náklad ve stejné výši, je ale podle dotčeného ustanovení povinen zahrnout do základu daně celou částku pohledávky, tedy 100. Subjekt účtující o pohledávce tedy bude mít, s výhradou postoupení za plnou částku pohledávky, vždy vyšší částku ke zdanění než subjekt neúčtující o pohledávce, a to o rozdíl mezi částkou pohledávky a úplatou za její postoupení.

Poplatníci pak mohou ve snaze dosáhnout stejného efektu jako v případě postoupení pohledávky, která nebyla zaúčtována, hledat jiné cesty, např. pohledávka bude před postoupením účetně odepsána, popř. z celkové úplaty za postoupení běžných pohledávek společně se smluvními sankcemi žádnou část této úplaty nepřičítá smluvním sankcím (de facto koncipují postoupení smluvní sankce za „nulu“).

Je nelogické, jedná-li se o stejné typy poplatníků a o stejné typy pohledávek, aby nebylo možné dospět ke stejnému konceptu zdanění, jaký se uplatní při postoupení bez úplaty a v případě nezaúčtování pohledávky, také v případě, kdy bude pohledávka postoupena za nenulovou úplatu.

Uvedená nerovnost podmínek a zdanění neexistujícího výnosu fakticky tvrdě ekonomicky omezují věřitele při nakládání se svými pohledávkami, v konečném důsledku tedy působí jako omezení deklarované smluvní volnosti v soukromoprávních vztazích státem, což nelze považovat za žádoucí účel daňových předpisů.

E12) K § 23 odst. 3 písm. b) bodu 1 - zásadní

Návrh znění novelizujícího ustanovení

V § 23 odst. 3 písm. b) bodě 1 se text „Za zánik pohledávky se pro účely tohoto ustanovení považuje i její postoupení,“ nahrazuje textem: „U pohledávek postoupených v průběhu nebo k poslednímu dni zdaňovacího období se do tohoto rozdílu zahrnují částky pohledávek převyšující příjmy plynoucí z jejich postoupení,“

Tomu odpovídající znění s vyznačením změn:

1. rozdíl, o který smluvní pokuty a úroky z prodlení, poplatky z prodlení, penále a jiné sankce ze závazkových vztahů zúčtované ve prospěch výnosů podle zvláštního právního předpisu²⁰) u poplatníka, který vede účetnictví, převyšují přijaté částky v tomto zdaňovacím období. Do tohoto rozdílu nelze zahrnout částky pohledávek z těchto sankcí, které zanikly v průběhu nebo k poslednímu dni zdaňovacího období.
Za zánik pohledávky se pro účely tohoto ustanovení považuje i její postoupení, U pohledávek postoupených v průběhu nebo k poslednímu dni zdaňovacího období se do tohoto rozdílu zahrnují částky pohledávek převyšující příjmy plynoucí z jejich postoupení,

Zdůvodnění

Ze stejných důvodů, jak je uvedeno k návrhu změny ustanovení § 23 odst. 3 písm. a) bodu 6 (viz bod připomínky výše), se navrhuje změna ustanovení § 23 odst. 3 písm. b) bodu 1 pro pohledávky, které vznikly a byly postoupeny ve stejném zdaňovacím období, tedy na něž ustanovení § 23 odst. 3 písm. a) bodu 6 nedopadá.

E13) K § 23 odst. 3) písm. a) bod 17 - zásadníNávrh

Na základě výše uvedeného navrhuje 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 dorovnan (jestliže je rozdíl dorovnan, 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 19 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.

E14) K 23 odst. 13 ZDP - zásadníNávrh

Úvod odstavce *„Při vložení pohledávky, o které nebylo účtováno a nebyl o ni snížen základ daně, do obchodní korporace a při postoupení pohledávky, o které nebylo účtováno a nebyl o ni snížen základ daně, ...“* doplnit o slova: *„ U poplatníků dle § 2“* aby znění tohoto ustanovení bylo *„U poplatníků dle § 2 při vložení pohledávky, o které nebylo účtováno a nebyl o ni snížen základ daně, do obchodní korporace a při postoupení pohledávky, o které nebylo účtováno a nebyl o ni snížen základ daně, ...“*

Zdůvodnění

Jednoznačné vymezení, že toto ustanovení se vztahuje pouze na poplatníky daně z příjmů fyzických osob. Tento záměr zákonodárce vyplývá z důvodové zprávy k novelizaci tohoto ustanovení v rámci zákona č. 344/2013, která měla vést ke zvýšení právní jistoty poplatníků a správců daně a ne rozšířit okruh poplatníků mimo fyzické osoby. Bohužel tomuto záměru neodpovídá textace ZDP a pak v praxi může dojít k výkladovým potížím při aplikaci tohoto ustanovení. Obdobně historicky, i před touto novelizací, toto ustanovení dopadalo pouze na fyzické osoby. Pro zamezení právní nejistoty poplatníků, proto navrhuje jednoznačné vymezení okruhu poplatníků, na které se toto ustanovení vztahuje, tj. fyzické osoby.

E15) K § 23e odst. 3 - zásadníNávrh

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.

E16) K § 23e odst. 3 písm. f) - zásadní

Návrh

Navrhujeme, aby daňová restrikce dopadala pouze na leasingové smlouvy dle definice leasingu v ZDP.

Zdůvodnění

Domníváme se, že navrhovaná úprava bude v praxi působit mnohé výkladové problémy a bude značně komplikovaná a náročná na realizaci. Proto nepovažujeme za vhodné rozšiřovat její dopad na další nájemní vztahy nad rámec finančního leasingu. Domníváme se také, že omezení pouze na leasingové smlouvy je v souladu se směrnicí. Při navrhované úpravě bude v praxi působit problém stanovení hranice a rozlišovacích kritérií pro definici smluv, na které má navrhovaná úprava dopad.

E17) K bodu § 23e odst. 3 písm. f) - 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 zpracován. 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).

E18) K § 23e odst. 3 písm. c) a d) - zásadníNávrh

Navrhujeme blíže definovat derivátové náklady dle § 23e odst. 3 písm. c) a d) ZDP, na které by měla předmětná úprava dopadat, například s odkazem na zajišťovací účetnictví dle účetních předpisů.

Zdůvodnění

V případě, kdy chybí tato definice, bude v praxi poměrně obtížné stanovit hranici derivátových nákladů, na které by navrhovaná úprava měla dopadat. Navržený text je příliš obecný a nejednoznačný.

E19) K § 23e odst. 3 písm. h) - zásadníNávrh

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.

E20) K § 23e odst. 6- zásadníNávrh

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.).

E21) K § 23g odst. 5 - zásadníNávrh

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.

E22) Ztráta z prodeje majetkových složek daňově uznatelným nákladem - zásadníNávrh

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.

E23) K § 24 odst. 7 a § 25 odst. 1 písm. zk) - zásadníNávrh

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.

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 o 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 GFR).

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.

E24) K § 25 odst. 1 písm. zl)

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.

E25) Obecně k majetku k § 26 a násl. - 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.

E26) Přecenění při převzetí jmění FO K § 30 odst. 10 písm. a) - 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 řešením, 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.

E27) K § 38fa - zásadní

Obecně se domníváme, že bude velmi složité toto ustanovení prakticky implementovat. Jedná se o zcela nový koncept pro české daňové prostředí. Otázkou je, v jaké fázi kalkulace daňové povinnosti bude dodanění příjmů zahraniční osoby vstupovat do výpočtu. Doporučovali bychom tento detailněji popsat v důvodové zprávě.

Odst. 1 písm. b) - Dle důvodové zprávy by se mělo pro zjištění, o kolik je daň stanovená ovládané zahraniční společnosti nižší, než by byla daň stanovená podle českého právního řádu, vycházet ze skutečného daňového zatížení a porovnávat výsledné daně, nikoli pouze sazby.

Domníváme se, že uvedená textace nového ustanovení může být problematická v případě, kdy ovládaná společnost v zahraničí dosáhne ve zdaňovacím období daňové ztráty nebo nižší daňové povinnosti z důvodu odlišného přístupu k připočitatelným a odpočitatelným položkám, ačkoliv běžná sazba daně může být vyšší než v České republice. Z pohledu české ovládající společnosti bude představovat přepočtení daňové povinnosti ovládané zahraniční společnosti podle českých daňových a účetních předpisů poměrně velkou administrativní zátěž a přinese to také mnohé výkladové problémy (související jak s přepočtem daňové povinnosti, tak i s případným odečtem daně zaplacené ovládanou zahraniční společností dle odstavce 8 a 9).

E28) K § 38fa odst. 1

Návrh

Navrhujeme ustanovení doplnit o definici podstatné hospodářské činnosti podle § 38fa odst. 1 písm. a) nebo příkladný výčet jejich charakteristik, ledaže je záměrem opírat se v tomto např. o důvodovou zprávu.

E29) K § 38w - 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 škrťící efekt, což je v rozporu s ústavními principy, jak opakovaně judikovaly ÚS i NSS.

F) K daňovému řádu

F1) K § 136 Prodloužení lhůty pro podání přiznání - zásadní

Návrh

1. V § 136 odstavec 2 zní:

„(2) Lhůta pro podání daňového přiznání podle odstavce 1 se prodlužuje na 6 měsíců po uplynutí zdaňovacího období, pokud

1. daňový subjekt má zákonem uloženou povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem nebo

2. daňové přiznání nebylo podáno nejpozději do 3 měsíců po uplynutí zdaňovacího období a následně daňové přiznání podal poradce.“.

2. V § 136 se doplňuje odstavec 6, který zní:

„(6) Žádá-li daňový subjekt o prodloužení lhůty podle § 36 a současně hodlá využít prodloužení lhůty pro podání daňového přiznání podle odstavce 2, uvede v žádosti tuto skutečnost, jinak se při posouzení žádosti o prodloužení lhůty zohlední délka lhůty podle odstavce 1. Uvede-li daňový subjekt v žádosti o prodloužení lhůty, že hodlá využít prodloužení lhůty podle odstavce 2, a následně nedodrží podmínky pro toto prodloužení, nárok na prodloužení lhůty podle § 36 zaniká.“.

3. V § 138 se doplňuje odstavec 3, který zní:

„(3) Daňové přiznání podané po lhůtě podle § 136 odst. 1 lze nahradit opravným daňovým přiznáním, pouze jsou-li obě tato daňová přiznání podána:

a) daňovým subjektem v prodloužené lhůtě podle § 136 odst. 2 písm. b) bod 1, nebo

b) poradcem v prodloužené lhůtě podle § 136 odst. 2 písm. b) bod 2.“.

4. V § 141 odst. 7 se slova „řízení zahájené tímto podáním se zastaví“ nahrazují slovy „nezahajuje toto podání další řízení“.

Čl. II

Přechodné ustanovení

Ustanovení § 136 odst. 2 a 6 a § 138 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona, se použijí na lhůtu pro podání daňového přiznání podávaného za zdaňovací období, které započalo běžet nejdříve 1. ledna kalendářního roku následujícího po dni nabytí účinnosti tohoto zákona. Na lhůtu pro podání daňového přiznání za zdaňovací období, které započalo běžet před 1. lednem kalendářního roku následujícího po dni nabytí účinnosti tohoto zákona, se použije ustanovení § 136 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona.

Zdůvodnění

K prodloužení lhůty pro podání přiznání nebude nutné doložit správci daně plnou moc, ale bude dostačující podání přiznání v prodloužené lhůtě správcem daně daňovým poradcem. Odstranění povinného předkládání plných mocí správci daně povede k výraznému zjednodušení agendy jak na straně správce daně, tak na straně daňových subjektů i daňových poradců a to bez negativních dopadů do příjmu státního rozpočtu. Tato změna přinese potřebné zjednodušení při správě daní.

F2) K § 153 odst. 3 Vyrozumění o výši daňového nedoplatku - zásadníNávrh

1. § 153 odstavec 3 zní:

„(3) Správce daně ~~může~~ daňový subjekt vhodným způsobem ~~vyrozumět~~ **vyrozumí** o výši jeho nedoplatků a **upozorní** jej na následky spojené s jejich neuhrazením, **není-li to zjevně neúčelné / nehrozí-li nebezpečí z prodlení.**“

Zdůvodnění:

Navrhuje se, aby správce daně měl před zahájením exekuce za povinnost zásadně vyrozumět daňový subjekt o výši nedoplatku. Výjimku tvoří situace, kdy existuje důvodný předpoklad, že vyrozumění by nevedlo k dobrovolné úhradě nedoplatku ze strany daňového subjektu.

Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne ze dne 15. listopadu 2018, čj. 7 Afs 37/2018-51 není diskreční rozhodování o vyrozumění daňového subjektu o daňovém nedoplatku postupem dle § 153 odst. 3 ničím neomezené, ale limitem pro správní uvážení je účelnost vyrozumění o nedoplatku. K obdobnému závěru dospěl rovněž Krajský soud v Plzni v rozsudku ze dne 27. listopadu 2018, čj. 57 Af 27/2017-43. V souladu se zásadou součinnosti a přiměřenosti správy daní je společensky prospěšné, aby daňové subjekty plnili své daňové povinnosti dobrovolně, k čemuž je nutno jim (např. v případě opomenutí) vytvořit ze strany státu dostatečný prostor. Zároveň bude správci daně ponechána možnost zahájit exekuci bez toho, aby docházelo k předchozímu vyrozumění o výši daňového nedoplatku, pokud jsou dřívější negativní zkušenosti s dobrovolným plněním povinností ze strany daňového subjektu nebo pokud by vydání vyrozumění mohlo vést ke zmaření cíle správy daní.

F3) K § 252 – nový odst. 7 Vyrozumění o předpisu úroku z prodlení - zásadníNávrh

1. V § 252 se vkládá nový odstavec 7, který zní:

„(7) Správce daně vyrozumí daňový subjekt o předpisu úroku z prodlení platebním výměrem vždy před zahájením exekuce.“

Zdůvodnění:

Navrhuje se, aby správce daně měl před zahájením exekuce úroků z prodlení za povinnost zásadně zaslat daňovému subjektu platební výměr na úrok z prodlení.

Podle rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 21. 2. 2018, čj. 22 Af 2/2017-41 a rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 27. 11. 2018, čj. 57 Af 27/2017-43 je nutno před zahájením exekuce úroků z prodlení vyrozumět daňový subjekt o výši úroku, a to formou platebního výměru. Tím bude daňový subjekt informován o svém dluhu a bude mu poskytnut prostor pro jeho úhradu.

G) K novele zákona o dani z přidané hodnoty (ZDPH)

G1) K definici pořízení zboží po 1. 4. 2019

Podle čl. 2 odst. 1 písm. b) Směrnice je pořízení zboží předmětem daně, je-li (mimo jiné) prodávajícím osoba povinná k dani, která jedná jako taková, **a přitom nemá nárok na osvobození pro malé podniky** podle článků 282 až 292.

Z rozhodnutí SDEU C-97/09 Ingrid Schmelz (např. bod 70) je zřejmé, že režim pro malé podniky (tj. osvobození od daně dle § 6 ZDPH) může být u osoby povinné k dani uplatněn jen ve státě, kde je usazena, a nikoli ve více státech EU.

Z toho plyne, že status osvobozené osoby může využít osoba povinná k dani pouze ve „svém státě“. V jiném členském státě je osobou povinnou k dani bez tohoto statusu, tj. osobou, na kterou se nevztahují pravidla pro malé podniky (není osvobozenou osobou).

Příklad: dodává-li českému plátcovi zboží osoba povinná k dani se sídlem na Slovensku, která nepřekročila hranici obratu, tj. je na Slovensku považována za malý podnik, není toto pořízení v ČR předmětem daně, poněvadž dodavatelem je osvobozená osoba, pokud je zboží dodáno ze Slovenska. Kdyby tatáž osoba dodávala zboží z Polska, neměla by status malého podniku (tj. osvobozené osoby ve smyslu ZDPH) a pořízení zboží by bylo v ČR předmětem daně.

Nová definice pořízení zboží je z výše uvedených důvodů zavádějící a vyžaduje úpravu, zejména s ohledem na nadcházející změny v oblasti IC dodávek zboží v dalších letech.

*§ 16(1) Pořízením zboží z jiného členského státu se pro účely tohoto zákona rozumí nabytí práva nakládat jako vlastník se zbožím od osoby registrované k dani v jiném členském státě, nebo od osoby, které vznikla nejpozději dnem dodání tohoto zboží registrační povinnost v jiném členském státě, které nejsou osvobozenou osobou **ve státě začátku přepravy zboží**, pokud...*

Stejně i 6c odst. 3 ZDPH je, domníváme se, koncipován v tomto ohledu chybně a označený text by měl být vypuštěn.

(3) Osoba povinná k dani, která nemá sídlo v tuzemsku, ~~není osvobozenou osobou~~ a uskuteční dodání zboží do jiného členského státu, které je odesláno nebo přepraveno z tuzemska touto osobou, pořizovatelem nebo zmocněnou třetí osobou, a to osobě, pro kterou je pořízení zboží v jiném členském státě předmětem daně, je plátcem ode dne dodání tohoto zboží.

G2) K uskutečnění plnění osvobozených od daně podle § 64, 66 a 68

Dle důvodové zprávy se zavádí pojem „přemístění zboží“ v rámci vymezení základních pojmů z důvodu sjednocení terminologie a vzájemného provázání pojmů v zákoně. Tento pojem má zahrnovat jak odeslání nebo přepravu zboží (jakožto součásti obchodního majetku osoby povinné k dani) mezi členskými státy, tj. jak z tuzemska do jiného členského státu, tak z jiného členského státu do tuzemska. Přemístění zboží má tedy vymezovat pohyb zboží oběma směry.

V novém ustanovení § 4 odst. 5 písm. e) se vymezují plnění, které nejsou přemístěním zboží. To ustanovení je však v rozporu s výše definovanými záměry koncipováno jednosměrně. Účely osvobození dle § 64, 66 a 68 může naplnit pouze

doprava zboží, která započala v tuzemsku. Pokud doprava započne v jiném členském státě, k osvobození dojde podle jiných ustanovení národního předpisu platných v zemi zahájení přepravy. Navrhujeme například následující úpravu:

e) *Uskutečnění plnění osvobozených od daně podle § 64, 66 a 68 **nebo obdobných ustanovení dle legislativy státu zahájení přepravy,***

G3) Zničení, ztráty nebo odcizení, které nebyly řádně doloženy

Dle nového ustanovení § 18 odst. 7 písm. c) se stanoví okamžik, kdy přestane být plněna podmínka pro přemístění zboží v režimu skladu, široce pro jakýkoliv případ zničení, ztráty nebo odcizení. To by znamenalo, že podmínka přemístění v režimu skladu by například nebyla plněna, kdyby došlo ke ztrátě v důsledku přirozených úbytků (např. vyschnutí obilí). Takové případy by vedly téměř k automatické registraci všech osob neusazených v tuzemsku, které by přemísťovaly zboží v režimu skladu. Navrhujeme, aby byly takto podchyceny pouze zničení, ztráty nebo odcizení, které nejsou řádně doloženy:

c) *zničení, ztráty nebo odcizení, **které nebyly řádně doloženy, den, kdy...***

H) K zákonu o spotřebních daních

H1) K ustanovení § 3 a § 73 pojem uživatel a pře prodej osvobozených lihových výrobků

Návrh

- V § 3 písm. i) se text „podle § 52a nebo 53“ nahrazuje textem „podle § 52a, 53 nebo 73“
- V § 73 odst. 1 se za text „lze přijímat a užívat“ doplňují slova „ , případně prodávat dalšímu uživateli“

Zdůvodnění

Navrhujeme doplnit do ustanovení § 3 písm. i) možnost „pře prodeje“ osvobozených lihových výrobků stejně tak, jak je to u minerálních olejů. Dosavadní vnitrostátní právní úprava neumožňuje pře prodej lihových výrobků osvobozených od spotřební daně, jako jsou např. léčiva na bázi lihu, či kosmetické přípravky na bázi lihu aj.

Dosavadní úprava ustanovení § 3 Vymezení pojmů: „*Pro účely tohoto zákona se rozumí*

i) uživatelem vybraných výrobků osvobozených od daně (dále jen "uživatel") právnická nebo fyzická osoba, která přijímá a užívá, případně podle § 52a nebo 53 prodává dalšímu uživateli, vybrané výrobky osvobozené od daně; uživatelé mají postavení daňových subjektů bez povinnosti se registrovat,“

Takto vymezený pojem „uživatelé“ nepřipouští pře prodej osvobozených lihových výrobků. Je tedy otázkou, zda je přípustné omezit obchodování s lihem, tedy

s lihovými výrobky, u kterého lze uplatnit osvobození od harmonizované spotřební daně tak, že jej nelze, jako osvobozený od spotřební daně vůbec přeprodávat v obchodním řetězci tak, aby se takto osvobozený dostal ke konečnému spotřebiteli. V praxi, tedy v té, která je na daňovém území České republiky aplikována, se běžně přeprodávají osvobozené lihové výrobky, aniž by toto Celní správa ČR jakkoliv omezovala a trestala podle zákona o spotřebních daních.

Národní předpis, zákon o spotřebních daních, není v této části plně harmonizován, zejména se Směrnicí Rady 92/83/EHS a neodpovídá harmonizovaným předpisům Evropského společenství.

Úplné znění po doplnění navrženého textu:

§ 3 Pro účely tohoto zákona se rozumí

- i) uživatelem vybraných výrobků osvobozených od daně (dále jen "uživatel") právnická nebo fyzická osoba, která přijímá a užívá, případně podle § 52a, 53 nebo 73 prodává dalšímu uživateli, vybrané výrobky osvobozené od daně; uživatelé mají postavení daňových subjektů bez povinnosti se registrovat,

§ 73 Povolení k přijímání a užívání lihu osvobozeného od daně

- (1) Líh osvobozený od daně podle § 71 odst. 1 písm. b), c), e), g), h) nebo i) a podle § 71 odst. 1 písm. f), pokud se jedná o líh zvláště denaturovaný syntetický technický, lze přijímat a užívat, případně prodávat dalšímu uživateli bez povolení k přijímání a užívání lihu osvobozeného od daně.

Připomínky v části A – F1 zpracoval: Ing. Bc. Jiří Nesrovnal, člen Prezidia a vedoucí Sekce DPPO

Připomínky v části F2 – F3 zpracoval: Ing. Tomáš Hajdušek, vedoucí Sekce správy daní a člen Sekce DPH

Připomínky v části G zpracoval: Ing. Stanislav Kryl, vedoucí Sekce DPH, člen Sekce správa daní a Sekce spotřební daně

Připomínky v části H zpracoval: Ing. Ivo Šulc, vedoucí Sekce spotřební daně, člen Sekce DPH a Sekce účetnictví

Připomínky zaslali: Ing. Bc. Jiří Nesrovnal; Ing. Mgr. Vladimír Šefl, Ph.D. právník KDP ČR; Mgr. Simona Hornochová, členka Sekce DPPO, Sekce mezinárodního zdanění, Sekce správy daní, Sekce účetnictví, Sekce POP; Mgr. Ing. Jan Fischer, člen Sekce DPPO; Ing. Tomáš Hajdušek; Ing. Ivo Šulc; Ing. Stanislav Kryl; Olga Holubová, členka Sekce správy daní a Sekce DPH; Ing. Luděk Vacík, vedoucí Sekce mezinárodního zdanění a člen Sekce DPPO; Ing. Mgr. Tereza Tomanová, členka Sekce mezinárodního zdanění; Ing. Bc. Jan Hájek, MBA, DiS., člen Sekcí DPFO, DPPO, mezinárodního zdanění, účetnictví, DPH, majetkové daně, Ing. Radek Novotný člen sekce DPPO a mezinárodního dvojího zdanění.