

Vládní návrh

ZÁKON

ze dne ... 2015,

kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

Parlament se usnesl na tomto zákoně České republiky:

Čl. I

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění zákona č. 35/1993 Sb., zákona č. 96/1993 Sb., zákona č. 157/1993 Sb., zákona č. 196/1993 Sb., zákona č. 323/1993 Sb., zákona č. 42/1994 Sb., zákona č. 85/1994 Sb., zákona č. 114/1994 Sb., zákona č. 259/1994 Sb., zákona č. 32/1995 Sb., zákona č. 87/1995 Sb., zákona č. 118/1995 Sb., zákona č. 149/1995 Sb., zákona č. 248/1995 Sb., zákona č. 316/1996 Sb., zákona č. 18/1997 Sb., zákona č. 151/1997 Sb., zákona č. 209/1997 Sb., zákona č. 210/1997 Sb., zákona č. 227/1997 Sb., zákona č. 111/1998 Sb., zákona č. 149/1998 Sb., zákona č. 168/1998 Sb., zákona č. 333/1998 Sb., zákona č. 63/1999 Sb., zákona č. 129/1999 Sb., zákona č. 144/1999 Sb., zákona č. 170/1999 Sb., zákona č. 225/1999 Sb., nálezu Ústavního soudu, vyhlášeného pod č. 3/2000 Sb., zákona č. 17/2000 Sb., zákona č. 27/2000 Sb., zákona č. 72/2000 Sb., zákona č. 100/2000 Sb., zákona č. 103/2000 Sb., zákona č. 121/2000 Sb., zákona č. 132/2000 Sb., zákona č. 241/2000 Sb., zákona č. 340/2000 Sb., zákona č. 492/2000 Sb., zákona č. 117/2001 Sb., zákona č. 120/2001 Sb., zákona č. 239/2001 Sb., zákona č. 453/2001 Sb., zákona č. 483/2001 Sb., zákona č. 50/2002 Sb., zákona č. 128/2002 Sb., zákona č. 198/2002 Sb., zákona č. 210/2002 Sb., zákona č. 260/2002 Sb., zákona č. 308/2002 Sb., zákona č. 575/2002 Sb., zákona č. 162/2003 Sb., zákona č. 362/2003 Sb., zákona č. 438/2003 Sb., zákona č. 19/2004 Sb., zákona č. 47/2004 Sb., zákona č. 49/2004 Sb., zákona č. 257/2004 Sb., zákona č. 280/2004 Sb., zákona č. 359/2004 Sb., zákona č. 360/2004 Sb., zákona č. 436/2004 Sb., zákona č. 562/2004 Sb., zákona č. 628/2004 Sb., zákona č. 669/2004 Sb., zákona č. 676/2004 Sb., zákona č. 179/2005 Sb., zákona č. 217/2005 Sb., zákona č. 342/2005 Sb., zákona č. 357/2005 Sb., zákona č. 441/2005 Sb., zákona č. 530/2005 Sb., zákona č. 545/2005 Sb., zákona č. 552/2005 Sb., zákona č. 56/2006 Sb., zákona č. 57/2006 Sb., zákona č. 109/2006 Sb., zákona č. 112/2006 Sb., zákona č. 179/2006 Sb., zákona č. 189/2006 Sb., zákona č. 203/2006 Sb., zákona č. 223/2006 Sb., zákona č. 245/2006 Sb., zákona č. 264/2006 Sb., zákona č. 267/2006 Sb., zákona č. 29/2007 Sb., zákona č. 67/2007 Sb., zákona č. 159/2007 Sb., zákona č. 261/2007 Sb., zákona č. 296/2007 Sb., zákona č. 362/2007 Sb., zákona č. 126/2008 Sb., zákona č. 306/2008 Sb., zákona č. 482/2008 Sb., zákona č. 2/2009 Sb., zákona č. 87/2009 Sb., zákona č. 216/2009 Sb., zákona č. 221/2009 Sb., zákona č. 227/2009 Sb., zákona č. 281/2009 Sb., zákona č. 289/2009 Sb., zákona č. 303/2009 Sb., zákona č. 304/2009 Sb., zákona č. 326/2009 Sb., zákona č. 362/2009 Sb., zákona č. 199/2010 Sb., zákona č. 346/2010 Sb., zákona č. 348/2010 Sb., zákona č. 73/2011 Sb., nálezu Ústavního soudu, vyhlášeného pod č. 119/2011 Sb., zákona č. 188/2011 Sb., zákona č. 329/2011 Sb., zákona č. 353/2011 Sb., zákona č. 355/2011 Sb., zákona č. 370/2011 Sb., zákona č. 375/2011 Sb., zákona č. 420/2011 Sb., zákona č. 428/2011 Sb., zákona č. 458/2011 Sb., zákona č. 466/2011 Sb., zákona č. 470/2011 Sb., zákona č. 192/2012 Sb., zákona č. 399/2012 Sb., zákona č. 401/2012 Sb., zákona č. 403/2012 Sb., zákona č. 428/2012 Sb., zákona č. 500/2012 Sb., zákona č. 503/2012 Sb., zákona č. 44/2013 Sb., zákona č. 80/2013 Sb., zákona č. 241/2013 Sb., zákona č. 105/2013 Sb., zákona č. 160/2013 Sb., zákona č. 215/2013 Sb., zákonného opatření Senátu č. 344/2013 Sb., nálezu Ústavního soudu, vyhlášeného pod

č. 162/2014 Sb., zákona č. 247/2014 Sb., zákona č. 267/2014 Sb., zákona č. 332/2014 Sb., zákona č. 84/2015 Sb., zákona č. 127/2015 Sb. a zákona č. 221/2015 Sb., se mění takto:

1. Poznámka pod čarou č. 137 zní:

„¹³⁷⁾ Směrnice Rady 2011/96/EU ze dne 30. listopadu 2011 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států (přepracované znění), ve znění směrnice Rady 2013/13/EU, směrnice Rady 2014/86/EU a směrnice Rady 2015/121/EU.

Směrnice Rady 2009/133/ES ze dne 19. října 2009 o společném systému zdanění při fúzích, rozděleních, částečných rozděleních, převodech aktiv a výměně akcií týkajících se společností z různých členských států a při přemístění sídla evropské společnosti nebo evropské družstevní společnosti mezi členskými státy (kodifikované znění), ve znění směrnice Rady 2013/13/EU.

Směrnice Rady 2003/49/ES ze dne 3. června 2003 o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků mezi přidruženými společnostmi z různých členských států, ve znění směrnice Rady 2004/66/ES, směrnice Rady 2004/76/ES, směrnice Rady 2006/98/ES a směrnice Rady 2013/13/EU.

Směrnice Rady 2003/48 ze dne 3. června 2003 o zdanění příjmů z úspor v podobě úrokových plateb, ve znění směrnice Rady 2004/66/ES, rozhodnutí Rady 2004/587/ES, směrnice Rady 2006/98/ES a směrnice Rady 2014/48/EU.“.

2. V § 10 odst. 1 se na konci textu písmene a) doplňují slova „, a příjmů z provozu výroben elektřiny, ke kterému není vyžadována licence udělovaná Energetickým regulačním úřadem“.

3. V § 19 se na konci odstavce 2 tečka nahrazuje čárkou a doplňuje se písmeno c), které zní:

„c) podíly na zisku, pokud má dceřiná společnost možnost snížit o ně základ daně.“.

CELEX: 32011L0096 ve znění 32014L0086

4. Poznámka pod čarou č. 93 zní:

„⁹³⁾ Směrnice Rady 2011/96/EU.
Směrnice Rady 2009/133/ES.
Směrnice Rady 2003/49/ES.“.

5. V § 22 odst. 1 písm. g) bodě 3 se za slovo „společníkovi“ vkládají slova „nebo jinému poplatníkovi, než je člen obchodní korporace“.

6. V § 23 odst. 3 písm. c) bodě 8 se slova „o bezúplatném příjmu nebylo účtováno v nákladech“ nahrazují slovy „hodnota bezúplatného příjmu není výdajem na dosažení, zajištění a udržení příjmů“.

7. V § 35c odst. 1 větě první se částka „15 804 Kč“ nahrazuje částkou „17 004 Kč“ a částka „17 004 Kč“ se nahrazuje částkou „20 604 Kč“.
8. V § 36 odst. 2 písm. d) se slova „daně z příjmů fyzických osob“ nahrazují slovy „, než je člen obchodní korporace“.

Čl. II

Přechodné ustanovení

Pro daňové povinnosti u daní z příjmů za zdaňovací období přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona a za zdaňovací období, které započalo přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, jakož i práva a povinnosti s nimi související, se použije zákon č. 586/1992 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona.

Čl. III

Účinnost

Tento zákon nabývá účinnosti dnem 1. ledna 2016.

CELEX: 32011L0096 ve znění 32014L0086 a 32015L0121

Důvodová zpráva

I. Obecná část

1. Zhodnocení platného právního stavu

Právní úprava tzv. přímých důchodových daní, které zahrnují daň z příjmů fyzických osob a daň z příjmů právnických osob, je obsahem zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“). S tímto právním předpisem je úzce propojen zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o rezervách“). Přestože součástí zákona o daních z příjmů jsou i procesní ustanovení upravující správu daní z příjmů, subsidiárně se aplikuje i zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), který představuje obecnou procesní normu pro správu daní v širším slova smyslu.

Zákon o daních z příjmů patří k nejdůležitějším nástrojům veřejných financí, co do pilířů daňové soustavy, tak i do objemu výnosů plynoucích do veřejných rozpočtů. Stávající pojetí zdaňování příjmů fyzických a právnických osob na základě zákona o daních z příjmů bylo vypracováno v letech 1991 a 1992. Tento zákon tak nahradil dříve platné zákony o dani ze mzdy, o dani z příjmů z literární činnosti a umělecké činnosti, o dani z příjmů obyvatelstva, o odvodech do státního rozpočtu, o důchodové dani a zákon o zemědělské dani zavedením univerzální daně z příjmů fyzických i právnických osob. V roce 1993 tak došlo k zavedení nové daňové soustavy, která mimo jiné zásadním způsobem změnila rozdělovací a přerozdělovací procesy v návaznosti na postup transformace ekonomiky České republiky. Posíleny byly základní principy nezbytné pro fungování tržní ekonomiky, a to princip daňové neutrality a daňové univerzality.

Zákon o daních z příjmů od té doby prodělal již více než 130 novelizací.

1.1. Směrnice o mateřských a dceřiných společnostech

Směrnice Rady 2011/96/EU o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států (dále jen „dividendová směrnice“) upravuje osvobození dividend a jiných forem rozdělování zisku vyplácených dceřinými společnostmi jejich mateřským společnostem od srážkových daní a odstraňuje dvojí ekonomické zdanění zisku, které považuje za překážku rozvoje vnitřního trhu, zejména pro rozpor se svobodou volného pohybu kapitálu.

V posledních letech byla mezi státy všeobecná shoda na boji proti daňovým podvodům a únikům. Evropská unie přijala dvě novely dividendové směrnice, které jsou součástí Akčního plánu Evropské Komise pro posílení boje proti daňovým podvodům a únikům, který Komise přijala dne 6. prosince 2012.

První novela dividendové směrnice¹ má za cíl zamezení dvojího nezdanění příjmů odepřením osvobození ve státu příjemce plateb, které jsou odečitatelné od základu daně v členském státu plátce. Problém vzniká z důvodu rozdílné kvalifikace finančních úvěrových nástrojů, kdy jeden členský stát takový nástroj považuje za zápůjčku a druhý členský stát za vklad do společnosti. Jedná se o tzv. hybridní zápůjčky.

¹ Směrnici Rady 2014/86/EU ze dne 8. července 2014, kterou se mění směrnice 2011/96/EU o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států.

Druhá novela dividendové směrnice² je zaměřena na zamezení zneužívání dividendové směrnice v případech, kdy by výhody vyplývající ze směrnice měly být přiznány vztahům, které jsou založeny pouze za účelem získání těchto výhod.

Transpoziční lhůta pro dividendovou směrnici je stanovena do 31. prosince 2015 s tím, že nejpozději 1. ledna 2016 musí příslušné vnitrostátní předpisy vstoupit v účinnost.

1.2. Daňové zvýhodnění na vyživované děti

Podle stávajícího § 35c zákona o daních z příjmů mohou fyzické osoby uplatnit daňové zvýhodnění na vyživované dítě žijící s ním ve společně hospodařící domácnosti na území České republiky nebo státu Evropské unie nebo státu tvořícího Evropský hospodářský prostor, a to ve výši 13 404 Kč ročně na jedno dítě, 15 804 Kč ročně na druhé dítě a 17 004 Kč ročně na třetí a každé další dítě.

1.3. Další dílčí změny v zákoně o daních z příjmů

Příjmy plynoucí poplatníkům daně z příjmů fyzických osob z provozování výroben elektřiny jsou v současné době zdaňovány podle § 7 odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů jako příjem z jiného podnikání, ke kterému je třeba podnikatelské oprávnění. Na uvedenou činnost je provozovateli Energetickým regulačním úřadem udělena licence. Podle zákona č. 131/2015 Sb., kterým se mění zákon č. 458/2000 Sb., o podmínkách podnikání a o výkonu státní správy v energetických odvětvích a o změně některých zákonů (energetický zákon), ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony, budou moci podnikat v energetických odvětvích na území České republiky osoby při splnění zákonných podmínek, a to na základě licence udělené Energetickým regulačním úřadem, která se vyžaduje na výrobu elektřiny ve výrobnách elektřiny s instalovaným výkonem nad 10 kW určené pro vlastní spotřebu zákazníka. V případě, že poplatník bude provozovat např. fotovoltaickou elektrárnu s instalovaným výkonem do 10 kW bez příslušné licence, nebude se již jednat o příjem ze samostatné činnosti.

Příjem ve formě podílu na zisku vyplácený zahraničním daňovým rezidentům, kteří nemají majetkový podíl na obchodní korporaci, tj. nejsou členy obchodní korporace, která takový podíl na zisku vyplácí, je třeba výslovně uvést jako příjem ze zdroje na území České republiky, přičemž se současně zajistí stejný režim zdaňování takového příjmu jak v situaci, kdy je skutečně vlastněn osobou fyzickou, tak i osobou právnickou. Dochází tedy v některých případech k rozšíření titulu pro zdaňování příjmů daňových nerezidentů na území České republiky a koncept zdanění těchto příjmů akcentuje zdrojové hledisko (tj. distribuce zisku po zdanění) s následnou aplikací srážkové daně, a to tedy jak v relaci k fyzickým, tak i v relaci k právnickým osobám.

Obecně v návaznosti na inkorporaci daně darovací do zákona o daních z příjmů je poplatník povinen zvýšit podle § 23 odst. 3 písm. a) bodu 16 zákona o daních z příjmů výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji o hodnotu bezúplatného příjmu (daru), pokud o tomto příjmu neúčtuje ve výnosech nebo pokud nejde o příjem osvobozený resp. o příjem, který není předmětem daně. V situaci, kdy tento bezúplatný příjem využije k dosažení dalších příjmů, lze o hodnotu tohoto příjmu výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji snížit (viz § 23 odst. 3 písm. c) bodu 8 zákona o daních z příjmů). Pokud bezúplatný příjem obdrží poplatník, který ho nevyužije pro dosahování dalších zdaňovaných příjmů (v podnikání), výsledek hospodaření ani rozdíl mezi příjmy a výdaji snížit nelze.

Platný právní stav v dotčené oblasti je v souladu s principem zákazu diskriminace.

² Směrnici Rady 2015/121/EU ze dne 27. ledna 2015, kterou se mění směrnice 2011/96/EU o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států.

2. Odůvodnění hlavních principů navrhované právní úpravy

Navrhované úpravy v zákonu o daních z příjmů jsou především realizací další etapy daňových změn dohodnutých v koaliční smlouvě a promítnutých do Programového prohlášení vlády a též implementací dividendové směrnice, které je nutné implementovat do českého právního řádu. Další navrhované změny jsou činěny v důsledku změn jiných právních předpisů nebo představují nutná věcná a legislativní upřesnění v reakci na poznatky z uplatňování zákona o daních z příjmů.

2.1. Směrnice o mateřských a dceřiných společnostech

Navrhovaná úprava v zákoně o daních z příjmů vyplývá z novelizace dividendové směrnice, kterou je nutné implementovat do českého právního řádu do 31. prosince 2015.

Důvodem první novely dividendové směrnice byla situace, že některé členské státy umožňují v rámci jejich interních daňových předpisů uplatnit vyplácené podíly na zisku jako položku snižující základ daně, což při aplikaci dividendové směrnice vedlo k tzv. „dvojitmu nezdanění“. Cílem je zamezení dvojího nezdanění prostřednictvím úpravy, která reaguje na nesoulad vznikající v případě hybridních úvěrových nástrojů a také v případech daňově odčitelné položky pro vlastní kapitál, kdy v některých členských státech lze platby deklarované jako rozdělení zisku v rámci přeshraničních vztahů uplatnit ve státu plátce jako položku snižující základ daně a v státu příjemce jako platby rozděleného zisku (dividenda) osvobozené od daně. Navrhuje se tak explicitně upravit, že mateřská společnost nemůže uplatnit osvobození přijatých podílů na zisku v případě, že u dceřiné společnosti mohou snížit tyto podíly její základ daně.

Důvodem druhé novely dividendové směrnice bylo, že podle názoru Evropské Komise dochází ke zneužívání výhod plynoucích ze směrnice, a to v případě vztahů, které jsou uměle vytvořené pouze z důvodu daňové optimalizace. Cílem této novely dividendové směrnice je odmítnout poskytnutí výhody plynoucí z dividendové směrnice, pokud došlo k vytvoření právních vztahů, pro něž neexistují řádné ekonomické důvody a převažujícím důvodem pro jejich vytvoření bylo získání výhod dividendové směrnice. Toto obecné pravidlo proti zneužívání není třeba do zákona o daních z příjmů explicitně doplňovat, jelikož v České republice existuje toto pravidlo jako obecný právní princip, který je sice nepsaným právem, ale který je využíván a rovněž podložen judikaturou nejvyšších soudů České republiky. Pokud by však došlo k implementaci do některých ustanovení v právním předpise, mohlo by dojít z hlediska logické interpretace na základě argumentu a contrario (důkaz opaku) k závěru, že v ostatních případech princip zneužití práva neplatí (nebo je tato zásada v ostatních případech oslabená).

2.2. Daňové zvýhodnění na vyživované děti

V souladu s Programovým prohlášením vlády se navrhuje v roce 2016 další zvýšení daňového zvýhodnění, a to na druhé dítě o 300 Kč měsíčně (tj. o 3 600 Kč ročně) a na třetí a každé další dítě o 600 Kč měsíčně (tj. o 7 200 Kč ročně) oproti daňovému zvýhodnění na jedno dítě, které bylo uplatňováno do konce roku 2014. Pro rok 2016 se tedy navrhuje daňové zvýhodnění na vyživované dítě ponechat beze změny u jednoho dítěte (aktuálně 13 404 Kč ročně) a zvýšit částku na druhé dítě ze stávajících 15 804 Kč ročně na 17 004 Kč ročně a zvýšit částku na třetí a každé další dítě ze stávajících 17 004 Kč na 20 604 Kč. Maximální výše daňového bonusu zůstává nezměněna. Další zvýšení částek daňového zvýhodnění na vyživované dítě bude provedeno pro rok 2017, a to v rámci přípravy dalších legislativních návrhů v částkách uvedených níže v tabulce 1.

Tabulka 1 Vývoj zvýšení daňového zvýhodnění v letech 2014 až 2017

Zvýšení daňového zvýhodnění o Kč	2014	2015		2016		2017	
		měsíčně	ročně	měsíčně	ročně	měsíčně	ročně
Na druhé dítě	0	200	2 400	300	3 600	500	6 000
Na třetí a každé další dítě	0	300	3 600	600	7 200	900	10 800

Tabulka 2 Vývoj výše ročního daňového zvýhodnění v letech 2014 až 2017

Výše daňového zvýhodnění v Kč	2014	2015	2016	2017
Na jedno dítě	13 404	13 404	13 404	13 404
Na druhé dítě	13 404	15 804	17 004	19 404
Na třetí a každé další dítě	13 404	17 004	20 604	24 204

2.3. Další dílčí změny v zákoně o daních z příjmů

Mimo okruh výše uvedených změn jsou obsahem návrhu novely zákona o daních z příjmů opatření cílící na odstranění nedostatků právní úpravy daní z příjmů, které se projeví v souvislosti s aplikační praxí nebo s přijetím jiného právního předpisu.

V prvé řadě příjmy plynoucí poplatníkům daně z příjmů fyzických osob z provozování výroben elektřiny, na kterou nebude v důsledku novely energetického zákona provozovateli Energetickým regulačním úřadem udělena licence, nebudou již příjmem ze samostatné činnosti, ale ostatním příjmem podle § 10 zákona o daních z příjmů. Vzhledem k odlišné úpravě výdajů v režimu ostatních příjmů, kdy je možné jako výdaje uplatnit pouze výdaje prokazatelně vynaložené na dosažení příjmů, navrhuje se uvedený příjem doplnit do příjmů podle § 10 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů. Tím bude jednak potvrzen daňový režim uvedených příjmů jako ostatních příjmů a dále budou tyto příjmy podléhat testu osvobození podle § 10 odst. 3 písm. a) zákona o daních z příjmů, podle kterého jsou příjmy do 30 000 Kč ve zdaňovacím období od daně z příjmů osvobozeny.

Navrhuje se dále výplaty podílů na zisku i jiným osobám než jsou členové obchodních korporací výslovně doplnit do výčtu příjmů zahraničních daňových rezidentů ze zdrojů na území České republiky, a to se stejným daňovým režimem jak pro osoby fyzické, tak i osoby právnické. Současně s touto úpravou v § 22 odst. 1 písm. g) bod 3 zákona o daních z příjmů se tedy navrhuje upravit ustanovení § 36 odst. 2 písm. d) zákona o daních z příjmů. Dochází tedy k rozšíření množiny příjmů ze zdrojů na území České republiky, přičemž tento koncept zdanění výplat podílů na zisku jiným osobám, než jsou členové obchodní korporace, akcentuje zdrojové hledisko, tj. distribuce zisku po zdanění, s následnou aplikací srážkové daně jak v relaci k fyzickým, tak i v relaci k právnickým osobám.

Z důvodů jednoznačného nastavení daňového režimu je nutné legislativně technické upřesnění, které zajistí, že shodné náklady nemohou být v základu daně uplatněny dvakrát. Bude tak najisto stanoveno, že snížit výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji podle § 23 odst. 3 písm. c) bodu 8 zákona o daních z příjmů lze pouze v situacích, kdy byl o související hodnotu zvýšen výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji podle § 23 odst. 3 písm. a) bodu 16 a současně není tato hodnota zohledněna v základu daně jiným způsobem, například z důvodu budoucího zaúčtování na vrub nákladů nebo podle jiných ustanovení zákona o daních z příjmů, typicky daňovým odpisem.

Návrh zákona se nedotkne platného právního stavu v oblasti zákazu diskriminace a je s principem zákazu diskriminace v souladu.

3. Vysvětlení nezbytnosti navrhované právní úpravy

3.1. Ve vztahu k směrnici o mateřských a dceřiných společnostech

V důsledku novelizace dividendové směrnice je Česká republika povinna do 31. prosince 2015 uvést svůj právní řád do souladu s novým zněním dividendové směrnice. Pokud by Česká republika novely dividendové směrnice řádně a včas neimplementovala, nedostála by svým závazkům vůči Evropské unii se všemi důsledky s tím spojenými.

V případě první novely dividendové směrnice, tj. ustanovení zamezujícího dvojímu nezdanění, nebudou-li přijaty odpovídající úpravy, vyvstává riziko spočívající v zachování nevyhovující úpravy umožňující v určitých případech dvojí nezdanění, neboť vnitrostátní předpisy neobsahují ustanovení zabraňující případnému dvojímu nezdanění.

V případě druhé novely dividendové směrnice týkající se obecného pravidla proti zneužívání není zapotřebí do zákona o daních z příjmů zavádět nové úpravy (viz 2.1).

3.2. Ve vztahu k daňovému zvýhodnění na vyživované děti

Nezbytnost navrhované úpravy, tj. zvýšení daňového zvýhodnění na vyživované druhé, třetí a každé další dítě, v zákoně o daních z příjmů je dána cílem vyjádřeným jednotlivými výstupy z Koaliční smlouvy uzavřené vládními stranami a potvrzenými Programovým prohlášením vlády.

3.3. Ve vztahu k dalším dílčím změnám v zákoně o daních příjmů

Nutnost dalších dílčích změn v oblasti daně z příjmů vyplývá z praktického uplatňování zákona o daních z příjmů či z novely jiného právního předpisu (zákona č. 131/2015 Sb., kterým se mění zákon č. 458/2000 Sb., o podmínkách podnikání a o výkonu státní správy v energetických odvětvích a o změně některých zákonů (energetický zákon), ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony).

4. Zhodnocení souladu navrhované právní úpravy s ústavním pořádkem

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

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

Čl. 11 odst. 5 Listiny tak vylučuje, aby daňovou povinnost stanovovala exekutiva. Naopak v případě daní vyjadřuje ústavní zmocnění pro Parlament k legitimnímu omezení vlastnického práva skrze jím přijatý zákon. Do autonomní sféry jednotlivce je tak veřejné moci umožněno zasáhnout z důvodu ústavně aprobovaného veřejného zájmu, jehož podstata v případě daní spočívá ve shromažďování finančních prostředků na zabezpečování různých typů veřejných statků. Legitimita zdaňování vyplývá mj. z toho, že výsledky zdaňování jsou používány i k ochraně a vytváření podmínek pro rozvoj vlastnictví, přičemž tuto ochranu a vytváření podmínek je nutno samozřejmě z něčeho platit (srov. Pl. ÚS 29/08).

Přezkumu ústavnosti zákonné úpravy daní, poplatků nebo jiných obdobných peněžitých plnění se Ústavní soud věnoval již mnohokrát, např. v nálezech sp. zn. Pl. ÚS 22/92, Pl. ÚS 3/02, Pl. ÚS 12/03 či Pl. ÚS 7/03 (vyhlášeném pod č. 512/2004 Sb.). Z této judikatury vyplývá, že:

1. Z ústavního principu dělby moci (čl. 2 odst. 1 Ústavy), jakož i z ústavního vymezení zákonodárné moci (čl. 15 odst. 1 Ústavy), plyne pro zákonodárce široký prostor pro rozhodování o předmětu, míře a rozsahu daní, poplatků a peněžitých sankcí. Zákonodárce přitom nese za důsledky tohoto rozhodování politickou odpovědnost. Právo státu ukládat daně, poplatky a jiná obdobná peněžítá plnění není neomezené. Zákonodárce je povinen zohlednit kritérium rovnosti, objektivitu a racionality.
2. Jakkoli je daň, poplatek, příp. peněžítá sankce veřejnoprávním povinným peněžitým plněním státu, a tedy zásahem do majetkového substrátu, a tudíž i vlastnického práva povinného subjektu, bez naplnění dalších podmínek nepředstavuje dotčení v ústavním pořádkem chráněné vlastnické pozici (čl. 11 Listiny, čl. 1 Dodatkového protokolu č. 1 k Úmluvě o ochraně lidských práv a základních svobod).
3. Ústavní přezkum daní, poplatků a peněžitých sankcí zahrnuje posouzení z pohledu dodržení kautel plynoucích z ústavního principu rovnosti, a to jak neakcesorické (čl. 1 Listiny), tj. plynoucí z požadavku vyloučení svévole při odlišování subjektů a práv, tak i akcesorické v rozsahu vymezeném v čl. 3 odst. 1 Listiny. K principu rovnosti Ústavní soud ve své konstantní judikatuře uvádí, že se nejedná o kategorii absolutní, nýbrž relativní (srov. Pl. ÚS 22/92).
4. Je-li předmětem posouzení ústavnost akcesorické nerovnosti vzhledem k vyloučení majetkové diskriminace, případně toliko posouzení skutečnosti, nepředstavuje-li daň, poplatek nebo jiná peněžítá sankce případný zásah do práva vlastnického (čl. 11 Listiny), je takový přezkum omezen na případy, v nichž hranice veřejnoprávního povinného peněžitého plnění jednotlivce státu vůči majetkovému substrátu jednotlivce nabývá škrtícího (rdousícího) působení. Jinými slovy ke škrtícímu (rdousícímu) působení dochází, má-li posuzovaná daň, poplatek nebo peněžítá sankce ve svých důsledcích konfiskační dopady ve vztahu k majetkové podstatě jednotlivce.

Navrhovaná právní úprava je tak z výše uvedených hledisek plně v souladu s ústavním pořádkem České republiky, a to i s judikaturou Ústavního soudu, vztahující se k této problematice.

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

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

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

V daňové oblasti je nutné zdůraznit, že třebaže legislativa přímých daní zůstává v pravomoci členských států a obecně nepodléhá na úrovni Evropské unie celkové harmonizaci, čl. 115 Smlouvy o fungování Evropské unie (dále jen „SFEU“) stanovuje, že „*Rada na návrh Komise [...] přijímá směrnice o sblížení právních a správních předpisů členských států, které mají přímý vliv na vytváření nebo fungování vnitřního trhu.*“ Vzhledem k absenci jiných

ustanovení SFEU, která by Evropské unii svěřovala pravomoc v oblasti legislativy zdanění příjmů, je zde pravomoc Rady přijímat směrnice podle čl. 115 SFEU dána pouze v rozsahu, v jakém je nezbytné odstranit překážky při vytváření nebo zajištění fungování vnitřního trhu.

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

- Směrnice Rady 2011/96/EU ze dne 30. listopadu 2011 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států (přepracované znění), ve znění směrnice Rady 2013/13/EU, směrnice Rady 2014/86/EU a směrnice Rady 2015/121/EU,
- Směrnice Rady 2014/86/EU ze dne 8. července 2014 a směrnice Rady 2015/121/EU ze dne 27. ledna 2015, kterými se mění směrnice 2011/96/EU o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států, kterou je nutné do právního řádu České republiky transponovat do 31. prosince 2015,
- Směrnice Rady 2011/16/EU ze dne 15. února 2011 o správní spolupráci v oblasti daní a o zrušení směrnice 77/799/EHS, kterou je nutné do právního řádu České republiky transponovat do 1. ledna 2013, resp. 1. ledna 2015
- Směrnice Rady 2009/133/ES ze dne 19. října 2009 o společném systému zdanění při fúzích, rozděleních, částečných rozděleních, převodech aktiv a výměně akcií týkajících se společností z různých členských států a při přemístění sídla evropské společnosti nebo evropské družstevní společnosti mezi členskými státy (kodifikované znění), ve znění směrnice Rady 2013/13/EU,
- Směrnice Rady 2003/48/ES ze dne 3. června 2003 o zdanění příjmů z úspor v podobě úrokových plateb, ve znění směrnice Rady 2004/66/ES, rozhodnutí Rady 2004/587/ES, směrnice Rady 2006/98/ES a směrnice Rady 2014/48/EU,
- Směrnice Rady 2003/49/ES ze dne 3. června 2003 o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků mezi přidruženými společnostmi z různých členských států, ve znění směrnice Rady 2004/66/ES, směrnice Rady 2004/76/ES, směrnice Rady 2006/98/ES a směrnice Rady 2013/13/EU a
- Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2010/41/EU ze dne 7. července 2010 o uplatňování zásady rovného zacházení pro muže a ženy samostatně výdělečně činné a o zrušení směrnice Rady 86/613/EHS.

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

Navržené způsoby vypořádání implementace dividendové směrnice v návrhu zákona jsou slučitelné se závazky vyplývajícími pro Českou republiku z jejího členství v Evropské unii.

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

Mezinárodní smlouvy, které jsou součástí právního řádu České republiky podle čl. 10 Ústavy (vyhlášené mezinárodní smlouvy, k jejichž ratifikaci dal Parlament souhlas a jimiž je Česká republika vázána), mají z hlediska hierarchie právních předpisů aplikační přednost před zákony a právními předpisy nižší právní síly. Vztah mezinárodních smluv podle čl. 10 Ústavy vůči vnitrostátním právním předpisům je vymezen též v článku 10 Ústavy, kde je princip aplikační přednosti těchto mezinárodních smluv výslovně stanoven. Stanoví-li tedy mezinárodní smlouva podle čl. 10 Ústavy něco jiného než zákon, použije se mezinárodní smlouva. Článek 10 Ústavy tak zaručuje, že při případném nesouladu vnitrostátního práva s mezinárodní smlouvou musí být respektována právě mezinárodní smlouva podle čl. 10 Ústavy.

V daňové oblasti je vliv mezinárodních smluv nejpatrnější u omezení suverenity při ukládání a vymáhání daňových povinností, které je založeno na bázi dvoustranných smluv. Ty jsou uzavírány zejména v oblasti daní z příjmů a z majetku (v menším rozsahu též v oblasti daně dědické a darovací, které však jako samostatné daně od 1. ledna 2014 v našem právním řádu neexistují). V kontextu mezinárodního práva jsou pro oblast daní významná především doporučení OECD. Česká republika má v současné době uzavřeno více než 80 bilaterálních smluv o zamezení dvojího zdanění v oblasti daní z příjmů a z majetku. Při jejich uzavírání byla využita zejména modelová smlouva OECD (Model Tax Convention on Income and Capital) určená pro smluvní vztahy mezi státy srovnatelné hospodářské úrovně a modelová smlouva OSN (United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries) obsahující prvky zdůrazňující ochranu daňových příjmů smluvní strany, která má nesrovnatelně nižší ekonomickou výkonnost. Vzhledem k aplikační přednosti mezinárodních smluv podle čl. 10 Ústavy je nutné vždy přednostně použít smlouvu o zamezení dvojího zdanění před vnitrostátní úpravou, a to v těch případech, na které se tyto mezinárodní smlouvy vztahují. Navrhovaná právní úprava je s tímto principem plně v souladu.

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

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

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

7. Předpokládaný hospodářský a finanční dosah navrhované právní úpravy

7.1. Směrnice o mateřských a dceřiných společnostech

V případě implementace k zamezení případného dvojího nezdanění by měl být dopad veskrze pozitivní, neboť by úpravy měly vést k vyloučení dvojího nezdanění příjmů. Jejich kvantifikaci však nelze provést, neboť závisí na intenzitě využívání předmětných struktur a hybridních úvěrových nástrojů.

V druhém případě části novely dividendové směrnice ohledně obecného pravidla proti zneužívání se navrhuje neimplementovat dané ustanovení z důvodu, že i když v právním řádu České republiky obecné pravidlo proti zneužívání není explicitně uvedeno, vyplývá zákaz zneužívání práva z jiných obecných právních pravidel a principů. Z tohoto důvodu se nepředpokládá žádný hospodářský nebo finanční dosah.

7.2. Daňové zvýhodnění na vyživované děti

Dotčenými subjekty jsou domácnosti s dětmi a zaměstnavatelé, jejichž prostřednictvím je daňové zvýhodnění uplatňováno. Přímé administrativní náklady dotčených subjektů nevznikají, protože se jedná pouze o parametrickou změnu. Lze tedy očekávat parametrické změny v software, které ale nepředstavují systémovou změnu. Jediným negativem jsou tedy zvýšené dopady do veřejných rozpočtů.

Dopady zvýšení daňového zvýhodnění na dítě navrhované v novele zákona o daních z příjmů od roku 2016 jsou tak počítány vůči stavu v roce 2015, kdy již k první vlně zvýšení daňového zvýhodnění došlo. Hotovostní dopady na příjmy veřejných rozpočtů a příjmy státního rozpočtu byly odhadnuty na základě statistického počtu dětí a změny daňového zvýhodnění následovně:

Hotovostní rozpočtové dopady zvýšení daňového zvýhodnění od roku 2016 (v mld. Kč)

V mld. Kč	2016	2017
Dopady na veřejné rozpočty	-0,8	-1,0
Dopady na státní rozpočet	-0,5	-0,6

7.3. Další dílčí změny v zákoně o daních z příjmů

Vzhledem k zavedení limitu pro osvobození příjmů z malé výroby elektřiny, lze předpokládat oproti stávajícímu stavu negativní dopad do veřejných rozpočtů. Negativní rozpočtový dopad na úrovni veřejných rozpočtů u daně z příjmů fyzických osob se odhaduje maximálně na 50 mil. Kč. Pro výpočet byla použita data z interní databáze ADIS a data z Energetického regulačního úřadu. Výpočet byl prováděn staticky, nepředpokládala se výrazná změna chování subjektů v čase v souvislosti se změnou právní normy.

Přijetím návrhu zákona bude příjem v podobě podílu na zisku vyplacený nerezidentnímu poplatníkovi, který není člen obchodní korporace, zdaněn, nicméně celkové přínosy nelze zcela jednoznačně kvantifikovat, jelikož se budou v jednotlivých případech lišit případ od případu, a to s ohledem na zemi daňového domicilu jednotlivých příjemců plateb (existence konkrétní smlouvy o zamezení dvojímu zdanění nebo smlouvy o výměně informací, případně bezesmluvní stav), tj. aplikace srážkové daně ve výši 35 % nebo 15 % nebo modifikované dle mezinárodní daňové smlouvy.

Při zachování současně platné úpravy § 23 odst. 3 písm. c) bodu 8 zákona o daních z příjmů bude existovat riziko, že někteří poplatníci budou snižovat výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji o stejné náklady dvakrát. Vyčíslit dopad z takového postupu nelze, protože počet poplatníků ani objem případně uplatněných nákladů nelze odhadnout.

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

V navrhovaném zákonu nedochází k věcnému rozšíření množiny údajů, které jsou dotčené právní subjekty oprávněny využívat. Z navrhované právní úpravy tudíž neplynou nepříznivé důsledky pro ochranu soukromí a osobních údajů poplatníků, plátců ani jiných osob.

Lze tak konstatovat, že navrhovaná právní úprava je v souladu se Směrnicí Evropského parlamentu a Rady 95/46/ES ze dne 24. října 1995 o ochraně fyzických osob v souvislosti se zpracováním osobních údajů a o volném pohybu těchto údajů a zákonem č. 101/2000 Sb., o ochraně osobních údajů a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů. Navrhovaná úprava je též v souladu s ochranou soukromí a osobních údajů dle čl. 7 odst. 1 a čl. 10 Listiny.

9. Zhodnocení korupčních rizik navrhovaného řešení (CIA)

Obecně lze k navrhované úpravě sdělit, že návrh zákona nepředstavuje koncepční změnu v oblasti daní z příjmů, pouze formou novely provádí dílčí věcné a legislativní změny v oblasti daní z příjmů, aplikují se tak standardní postupy a principy správy daní upravené daňovým řádem.

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

a) Přiměřenost

Po stránce věcné představuje navržená právní úprava zejména regulaci práv a povinností v oblasti daní z příjmů. Přiměřenost zvolené právní úpravy je nutno posuzovat jak ve vztahu k množině vztahů, které má upravovat, tak ve vztahu ke zvoleným nástrojům.

Rozsah návrhu zákona ve vztahu k šíři regulovaných vztahů předkladatel shledal dostatečně přiměřeným, neboť navrhovaná úprava je realizací cílů vyjádřených jednotlivými výstupy z Koaliční smlouvy, povinnou implementací novel směrnic Rady EU v oblasti daní z příjmů a zapracováním nutných změn, které vyplynuly z praktického uplatňování zákona o daních z příjmů a zákona o rezervách.

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

Pokud jde o rozsah působnosti správního orgánu, je rozhodující jak zákonný okruh působnosti jako takový, tak míra diskrece, kterou zákon při výkonu jednotlivých působností správnímu orgánu umožňuje, resp. jakou míru diskrece zákon předpokládá. Jakýkoli normativní text zakotvující určitou míru diskrece sám o sobě představuje potenciální korupční riziko. Proto se při přípravě takového ustanovení vždy poměřuje nutnost zavedení diskrece daného orgánu s mírou zásahu do individuální sféry subjektu, o jehož právech a povinnostech by se v rámci této diskrece rozhodovalo. Navrhovanou

právní úpravu však nelze považovat za neúměrné rozšíření kompetence orgánu veřejné správy, neboť návrh zákona nerozšiřuje stávající kompetenci správce daně, pouze upravuje hmotněprávní aspekty jednotlivých institutů v oblasti daní z příjmů.

b) Efektivita

Z hlediska efektivity lze k předložené úpravě poznamenat, že ke kontrole a vynucování splnění povinností stanovených zákonem bude příslušný správce daně. Tento správce daně obvykle disponuje podklady pro vydání daného rozhodnutí, ale i potřebnými odbornými znalostmi, čímž je zaručena efektivní implementace dané regulace i její efektivní kontrola, případně vynucování. Nástroje kontroly a vynucování jsou upraveny jako obecné instituty daňového řádu.

Vzhledem k tomu, že správcem daní z příjmů jsou orgány Finanční správy České republiky, lze v daňové oblasti hovořit o vysokém stupni plošného zajištění a kontrolování plnění zákonem uložených povinností. Finanční správa České republiky je soustava orgánů, jejichž působnost je rozložena na celé území České republiky. Orgány Finanční správy České republiky jsou soustavou třístupňovou, což zajišťuje rovněž optimální vertikální rozložení výkonu zákonné působnosti. Vnitřní organizační struktury těchto orgánů jsou pak uspořádány tak, aby byly schopny plně a efektivně zajišťovat rozsah působnosti, která jim byla zákonem svěřena.

Je tak záležitostí správní praxe, aby uvedla navržené právní normy v život a vytvořila ustálené postupy, v jejichž mezích se bude správce daně pohybovat, a které poskytnou dostatek právní jistoty jak daňovým subjektům, tak samotným správcům daně. K tomu slouží i jednotné metodické řízení ze strany Generálního finančního ředitelství a rozhodovací činnost Odvolacího finančního ředitelství, které jako orgán nejbližší nadřízený finančním úřadům sjednocuje prostřednictvím rozhodování o opravných prostředcích jejich rozhodovací činnost.

c) Odpovědnost

Z hlediska odpovědnosti lze uvést, že z navrhované právní úpravy je zřejmé, který orgán je kompetentní v dané věci rozhodovat, neboť návrh tohoto zákona, který novelizuje zákon o daních z příjmů, zachovává stávající stav, kdy orgánem oprávněným k výkonu správy daní z příjmů je správce daně. Navrhovaná právní úprava pouze upravuje či zpřesňuje hmotněprávní aspekty jednotlivých institutů v oblasti daní z příjmů.

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

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

Při tvorbě právní úpravy se z hlediska koncentrace, resp. dekoncentrace, respektuje struktura daných orgánů, jimž je působnost svěřována. V případě zákona o daních z příjmů jde o strukturu orgánů Finanční správy České republiky. Uvedená soustava orgánů je přitom koncipována na klasickém hierarchickém principu nadřízenosti a podřízenosti jednotlivých orgánů, které soustavu tvoří. Vlastní orgány jakož i soustava jako celek fungují na obvyklém monokratickém principu řízení. Působnost správce daně prvního stupně je tak svěřena finančnímu úřadu, aby v rámci hierarchie byl zajištěn devolutivní účinek opravných prostředků a efektivní mechanismus vnitřní kontroly.

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

d) Opravné prostředky

Navrhovaný zákon neupravuje žádné zvláštní postupy v oblasti opravných prostředků, uplatní se tak stávající obecná právní úprava v daňovém řádu.

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

e) Kontrolní mechanismy

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

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

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

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

Lze tedy říci, že návrh zákona je v souladu s požadavkem na transparentní výkon veřejné správy (ve srovnání se současnou právní úpravou nevytváří překážky toku informací). Návrh jako celek nevybočuje z rámce obvyklých principů a nejsou s ním spojena žádná přímá či nepřímá korupční rizika.

10. Závěrečná zpráva z hodnocení dopadů regulace

Závěrečná zpráva z hodnocení dopadů regulace je přílohou důvodové zprávy.

II. Zvláštní část

K čl. I

K bodu 1 (poznámka pod čarou č. 93)

V důsledku nově přijaté směrnice Rady 2013/13/EU, směrnice Rady 2014/86/EU a směrnice Rady 2015/121/EU se navrhuje novelizovat poznámku pod čarou a aktualizovat zde uvedené účinné právní předpisy Evropské unie.

K bodu 2 (§ 10 odst. 1 písm. a))

Z důvodu novely zákona č. 458/2000 Sb., o podmínkách podnikání a o výkonu státní správy v energetických odvětvích a o změně některých zákonů (energetický zákon), ve znění pozdějších předpisů, a související zákony (zákon č. 131/2015 Sb.), která mimo jiné navrhuje úpravy s cílem zjednodušení administrace výroby elektřiny u malých zdrojů, které nejsou předmětem podnikatelské činnosti a jejichž výkon je z hlediska dopadů na distribuční soustavu omezený a slouží převážně pro vlastní spotřebu zákazníka, se navrhuje, aby příjmy z výroby elektřiny, pro které nebude již podle energetického zákona vyžadována licence udělovaná Energetickým regulačním úřadem (např. fotovoltaické elektrárny s instalovaným výkonem do 10 kW), byly zdaňovány jako ostatní příjmy podle § 10 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů obdobně jako příjmy ze zemědělské výroby a lesního a vodního hospodářství, které nejsou provozovány podnikatelem. Nebude se tak již jednat o poplatníka, který má příjem z jiného podnikání (§ 7 odst. 1 písm. c)), ke kterému je potřeba podnikatelské oprávnění.

Důvodem podřazení těchto příjmů pod § 10 odst. 1 písm. a) je skutečnost, že u ostatních příjmů je daňovým výdajem pouze výdaj na jejich dosažení s tím, že výdajem na dosažení příjmů nejsou odpisy hmotného majetku. Poplatník provozující malou výrobu elektřiny, zejména fotovoltaickou elektrárnu, jiný výdaj než odpisy tohoto hmotného majetku prakticky nemá a z toho důvodu je účelné vykompenzovat tuto skutečnost osvobozením příslušných příjmů do zákonného limitu. Příjmy uvedené v § 10 odst. 1 písm. a) jsou do limitu 30 000 Kč ročně od daně z příjmů fyzických osob osvobozeny v souladu s § 10 odst. 3 písm. a).

Podle § 10 odst. 1 písm. a) zákona jsou zdaňovány nejen příjmy z příležitostné činnosti poplatníka a příležitostného pronájmu věci movité, ale i příjmy ze zemědělské výroby a lesního hospodářství poplatníka, který není zemědělským podnikatelem.

Způsob zdanění příjmů z provozu výroben elektřiny u právnických osob se v souvislosti s touto změnou nemění.

K bodu 3 (§ 19 odst. 2 písm. c))

Navržené ustanovení se doplňuje na základě směrnice Rady 2014/86/EU ze dne 8. července 2014, kterou se mění směrnice 2011/96/EU o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států (dále jen „první novelizační směrnice“) a její povinné implementace. Z důvodu zabránění nežádoucího zneužívání výhod vyplývajících ze směrnice bylo doplněno, že přijaté podíly na zisku v jednom členském státě mohou být osvobozeny pouze v tom případě, že v druhém členském státě nemohly být odečitatelné od základu daně. Cílem první novelizační směrnice bylo zabránit dvojímu nezdanění příjmů, které vzniká zejména v důsledku rozdílné daňové kvalifikace tzv. hybridních úvěrových nástrojů (úvěr nebo vklad do vlastního kapitálu) v jednotlivých členských státech, kdy v jednom členském státě jsou považovány za daňově odečitatelné výdaje (stát plátce) a v jiném členském státě za rozdělování zisků osvobozené od daně (stát příjemce).

Tyto situace mohou nastat pouze v případě výplat podílů na zisku ze zahraničí do České republiky, při výplatě podílu na zisku u české společnosti k výše uvedené situaci dojít nemůže, neboť to české daňové předpisy neumožňují.

Navržená úprava v zákoně o daních z příjmů je formulována obecně a stanovuje, že podíl na zisku přijatý mateřskou společností nebude osvobozen v případech, kdy si dceřiná společnost může uplatnit tento podíl na zisku způsobem, který má za následek jeho nezdanění (jedná se o potencionální možnost a nezáleží na tom, zda ji dceřiná společnost využije). Jinými slovy řečeno, dceřiná společnost v důsledku možnosti uplatnění podílu na zisku vykáže ve státě plátce nižší základ daně, přičemž není rozhodné, jakým způsobem tak učinila.

Získávání informací týkajících se způsobu nakládání se ziskem, tzn., zda dceřiná společnost tyto zisky zahrnuje nebo nezahrnuje mezi odečitatelné položky, by nemělo činit potíže, jelikož se jedná o vztah společností ve skupině, tj. vztah mateřské a dceřiné společnosti.

Dne 27. ledna 2015 byla přijata směrnice Rady 2015/121/EU, kterou se mění směrnice 2011/96/EU o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států (dále jen „druhá novelizační směrnice“). Záměrem druhé novelizační směrnice bylo inkorporovat pravidlo proti zneužívání, které má zamezit přiznání výhod plynoucích z této směrnice v případech, kdy je nárokováno zdanění rozdělovaného zisku v důsledku vytvoření struktur, jejichž hlavním cílem bylo získání daňové výhody v podobě kombinace nízkého daňového zatížení zisku dceřiné společnosti a úplné osvobození od daně při jeho rozdělení.

V České republice sice existuje pravidlo proti zneužití daňových předpisů jako obecný právní princip, který je rovněž podložen judikaturou nejvyšších soudů České republiky, avšak možnost odepření osvobození rozdělovaného zisku v případech, kdy se některým společností daří vytvořením speciálních struktur dosáhnout podstatně nižšího zdanění než obecnou sazbou daně z příjmů právnických osob, dosavadní praxe nenaznačuje. Příkladem aplikace principu zneužití práva v jiné oblasti daňového práva je rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 Afs 107/2004 – 48, kde je uvedeno, že soud neposkytne ochranu výkonu práva, který je jeho zneužitím.

Dosavadní absence tohoto principu ve směrnici Rady 2011/96/EU ze dne 30. listopadu 2011 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států (dále jen „směrnice“) vedla k pochybnostem, zda odepření výhod plynoucích z této směrnice bylo před novelizací vůbec možné. Toto je zejména s odkazem na dosavadní rozhodovací praxi Soudního dvora Evropské unie, který jakékoliv snahy členských států o omezení výhod plynoucích ze směrnice odmítal a případná odůvodnění negativními dopady na rozpočtové příjmy členských států neshledával jako relevantní. S narůstajícím významem boje proti vyhýbání se daňovým povinnostem ve většině členských států Evropské unie byla navržena a velmi rychle přijata druhá novelizační směrnice, která by měla tento problém řešit.

Jako nejvhodnější se jeví v současné době stavět na výkladu a užívání obecného daňového principu „zneužití práva“, což znamená, že druhou novelizační směrnici není třeba explicitně implementovat. Tímto však není dotčen fakt, že doplnění směrnice o možnost členského státu odepřít výhody plynoucí z této směrnice v případech zneužití práva otevírá možnost členského státu pro vytvoření specifického (konkrétnějšího) protizneužívajícího pravidla v budoucnu. To mj. podporuje i skutečnost, že velmi podobné pravidlo je v současné době projednáváno v Radě pro oblast společného systému zdanění licenčních poplatků a úroků.

K bodu 4 (poznámka pod čarou č. 137)

Navrhuje se novelizovat poznámku pod čarou s odkazem na právní předpisy Evropské unie. V souladu s čl. 61 odst. 3 a čl. 62 odst. 2 Legislativních pravidel vlády jsou v poznámce

pod čarou č. 137 použity pouze zkrácené citace směrnic, neboť úplné citace je nutno uvádět pouze v případě, je-li právní předpis poprvé citován v poznámce pod čarou. Úplné citace předmětných směrnic jsou uvedeny v poznámce pod čarou č. 93.

K bodu 5 (§ 22 odst. 1 písm. g) bod 3)

V souvislosti s § 34 odst. 1 zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích, který připouští možnost (pokud určí společenská smlouva) vyplacení zisků obchodní korporace i osobám, které nejsou členové obchodní korporace, se navrhuje doplnit do výčtu příjmů ze zdrojů na území České republiky i příjmy ze zisku vyplácené osobě, která je odlišná od člena obchodní korporace.

K bodu 6 (§ 23 odst. 3 písm. c) bod 8)

Pro zvýšení jistoty poplatníků i správců daně se navrhuje legislativně technické upřesnění, ze kterého jednoznačně vyplývá, že snížit výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji podle § 23 odst. 3 písm. c) bodu 8 zákona o daních z příjmů lze pouze v situacích, kdy byl o související hodnotu zvýšen výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji podle § 23 odst. 3 písm. a) bodu 16 a současně není tato hodnota zohledněna v základu daně jiným způsobem, například z důvodu budoucího zaúčtování na vrub nákladů nebo podle jiných ustanovení zákona o daních z příjmů, typicky daňovým odpisem. Potvrzuje se tím základní pravidlo, že shodné náklady nemohou být v základu daně uplatněny dvakrát.

Ustanovení míří na bezúplatné příjmy obecně, tedy zejména na množinu darů, kdy o přijetí daru není účtováno ve výnosech a poté o spotřebě daru pro dosažení, zajištění a udržení příjmů není účtováno v nákladech, dále na bezúplatné příjmy v podobě bezúplatného přijetí služby (např. v podobě malířských služeb), pokud o ní není účtováno ve výnosech, a o „spotřebě“ této služby v nákladech, nebo také na bezúplatné příjmy v podobě tzv. jiného majetkového prospěchu, např. v podobě nehrazeného úroku u bezúplatné zápůjčky, o jehož hodnotu se nejprve zvýší základ daně z příjmů a poté je za splnění podmínek možné o tuto částku zase základ daně snížit.

K bodu 7 (§ 35c odst. 1)

Navrhované zvýšení daňového zvýhodnění na druhé a na třetí a každé další vyživované dítě v § 35c odst. 1 zákona o daních z příjmů je plněním závazku vlády vyplývajícího z Programového prohlášení, tj., „Od roku 2015 postupně zvyšovat slevu na dani na druhé a další dítě s cílem podstatně zvýšit slevu na dani na druhé a další dítě do konce volebního období.“.

S účinností od 1. ledna 2015 došlo k prvnímu navýšení. V kalendářním roce 2015 je daňové zvýhodnění na druhé dítě o 200 Kč a na třetí a každé další dítě o 300 Kč měsíčně vyšší, než daňové zvýhodnění na jedno dítě. Nyní se navrhuje, aby bylo daňové zvýhodnění na druhé dítě vyšší o 300 Kč měsíčně (tj. o 3 600 Kč ročně) a na třetí a každé další dítě o 600 Kč měsíčně (tj. o 7 200 Kč ročně) oproti daňovému zvýhodnění na jedno dítě. Maximální výše daňového bonusu (60 300 Kč ročně), v jaké může poplatník daňový bonus uplatnit za dané zdaňovací období, zůstává nezměněna (viz § 35c odst. 3).

Nárokové částky daňového zvýhodnění pro zdaňovací období 2016 podle § 35c zákona o daních z příjmů:

Daňové zvýhodnění v roce 2016	ROČNĚ	MĚSÍČNĚ
na jedno vyživované dítě	13 404 Kč	1 117 Kč
na druhé vyživované dítě	17 004 Kč	1 417 Kč
na třetí a další vyživované dítě	20 604 Kč	1 717 Kč

K bodu 8 (§ 36 odst. 2 písm. d))

Podle zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích, je umožněno podíly na zisku vyplácet i jiným osobám než těm, které mají majetkový podíl na obchodní korporaci (viz § 34 odst. 1 zákona o obchodních korporacích). V případě daně z příjmů fyzických osob je vyplacený podíl na zisku osobě, která nemá majetkový podíl na obchodní korporaci, příjmem podle § 8 a je zdaňován srážkou v souladu s § 36. Výjimkou je podíl na zisku vyplacený zaměstnanci, který je příjmem ze závislé činnosti v souladu s § 6 odst. 1 písm. d) – v návaznosti na úvodní část ustanovení § 8 odst. 1. Naopak u poplatníků daně z příjmů právnických osob je tento druh příjmů zdaňován v obecném základu daně.

Navrhuje se sjednotit režim zdaňování vyplacených podílů na zisku osobám, které nejsou členy obchodní korporace, u daně z příjmů fyzických osob a právnických osob tak, že tento příjem bude vždy podléhat srážkové dani.

Tato úprava se vztahuje též na příslušenství investičního nástroje podle § 21i.

K čl. II – přechodné ustanovení

Je zakotveno standardní přechodné ustanovení, které zajišťuje zamezení nepravé retroaktivity, která by v rámci změn prováděných tímto zákonem nebyla žádoucí.

K čl. III – účinnost

Vzhledem k tomu, že novelizace dividendové směrnice je nutné implementovat s účinností od 1. ledna 2016, je nezbytné, aby zákon nabyl účinnosti k tomuto datu.

V Praze dne 23. září 2015

Mgr. Bohuslav Sobotka, v.r.
předseda vlády

Ing. Andrej Babiš, v.r.
1. místopředseda vlády a ministr financí