



PARLAMENT ČESKÉ REPUBLIKY
POSLANECKÁ SNĚMOVNA

VII. volební období

612/0

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



Zástupce předkladatele: ministr financí
Doručeno poslancům: 23. září 2015 v 16:58

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 odčitatelné 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. peněžitá 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 akcesorické (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 peněžitá 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 peněžitá 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 (přepřacované 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 vynuucování 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 vynuucování. Nástroje kontroly a vynuucování 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 tříступňovou, 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

Závěrečná zpráva z hodnocení dopadů regulace (RIA)

Příloha důvodové zprávy k návrhu zákona, kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

1. Základní identifikační údaje

Název návrhu zákona:

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

Zpracovatel / zástupce předkladatele
Ministerstvo financí

Předpokládaný termín nabytí účinnosti
1. ledna 2016

Implementace práva EU: *Ano*

- uveďte termín stanovený pro implementaci: 31. prosince 2015 (dle směrnice účinnost národních předpisů povinná od 1. ledna 2016)

- uveďte, zda jde návrh nad rámec požadavků stanovených předpisem EU: *Ne*

2. Cíl návrhu zákona

Zamezení dvojího nezdanění příjmů

Cílem navrhované změny je zamezení dvojího nezdanění a odstranění nesouladu vznikajícího v případě hybridních úvěrových nástrojů a také v případech daňově odčitatelné položky pro vlastní kapitál.

Snížení výsledku hospodaření nebo rozdílu mezi příjmy a výdaji o hodnotu bezúplatného příjmu (daru)

Z důvodů jednoznačného nastavení daňového režimu je nutné upřesnění, které zajistí, že shodné náklady nemohou být v základu daně uplatněny dvakrát.

Rozšíření okruhu zdanitelných příjmů u daňových nerezidentů České republiky a zajištění stejného daňového režimu pro fyzické a právnické osoby

Cílem je zdanění příjmů daňových nerezidentů plynoucích z podílů na zisku obchodní korporace v případech, kdy jsou jinými osobami, než společníky, a to jednak z důvodu fiskálního, ale také z důvodu narovnání podmínek, které v současnosti nejsou spravedlivé pro všechny skupiny poplatníků.

Daňové zvýhodnění na druhé, třetí a každé další dítě

Problematika vyplývá ze záměru vlády deklarovaného v programovém prohlášení vlády, ohledně zvýšení daňového zvýhodnění na druhé, třetí a každé další vyživované dítě.

Cílem je naplnění závazků vlády vůči veřejnosti uvedených v programovém prohlášení

vlády.

Změna zdaňování příjmů z provozu výroben elektřiny, ke kterému není vyžadována licence udělovaná Energetickým regulačním úřadem

Cílem je změna zdaňování příjmů z provozu výroben elektřiny, ke kterému není vyžadována licence udělovaná Energetickým regulačním úřadem, tak, aby se nezvýšila daňová zátěž těchto výrobců elektřiny.

3. Agregované dopady návrhu zákona

3.1 Dopady na státní rozpočet a ostatní veřejné rozpočty: *Ano*

Zamezení dvojího nezdanění příjmů

Zvolená varianta bude mít pozitivní vliv na státní rozpočet a ostatní veřejné rozpočty. Fiskální dopad není hlavním cílem.

Snížení výsledku hospodaření nebo rozdílu mezi příjmy a výdaji o hodnotu bezúplatného příjmu (daru)

Vyčíslit dopad nelze, protože počet poplatníků ani objem případně uplatněných nákladů není znám. Vesměs se očekává mírně pozitivní vliv na státní rozpočet a ostatní veřejné rozpočty.

Rozšíření okruhu zdanitelných příjmů u daňových nerezidentů České republiky a zajištění stejného daňového režimu pro fyzické a právnické osoby

Lze očekávat mírně pozitivní dopady na státní rozpočet a ostatní veřejné rozpočty.

Daňové zvýhodnění na druhé, třetí a každé další dítě

Předpokládají se hotovostní rozpočtové dopady na státní rozpočet ve výši -0,5 mld. Kč a na ostatní veřejné rozpočty ve výši -0,8 mld. Kč v roce 2016. Počínaje rokem 2017 se předpokládají hotovostní rozpočtové dopady na státní rozpočet ve výši -0,6 mld. Kč a na ostatní veřejné rozpočty ve výši -1 mld. Kč.

Změna zdaňování příjmů z provozu výroben elektřiny, ke kterému není vyžadována licence udělovaná Energetickým regulačním úřadem

Negativní rozpočtový dopad na úrovni veřejných rozpočtů u daně z příjmů fyzických se odhaduje maximálně ve výši 50 mil. Kč.

3.2 Dopady na podnikatelské subjekty: *Ano*

Zamezení dvojího nezdanění příjmů

Při realizaci zvolené varianty již nebude možné, aby podnikatelské subjekty využívaly hybridních úvěrových nástrojů k daňové optimalizaci. Jedná se především o velké podniky.

Snížení výsledku hospodaření nebo rozdílu mezi příjmy a výdaji o hodnotu bezúplatného příjmu (daru)

Některým podnikatelským subjektům bude zamezeno uplatňování shodných nákladů v základu daně dvakrát, což je postup, který z logiky zákona o daních z příjmů není přijatelný.

Rozšíření okruhu zdanitelných příjmů u daňových nerezidentů České republiky a zajištění stejného daňového režimu pro fyzické a právnické osoby

Úpravou ustanovení § 22 odst. 1 písm. g) bodu 3 a § 36 odst. 2 písm. d) zákona o daních z příjmů bude dosaženo zdanění příjmů plynoucích z podílů na zisku obchodní korporace daňovým nerezidentům i v případech, kdy jsou jinými osobami, než společníky, prostřednictvím srážkové daně.

Daňové zvýhodnění na druhé, třetí a každé další dítě

Předpokládá se marginální zátěž spojená s nutností zaměstnavatelů upravit parametr v účetním software.

Změna zdaňování příjmů z provozu výroben elektřiny, ke kterému není vyžadována licence udělovaná Energetickým regulačním úřadem

Návrh zákona zmiňuje nebo v řadě případů eliminuje negativní dopad v oblasti zdaňování příjmů, který vyplývá ze změny režimu výrobců elektřiny založeným novelou energetického zákona.

3.3 Dopady na územní samosprávné celky (obce, kraje): *Ne*

3.4 Sociální dopady: *Ano*

Daňové zvýhodnění na druhé, třetí a každé další dítě

Realizace záměru přinese dodatečný disponibilní příjem rodin s dvěma více dětmi. Celkový příjem těchto rodin je ve výši příjmu (nebo vyplaceného výdaje v případě daňového bonusu), o který jsou sníženy příjmy veřejných rozpočtů.

3.5 Dopady na životní prostředí: *Ne*

A Zamezení dvojího nezdanění příjmů

1 Důvod předložení a cíle

1.1 Název

Zamezení dvojího nezdanění příjmů.

1.2 Definice problému

Zamezení dvojího nezdanění příjmů - 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 půjčku a druhý členský stát za vklad do společnosti. Jedná se o tzv., hybridní půjčky.

1.3 Popis existujícího právního stavu v dané oblasti

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. „dvojímu nezdanění“.

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.

Předpokladem dvojího nezdanění příjmů z titulu hybridních nástrojů je rozdílné zacházení dvou členských států s jedním finančním nástrojem, tedy nesouladu mezi dvěma jurisdikcemi. Proto nelze uvést seznam jurisdikcí, kterých se tato problematika týká.

Typickým příkladem takového instrumentu u bank je investiční nástroj patřící do vedlejšího kapitálu Tier 1, kdy banka emituje investiční nástroj, který se po určitou dobu chová jako dluhopis a pouze v případě, že se banka dostane do problémů, začíná se chovat v podstatě jako majetková účast - tedy investor přestává mít nárok na vrácení jistiny atd. V ČR se na příslušenství tohoto nástroje pohlíží jako na dividendu, tedy není na straně emitenta daňově uznatelným nákladem a u příjemce se zdaňuje jako dividendová srážková daň s uplatněním osvobození dle PSD, zatímco v některých jiných státech se na toto příslušenství pohlíží jako na úrok, tedy daňově uznatelný náklad u emitenta a u příjemce nelze použít dividendovou směrnici. Dvojí nezdanění tedy vznikne kombinací rozdílných daňových úprav v členských státech.

Některé státy za účelem odstranění nerovnováhy mezi dluhovým a kapitálovým financováním zavedly speciální odčitatelnou položku, která se stanoví v závislosti na rozdělovaném zisku společnosti. ACE (allowance for corporate equity) ve svém důsledku znamená, že dividendy, resp. jejich část, jsou daňově odčitatelné za obdobných podmínek jako úroky. Tento systém v současné době uplatňuje např. Belgie, Itálie a Lotyšsko.

Souvisejícím zákonem v českém právním řádu je zákon o daních z příjmů.

1.4 Identifikace dotčených subjektů

Dotčenými subjekty jsou správce daně a poplatníci daně z příjmů právnických osob.

1.5 Popis cílového stavu

Cílem navrhované změny je zamezení dvojího nezdanění a odstranění nesouladu vznikající v případě hybridních úvěrových nástrojů a také v případech daňově odčitatelné 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.

1.6 Zhodnocení rizika

Nepřijetí nové úpravy s sebou nese riziko spočívající v zachování nevyhovující úpravy umožňující v určitých případech dvojí nezdanění. Druhým rizikem je nesplnění závazku, který vyplývá České republice z členství v Evropské unii.

2 Návrh variant řešení

Varianta 0 - Zachování současného stavu

Varianta 1 – Změna zákona o daních z příjmů

Prostředkem naplnění varianty je doplnění § 19 zákona o daních z příjmů o ustanovení zabraňující osvobození dividend u mateřské společnosti, v případě, že dceřiná společnost uplatní tyto platby jako položky snižující základ daně

2.1 Přizpůsobení variant regulaci a její vynucování

Z důvodu, že identifikovaná varianta vede ke stanovenému cíli, a varianta 0 se nedá vyloučit, budou dále obě varianty posuzovány.

3 Vyhodnocení nákladů a přínosů

3.1 Identifikace nákladů a přínosů

Výše uvedené varianty byly vyhodnoceny podle několika kritérií, které pokrývají klady a zápory (resp. přínosy a náklady) jednotlivých navržených variant.

Jako hodnotící kritéria byla identifikována tato:

- Nutnost naplnění mezinárodních smluv, ke kterým se Česká republika zavázala (hlavní)
- Výnos ze zdanění hybridních půjček (vedlejší)

3.2 Náklady

Kvantifikaci nákladů nelze provést, neboť závisí na intenzitě využívání předmětných struktur a hybridních úvěrových nástrojů.

3.3 Přínosy

Nutnost naplnění mezinárodních smluv, ke kterým se Česká republika zavázala

Přijetím jedné z navržených variant může vzniknout přínos pro Českou republiku v podobě splnění závazků vyplývajících z mezinárodních smluv a vyhnutí se případných sankcí.

Výnos ze zdanění hybridních půjček

Je pravděpodobné, že některé společnosti provádí daňovou optimalizaci, viz kapitola 1.2, nicméně přesný dopad na veřejné rozpočty a státní rozpočet není znám.

3.4 Vyhodnocení variant

Varianta 0

S sebou nese náklady v podobě sankcí za neplnění mezinárodních smluv, ke kterým se Česká republika zavázala. Dále pak nenese žádný výnos ze zdanění hybridních úvěrových nástrojů.

Varianta 1

Varianta 1 přináší přínos ze splnění požadavků na implementaci dividendové směrnice a zároveň i výnos ze zdanění hybridních půjček.

4 Návrh řešení

4.1 Stanovení pořadí variant a výběr nejvhodnějšího řešení

Ministerstvo financí doporučuje k realizaci variantu 1, která je vyhovující z pohledu dopadu na veřejné rozpočty a na státní rozpočet, který by měl být veskrze pozitivní, neboť by měla vést k vyloučení dvojího nezdanění příjmů. Jejich kvantifikaci však nelze provést, neboť závisí na intenzitě využívání předmětných struktur a hybridních úvěrových nástrojů.

5 Implementace doporučené varianty a vynuování

5.1 Vynuování

Navrhovaná změna bude provedena formou novely zákona o mezinárodní spolupráci při správě daní. Orgánem odpovědným za implementaci bude Ministerstvo financí. Vynuování nově stanovených pravidel bude probíhat standardně prostřednictvím správce daně. Ke kontrole dodržování povinností stanovených právním předpisem jsou příslušné úřední osoby správce daně.

6 Přezkum účinnosti regulace

Navržená úprava vyplývá z nutnosti transpozice dividendové směrnice a adaptace českého právního řádu na přijatý mezinárodní závazek. Posuzování se týkalo pouze výhodnosti zvolení jedné z variant řešení daných dividendovou směrnicí, popř. mezinárodním instrumentem. Účinnost přijatých změn bude ověřována v praxi s tím, že kontrola fungování nové právní úpravy bude prováděna pracovníky správce daně.

7 Konzultace a zdroje dat

Návrh řešení byl Ministerstvem financí konzultován s Generálním finančním ředitelstvím.

8 Kontakty na zpracovatele RIA

JUDr. Miroslava Bartková

Ministerstvo financí, odbor 15 – Daně z příjmů

tel.: +420 257 044 294, e-mail: miroslava.bartkova@mfcf.cz

B Snížení výsledku hospodaření nebo rozdílu mezi příjmy a výdaji o hodnotu bezúplatného příjmu (daru)

1 Důvod předložení a cíle

1.1 Název

Snížení výsledku hospodaření nebo rozdílu mezi příjmy a výdaji o hodnotu bezúplatného příjmu (daru).

1.2 Definice problému

Obecně v návaznosti na inkorporaci daně darovací do zákona o daních z příjmů je poplatník povinen zvýšit 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. 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.

1.3 Popis existujícího právního stavu v dané oblasti

Problematika je řešena v ustanovení § 23 odst. 3 písm. c) bod 8 zákona o daních z příjmů.

1.4 Identifikace dotčených subjektů

Dotčenými subjekty jsou správce daně, poplatníci daně z příjmů fyzických osob a daně z příjmů právnických osob.

1.5 Popis cílového stavu

Cílovým stavem je situace, kdy je v zákoně jasně uvedeno, že shodné náklady nemohou být v základu daně uplatněny dvakrát, viz kapitola 1.2.

1.6 Zhodnocení rizika

Nepřijetí nové úpravy s sebou nese riziko spočívající v zachování nejistoty správců daně i poplatníků při snižování výsledku hospodaření nebo rozdílu mezi příjmy a výdaji. Existuje riziko, že někteří poplatníci budou snižovat výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji o stejné náklady dvakrát.

Protože ustanovení § 23 odst. 3 písm. c) bod 8. bylo do ZDP doplněno zákonem č. 344/2013 Sb., s účinností od 1. 1. 2014, připadá posouzení správné aplikace tohoto ustanovení provedené ze strany správce daně v úvahu nejdříve v rámci kontroly správnosti základu daně za zdaňovací období započaté v roce 2014. V současné době proto tedy nejsou k dispozici údaje o počtu případů, ve kterých by měli správci daně a poplatníci odlišný názor, který by navíc byl řešen odvolacím orgánem či soudem.

2 Návrh variant řešení

Varianta 0 -Zachování současného stavu

Varianta 1 - Změna zákona o daních z příjmů

Zpřesnění stávajícího ustanovení tak, aby bylo zřejmé, že výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji, který byl zvýšen o související hodnotu podle § 23 odst. 3 písm. a) bodu 16 zákona o daních z příjmů, lze snížit za splnění podmínek buď jednorázově (např. v případě bezúplatně obdrženým malířských služeb, o jejichž „spotřebě“ není účtováno v nákladech) nebo prostřednictvím odpisů (např. v případě obdržení daru odpisovaného majetku) nikoliv uplatněním obou způsobů.

2.1 Přizpůsobení variant regulaci a její vynucování

Z důvodu, že identifikované varianty vedou ke stanovenému cíli, budou všechny varianty posuzovány dále.

3 Vyhodnocení nákladů a přínosů

3.1 Identifikace nákladů a přínosů

Výše uvedené varianty byly vyhodnoceny podle několika kritérií, která pokrývají klady a záporny (resp. přínosy a náklady) jednotlivých navržených variant.

Jako hodnotící kritérium bylo identifikováno:

- Zvýšení právní jistoty

Dále pak z analýzy rizik vyplynulo další kritérium:

- Zamezení dvojího snížení výsledku hospodaření nebo rozdílu příjmů a výdajů (fiskální dopad)

3.2 Náklady

Kromě marginálních administrativních nákladů nebyly identifikovány žádné další náklady.

3.3 Přínosy

Zvýšení právní jistoty

V případě přijetí varianty 1, tedy změny ustanovení § 23 odst. 3 písm. c) bod 8 zákona o daních z příjmů bude odstraněna nejistota při zjišťování základu daně z příjmů fyzických i právnických osob i správce daně při správě daní z příjmů.

Zamezení dvojího snížení výsledku hospodaření nebo rozdílu příjmů a výdajů (fiskální dopad)

Při zachování současně platné legislativní úpravy 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.

3.4 Vyhodnocení variant

Varianta 0

Ponechá-li se současný stav, bude zachována nejistota správců daně i poplatníků při zjišťování základu daně z příjmů. Nedojde také k zamezení uplatňování dvojího snížení výsledku hospodaření nebo rozdílu příjmů a výdajů což může nést i mírný fiskální dopad na státní rozpočet a ostatní veřejné rozpočty.

Varianta 1

Varianta 1 je koncipována tak, že při snižování výsledku hospodaření nebo rozdílu mezi a výdaji podle § 23 odst. 3 písm. c) bod 8 zákona o daních z příjmů nelze shodné náklady uplatnit v základu daně dvakrát.

4 Návrh řešení

4.1 Stanovení pořadí variant a výběr nejvhodnějšího řešení

Varianta	Právní jistota	Zamezení dvojího snížení výsledku hospodaření nebo rozdílu příjmů a výdajů	Body
V0	0	0	0
V1	1	1	2

Ministerstvo financí doporučuje variantu 1, která je vyhovující z pohledu poplatníků daně z příjmů fyzických osob, daně z příjmů právnických osob i správce daně.

5 Implementace doporučené varianty a vynucování

5.1 Vynucování

Navrhovaná změna bude provedena formou novely zákona o daních z příjmů. Orgánem odpovědným za implementaci bude Ministerstvo financí. Vynucování nově stanovených pravidel bude probíhat standardně prostřednictvím správce daně. Ke kontrole dodržování povinností stanovených právním předpisem je příslušný správce daně.

6 Přezkum účinnosti regulace

Účinnost přijatých změn bude ověřována v praxi s tím, že kontrola fungování nové právní úpravy bude prováděna správcem daně.

7 Konzultace a zdroje dat

Návrh řešení byl Ministerstvem financí konzultován s Generálním finančním ředitelstvím.

8 Kontakty na zpracovatele RIA

Ing. Drahomíra Martincová

Ministerstvo financí, odbor 15 – Daně z příjmů

tel.: +420 257 043 355, e-mail: drahomira.martincova@mfcf.cz

C Rozšíření okruhu zdanitelných příjmů u daňových nerezidentů České republiky

1 Důvod předložení a cíle

1.1 Název

Rozšíření okruhu zdanitelných příjmů u daňových nerezidentů České republiky a zajištění stejného daňového režimu pro fyzické a právnické osoby.

1.2 Definice problému

Výplaty podílů na zisku i jiným osobám než jsou společníci (umožněno zákonem č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích) nejsou v současnosti zahrnuty ve výčtu příjmů daňových nerezidentů ze zdrojů na území České republiky. Současně s tímto problémem v § 22 zákona o daních z příjmů je nutné stanovit způsob zdanění tohoto příjmu, a to s možností využití ustanovení § 36 odst. 2 písm. d) zákona o daních z příjmů, kdy se nově toto ustanovení může vztahovat i na právnické osoby. Tento koncept zdanění výplat podílů na zisku jiným osobám než je společník akcentuje hledisko zdroje příjmu, tj. distribuce zisku po zdanění, s následnou aplikací srážkové daně jak v relaci k fyzickým, tak i v relaci k právnickým osobám. Alternativou je možnost podrobit tento druh příjmu povinnosti příjemce podat daňové přiznání.

1.3 Popis existujícího právního stavu v dané oblasti

Předmětné příjmy v současné době nejsou u fyzických osob definovány jako příjmy ze zdrojů na území České republiky podle § 22 zákona o daních z příjmů, v kontextu osob právnických jde v tuto chvíli o tzv. bezúplatný příjem podle § 22.

1.4 Identifikace dotčených subjektů

Dotčenými subjekty jsou

- správce daně,
- plátcí daní z příjmů,
- poplatníci daně z příjmů fyzických osob, kteří jsou daňovými nerezidenty a
- poplatníci daně z příjmů právnických osob, kteří jsou daňovými nerezidenty.

1.5 Popis cílového stavu

Cílem je zdanění daňových nerezidentů České republiky v situacích uvedených v kapitole 1.2, a to jednak z důvodu fiskálního, ale také z důvodu narovnání podmínek, které v současnosti nejsou spravedlivé pro všechny skupiny poplatníků.

1.6 Zhodnocení rizika

Neřešení problému s sebou nese riziko spočívající v zachování pro Českou republiku nevyhovujícího postupu zdanění vůči daňovým nerezidentům a současně tedy nižší daňový výnos.

2 Návrh variant řešení

Varianta 0 - Zachování současného stavu

Varianta 1 – Srážková daň

Doplnění stávajícího ustanovení § 22 odst. 1 písm. g) bodu 3 zákona o daních z příjmů spočívající v rozšíření okruhu příjmů, ze kterých může správce daně vybrat daň. Současně je nutné rozšířit úpravu ustanovení § 36 odst. 2 písm. d) zákona o daních z příjmů, tak, že ustanovení se bude vztahovat i na právnické osoby a kdy bude docházet k uplatnění srážkové daně.

Varianta 2 – Uvedení příjmů v daňovém přiznání

Doplnění stávajícího ustanovení § 22 odst. 1 písm. g) bodu 3 zákona o daních z příjmů spočívající v rozšíření okruhu příjmů, ze kterých může správce daně vybrat daň a také v povinnosti zahrnout tyto příjmy do základu daně v daňovém přiznání. Aby byl záměr funkční, je třeba provést další legislativní úpravu v kontextu zdaňování příjmů fyzických osob.

2.1 Přizpůsobení variant regulaci a její vynucování

Z důvodu, že identifikované varianty vedou ke stanovenému cíli, a variantu 0 nelze vypustit, budou všechny varianty posuzovány dále.

3 Vyhodnocení nákladů a přínosů

3.1 Identifikace nákladů a přínosů

Výše uvedené varianty byly vyhodnoceny podle několika kritérií, která pokrývají klady a záporny (resp. přínosy a náklady) jednotlivých navržených variant.

Jako hodnotící kritéria byla identifikována:

- Spravedlnost práva
- Funkčnost opatření
- Změna daňového výnosu

3.2 Náklady

Kromě marginálních administrativních nákladů nebyly identifikovány žádné další náklady.

3.3 Přínosy

Spravedlnost práva

Jedním z přínosů je možné narovnání diskriminačních ustanovení vůči poplatníkům daně z příjmů fyzických a právnických osob, kteří jsou daňovými rezidenty České republiky.

Zvýšení daňových výnosů

Přijetím návrhu bude předmětný příjem poplatníků daně z příjmů fyzických a právnických osob, kteří jsou daňovými nerezidenty České republiky, zdaněn, nicméně celkové přínosy nelze zcela jednoznačně kvantifikovat, jelikož se budou v jednotlivých případech lišit a to s ohledem na zemi daňové rezidence konkrétního poplatníka (aplikace 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 smlouvy, popř. 0 %.

3.4 Vyhodnocení variant

Varianta 0

Ponechá-li se současný stav, nebude předmětný příjem daňových nerezidentů zdaněn, což povede k nižším daňovým příjmům a také k zachování právní úpravy, která není jednotná vůči všem skupinám poplatníků.

Varianta 1

Z hlediska stanovených kritérií je třeba konstatovat, že varianta 1 narovná právní úpravu a činí ji spravedlivější. Varianta 1 je cestou k fungujícímu nástroji, protože správce daně může efektivně vymáhat odvod srážkové daně od plátce. Varianta 1 také zajistí zvýšení daňových výnosů.

Varianta 2

Z hlediska stanovených kritérií je třeba konstatovat, že varianta 2 se snaží narovnat právní úpravu a učinit ji spravedlivější, ovšem efektivita výběru daně je zde nízká. Správce daně bude jen s velkými obtížemi vymáhat daň od poplatníků daně z příjmů fyzických a právnických osob, kteří jsou daňovými nerezidenty, z čehož vyplývá, že u této varianty dojde zřejmě k menšímu daňovému výnosu než u varianty 1.

4 Návrh řešení

4.1 Stanovení pořadí variant a výběr nejvhodnějšího řešení

Ministerstvo financí doporučuje realizovat variantu 1, která je optikou zvolených kritérií nejvíce vyhovující, a to především z pohledu spravedlnosti práva, spravovatelnosti, zvýšení příjmů státního rozpočtu a techniky výběru daně.

5 Implementace doporučené varianty a vynucování

5.1 Vynucování

Navrhovaná změna bude provedena formou novely zákona o daních z příjmů. Orgánem odpovědným za implementaci bude Ministerstvo financí. Vynucování nově stanovených pravidel bude probíhat standardně prostřednictvím správce daně. Ke kontrole dodržování povinností stanovených právním předpisem je příslušný správce daně.

6 Přezkum účinnosti regulace

Účinnost přijatých změn bude ověřována v praxi s tím, že kontrola fungování nové právní úpravy bude prováděna správcem daně.

7 Konzultace a zdroje dat

Návrh řešení byl Ministerstvem financí konzultován s Generálním finančním ředitelstvím.

8 Kontakty na zpracovatele RIA

Ing. Martin Boreš
Ministerstvo financí, odbor 15 – Daně z příjmů
tel. +420 257 044 467, e-mail: martin.bores@mfcf.cz

D Daňové zvýhodnění na druhé, třetí a každé další dítě

1 Důvod předložení a cíle

1.1 Název

Daňové zvýhodnění na druhé, třetí a každé další dítě.

1.2 Definice problému

Problematika vyplývá ze záměru vlády deklarovaného v programovém prohlášení vlády zvýšit daňové zvýhodnění na druhé, třetí a každé další vyživované dítě. Záměrem vlády je od roku 2016 zvýšit na druhé vyživované dítě daňové zvýhodnění na 17 004 Kč ročně a na třetí a každé další dítě na 20 604 Kč ročně. Přitom výše daňového zvýhodnění ve formě maximálního ročního daňového bonusu podle § 35c odst. 3 zákona o daních z příjmů zůstává nezměněna.

1.3 Popis existujícího právního stavu v dané oblasti

Problematika je v současné době řešena v ustanovení § 35c zákona o daních z příjmů.

1.4 Identifikace dotčených subjektů

Dotčenými subjekty jsou správce daně a poplatníci daně z příjmů - fyzické osoby, kteří mají více než jedno vyživované dítě. Dle údajů Českého statistického úřadu se jedná o více než půl milionu domácností.

1.5 Popis cílového stavu

Cílem je naplnění závazků vlády vůči veřejnosti uvedených v programovém prohlášení vlády.

1.6 Zhodnocení rizika

Nepřijetím nové úpravy nebude zvýšeno daňové zvýhodnění na druhé, třetí a každé další vyživované dítě a nebude tak naplněno programové prohlášení vlády.

2 Návrh variant řešení

Varianta 0 - Zachování současného stavu.

Varianta 1 – Zvýšení daňového zvýhodnění

Variantou 1 by se zvýšilo daňové zvýhodnění podle požadavků vlády a to na výši 17 004 Kč ročně na druhé vyživované dítě od roku 2016 a na třetí a každé další dítě na výši 20 604 Kč ročně. Přitom by výše daňového zvýhodnění ve formě maximálního ročního daňového bonusu podle § 35c odst. 3 zákona o daních z příjmů zůstala nezměněna.

3 Vyhodnocení nákladů a přínosů

3.1 Identifikace nákladů a přínosů

Výše uvedené varianty byly vyhodnoceny podle několika kritérií, které pokrývají klady a zápory (resp. přínosy a náklady) jednotlivých navržených variant.

Jako hodnotící kritéria byla identifikována:

- Naplnění požadavku vlády
- Blahobytnost společnosti
- Administrativní náklady

3.2 Náklady

Administrativní náklady

Dotčenými subjekty jsou domácnosti s dětmi a zaměstnavatelé, jejichž prostřednictvím je daňové zvýhodnění uplatňováno. Přímé administrativní náklady dotčeným subjektům nevznikají, protože se jedná pouze o parametrickou změnu. Lze tedy očekávat parametrické změny v účetním software zejména u zaměstnavatelů, které ale nepředstavují systémovou změnu.

Blahobytnost společnosti

Z hlediska ekonomické teorie uplatněné při zpracování studie je důležité oddělit náklady a transfery. Náklady dané akce jsou chápány jako částka, o kterou se sníží celkový skutečný blahobytnost resp. bohatství společnosti. V podstatě to znamená, že měření společenských nákladů nespočívá v pouhém vyčíslení jednotlivých výdajů, ale spočívá spíše ve snaze o nalezení čistých nákladů pro společnost, tedy nákladů, které přímo snižují společenský blahobytnost. Pokud jde tedy o situaci, kdy blaho jedněch je redukováno, ale blaho druhých ekvivalentně zvýšeno, pak nejde o sociální náklad, ale o transfer. Z tohoto hlediska jsou snížené příjmy (nebo zvýšené výdaje v případě daňového bonusu) veřejných rozpočtů a státního rozpočtu (redukce blaha) transferem, který zajišťuje příjem (zvýšení blaha) příjemců (rodin s dětmi).

Dopady do na veřejné rozpočty a státní rozpočet rozpočtů lze odhadnout následovně.

Vývoj zvýšení daňového zvýhodnění v letech 2014 až 2016

Zvýšení daňového zvýhodnění o Kč	2014	2015		2016	
		měsíčně	ročně	měsíčně	ročně
Na druhé dítě	0	200	2 400	300	3 600
Na třetí a každé další dítě	0	300	3 600	600	7 200

Vývoj výše ročního daňového zvýhodnění v letech 2014 až 2016

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

Dopady zvýšení daňového zvýhodnění na dítě podle varianty 1 při předpokladu změny zákona o daních z příjmů s účinností od roku 2016 jsou 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

3.3 Přínosy

Naplnění požadavku vlády

Jedna z navržených variant splňuje cíl a naplňuje záměr vlády deklarovaný v programovém prohlášení vlády ohledně zvýšení daňového zvýhodnění na druhé, třetí a každé další vyživované dítě.

3.4 Vyhodnocení variant

Varianta 0

S variantou se nepojí žádné administrativní náklady, žádné výdaje státního rozpočtu, ale varianta nesplňuje stanovený cíl.

Varianta 1

Varianta 1 především naplňuje stanovený cíl.

S variantou 1 se pojí nutné výdaje státního rozpočtu, které nejsou náklady, ale transfery. Kvantifikace dopadů byla předmětem kapitoly 3.2.

V případě realizace varianty 1 by byli zatíženi marginálními administrativními náklady zejména zaměstnavatelé a v malé míře i osoby samostatně výdělečně činné.

4 Návrh řešení

4.1 Stanovení pořadí variant a výběr nejvhodnějšího řešení

Předmětem analýzy bylo vyhodnocení záměru zvýšení částky daňového zvýhodnění na druhé, třetí a každé další dítě.

I přes nutné výdaje (které jsou z ekonomického pohledu transferovou platbou), Ministerstvo financí doporučuje variantu 1, která je vyhovující z pohledu zvolených kritérií a jako jediná splňuje stanovený cíl.

5 Implementace doporučené varianty a vynucování

5.1 Vynucování

Navrhovaná změna bude provedena formou novely zákona o daních z příjmů. Orgánem odpovědným za implementaci bude Ministerstvo financí. Vynucování nově stanovených pravidel bude probíhat standardně prostřednictvím správce daně. Ke kontrole dodržování povinností stanovených právním předpisem je příslušný správce daně.

6 Přezkum účinnosti regulace

Účinnost přijatých změn bude ověřována v praxi s tím, že kontrola fungování nové právní úpravy bude prováděna správcem daně.

7 Konzultace a zdroje dat

Návrh řešení byl Ministerstvem financí konzultován s Generálním finančním ředitelstvím.

8 Kontakty na zpracovatele RIA

Mgr. Jiří Klaus
Ministerstvo financí, odbor 15 – Daně z příjmů
tel. +420 257 044 289, e-mail: jiri.klaus@mfcf.cz

Katarína Dobešová
Ministerstvo financí, odbor 15 – Daně z příjmů
tel. +420 257 042 555, e-mail: katarina.dobesova@mfcf.cz

E Zdaňování příjmů z provozu výroben elektřiny

1 Důvod předložení a cíle

1.1 Název

Zdaňování příjmů z provozu výroben elektřiny, ke kterému není vyžadována licence udělovaná Energetickým regulačním úřadem.

1.2 Definice problému

Novela zákona č. 458/2000 Sb., o podmínkách podnikání a o výkonu státní správy v energetických odvětvích a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „novela energetického zákona“), a souvisejících zákonů, 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.

Poplatník daně z příjmů fyzických osob provozující malou výrobu elektřiny, zejména fotovoltaickou elektrárnu, prakticky nemá jiný výdaj než odpisy tohoto hmotného majetku, a proto dochází k situaci, kdy by i velmi nízké příjmy z provozu malé výroby elektřiny byly zdanitelným příjmem bez možnosti uplatnění výdajů spojených s instalací příslušné investice.

Po přijetí novely energetického zákona by bez reakce došlo k neodůvodněnému zpřísnění daňového režimu vybrané skupiny poplatníků a ke zvýšení odvodové zátěže drobných výrobců elektřiny.

1.3 Popis existujícího právního stavu v dané oblasti

Zákon o daních z příjmů

V současné době jsou příjmy z provozu výroben elektřiny bez ohledu na instalovaný výkon u fyzických osob zdaňovány v režimu § 7 zákona o daních z příjmů (příjmy ze samostatné činnosti).

1.4 Identifikace dotčených subjektů

Dotčenými subjekty jsou poplatníci daně z příjmů fyzických osob, kteří provozují malé výroby elektřiny, tj. zejména fotovoltaické elektrárny s instalovaným výkonem do 10 kW. Dle databáze Automatizovaného daňového informačního systému (ADIS) má příjmy z výroby elektrické energie celkově cca 6 tis. subjektů fyzických osob, odhadem polovina z nich může splňovat kritéria, na které cílí návrh zákona. Dle ERÚ je počet fyzických osob, které vyrábějí elektřinu cca 4x vyšší. Rozdíl mezi počtem subjektů v ADIS a statistice ERÚ může být způsoben tím, že fyzické osoby uvedou v daňovém přiznání jinou hlavní činnost než výrobu elektřiny. Pokud tedy data z daňových přiznání extrapolujeme na data z ERU, tak maximální dopad je 50 mil. Kč. To je statický výpočet, kdy nebylo počítáno s tím, že dojde ke změně chování subjektů. Nicméně z expertních názorů vyplývá, že změna zákona bude s velkou pravděpodobností působit na chování subjektů tak, že dojde ke snížení počtu subjektů ve skupině do 10 KWh na možná 100ky subjektů.

1.5 Popis cílového stavu

Poplatník provozující malou výrobu elektřiny, zejména fotovoltaickou elektrárnu, jiný výdaj než odpisy tohoto hmotného majetku prakticky nemá a z toho důvodu bude tato skutečnost vykompenzována uvedeným osvobozením příslušných příjmů do zákonného limitu od daně.

1.6 Zhodnocení rizika

Nepřijetím nové úpravy budou i velmi nízké příjmy z provozu malé výroby elektřiny zdanitelným příjmem bez možnosti uplatnění výdajů spojených s instalací příslušné investice.

2 Návrh variant řešení

Varianta 0 - Zachování současného stavu

Varianta 1 - Rozšíření ostatních příjmů podle § 10 odst. 1 písm. a) o příjmy z provozování malých výroben elektřiny

Je možné doplnit některá ustanovení zákona o daních z příjmů tak, aby případné příjmy z provozování malé výroby elektřiny s instalovaným výkonem do 10 kW byly ostatním příjmem podle § 10 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů.

Zdaňování v kategorii „ostatní příjmy“ se týká pouze případů, kdy podle energetického zákona nebude na provoz výroben elektřiny potřeba licence udělovaná Energetickým regulačním úřadem (např. fotovoltaické elektrárny s instalovaným výkonem do 10 kW). Nebude se tak již jednat o poplatníka, který má příjem z jiného podnikání (§ 7 odst. 1 písm. c)), ke kterému je potřeba podnikatelské oprávnění.

Varianta 1 předpokládá doplnění stávajícího ustanovení § 10 zákona o daních z příjmů tak, aby případné příjmy z provozování malé výroby elektřiny s instalovaným výkonem do 10 kW byly ostatním příjmem podle § 10 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů. Příjmy uvedené v § 10 odst. 1 písm. a), tj. příjmy z příležitostné činnosti, nájmu věci movité nebo zemědělské výroby do limitu 30 000 Kč ročně, jsou od daně z příjmů fyzických osob osvobozeny v souladu se stávajícím ustanovením § 10 odst. 3 písm. a) zákona. Důvodem 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 bude tato skutečnost vykompenzována uvedeným osvobozením příslušných příjmů do zákonného limitu od daně.

3 Vyhodnocení nákladů a přínosů

3.1 Identifikace nákladů a přínosů

Výše uvedené varianty byly vyhodnoceny podle několika kritérií, které pokrývají klady a zápory (resp. přínosy a náklady) jednotlivých navržených variant.

Jako hodnotící kritéria byla identifikována:

- Zjednodušení administrativy
- Administrativní zátěž na straně dotčených subjektů
- Vliv na veřejné rozpočty

3.2 Náklady

Vliv na veřejné rozpočty

Vzhledem k zavedení limitu pro osvobození příjmů z malé výroby elektřiny, lze předpokládat oproti stávajícímu stavu mírně negativní dopad do veřejných rozpočtů.

Negativní rozpočtový dopad na úrovni veřejných rozpočtů u daně z příjmů fyzických osob se odhaduje maximálně ve výši 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.

Administrativní zátěž na straně dotčených subjektů

Nebyly identifikovány žádné přímé administrativní náklady vznikající dotčeným subjektům.

3.3 Přínosy

Zjednodušení administrativy

Protože by v případě varianty 1 mohl provozovatel při provozování výroby elektřiny do instalovaného výkonu do 10 kW uplatnit osvobození na ostatní příjmy do 30 000 Kč ročně, pak některým poplatníkům daně z příjmů fyzických osob nevznikne povinnost podat daňové přiznání. Přínosem záměru by tedy při realizaci varianty 1 byla kompenzace nemožnosti uplatnit daňové odpisy pro provozovatele malé výroby elektřiny s instalovaným výkonem do 10 kW, jako před novelou energetického zákona.

3.4 Vyhodnocení variant

Varianta 0

Ponechá-li se současný stav, budou i velmi nízké příjmy z provozu malé výroby elektřiny zdanitelným příjmem bez možnosti uplatnění výdajů spojených s příslušnou investicí. Tím se zvýší odvodová zátěž těchto výrobců a také se nezjednoduší se administrativa poplatníkům.

Varianta 1

Varianta 1 zajistí kompenzaci nemožnosti uplatnění odpisů a zjednodušení administrativy. Nese s sebou snížení příjmů veřejných rozpočtů nejvýše o 50 mil. Kč.

4 Návrh řešení

4.1 Stanovení pořadí variant a výběr nejvhodnějšího řešení

Ministerstvo financí doporučuje variantu 1, která je vyhovující z pohledu poplatníků, a zatěžuje veřejné rozpočty zanedbatelně.

5 Implementace doporučené varianty a vynucování

Navrhovaná změna bude provedena formou novely zákona o daních z příjmů. Orgánem odpovědným za implementaci bude Ministerstvo financí. Vynucování nově stanovených pravidel bude probíhat standardně prostřednictvím správce daně. Ke kontrole dodržování povinností stanovených právním předpisem je příslušný správce daně.

6 Přezkum účinnosti regulace

Účinnost přijatých změn bude ověřována v praxi s tím, že kontrola fungování nové právní úpravy bude prováděna správcem daně.

7 Konzultace a zdroje dat

Návrh řešení byl Ministerstvem financí konzultován s Generálním finančním ředitelstvím.

8 Kontakty na zpracovatele RIA

Ing. Eva Sedláková
Ministerstvo financí, odbor 15 – Daně z příjmů
tel.: +420 257 042 238, e-mail: eva.sedlakova@mfcf.cz

**Platné znění zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, s vyznačením navrhovaných změn
a doplnění k 1. lednu 2016**

§ 1

Tento zákon zapracovává příslušné předpisy Evropské unie¹³⁷⁾ a upravuje

- a) daň z příjmů fyzických osob,
- b) daň z příjmů právnických osob.

§ 10

Ostatní příjmy

(1) Ostatními příjmy, při kterých dochází ke zvýšení majetku, pokud nejde o příjmy podle § 6 až 9, jsou zejména

- a) příjmy z příležitostných činností nebo z příležitostného nájmu movitých věcí, včetně příjmů ze zemědělské výroby a lesního a vodního hospodářství, které nejsou provozovány podnikatelem, **a příjmů z provozu výroben elektřiny, ke kterému není vyžadována licence udělovaná Energetickým regulačním úřadem,**
- b) příjmy z převodu
 1. nemovité věci,
 2. cenného papíru a
 3. jiné věci,

¹³⁷⁾ ~~Směrnice Rady 2011/96/EU ze dne 30. listopadu 2011 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států.~~

~~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).~~

~~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 a směrnice Rady 2006/98/ES.~~

~~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 a směrnice Rady 2006/98/ES.~~

Směrnice Rady 2011/96/EU ze dne 30. listopadu 2011 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států (přepřacované 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.

- c) příjmy z převodu účasti na společnosti s ručením omezeným, komanditisty na komanditní společnosti nebo z převodu družstevního podílu,
- d) příjmy ze zděděných práv z průmyslového a jiného duševního vlastnictví, včetně práv autorských a práv příbuzných právu autorskému,
- e) přijaté výživné, důchody a obdobné opakující se požitky,
- f) podíl
 1. člena obchodní korporace s výjimkou společníka veřejné obchodní společnosti a komplementáře komanditní společnosti na likvidačním zůstatku, nebo
 2. majitele podílového listu z podílu připadajícího na podílový list při zrušení podílového fondu s výjimkou splynutí nebo sloučení podílového fondu,
- g) vypořádací podíl při zániku účasti člena v obchodní korporaci, s výjimkou společníka veřejné obchodní společnosti a komplementáře komanditní společnosti, podíl na majetku transformovaného družstva, vrácení emisního ázia, příplatku mimo základní kapitál nebo těmto plněním obdobná plnění,
- h) výhry v loteriích, sázkách a jiných podobných hrách a výhry z reklamních soutěží a slosování,
- ch) ceny z veřejných soutěží, ze sportovních soutěží a ceny ze soutěží, v nichž je okruh soutěžících omezen podmínkami soutěže, anebo jde o soutěžící vybrané pořadatelem soutěže,
- i) příjmy, které společník veřejné obchodní společnosti nebo komplementář komanditní společnosti obdrží v souvislosti s ukončením účasti na veřejné obchodní společnosti nebo komanditní společnosti od jiné osoby než od veřejné obchodní společnosti nebo komanditní společnosti, v níž ukončil účast,
- j) příjmy z převodu jmění na společníka a příjmy z vypořádání podle zvláštního právního předpisu,¹³¹⁾
- k) příjem z jednorázové náhrady práv s povahou opakovaného plnění na základě ujednání mezi poškozeným a pojistitelem,
- l) příjem z výměnky,
- m) příjem obmyšleného ze svěřenského fondu,
- n) bezúplatný příjem,
- o) příjem z rozpuštění rezervního fondu vytvořeného ze zisku nebo z rozpuštění obdobného fondu.

(2) Příjmy podle odstavce 1, plynoucí manželům ze společného jmění manželů, se zdaňují u jednoho z nich; obdobně se postupuje u příjmů plynoucích do společného jmění manželů. Příjmy plynoucí manželům z prodeje nebo převodu majetku nebo práva ve společném jmění manželů, které byly zahrnuty v obchodním majetku, se zdaňují u toho z manželů, který měl takový majetek nebo právo zahrnuty v obchodním majetku. U příjmů plynoucích z prodeje nebo převodu majetku nebo práva ve společném jmění manželů, které byly zahrnuty v obchodním majetku zemřelého manžela (manželky), které plynou pozůstalému manželovi (manželce), se k době uvedené v § 4 vztahující se k majetku nebo právu zahrnutým v obchodním majetku, nepřihlíží.

(3) Od daně jsou, kromě příjmů uvedených v § 4, osvobozeny

- a) příjmy podle odstavce 1 písm. a), pokud jejich úhrn u poplatníka nepřesáhne ve zdaňovacím období 30 000 Kč; přitom příjmem poplatníka, kterému plyne příjem z chovu včel a u kterého nepřekročí ve zdaňovacím období počet včelstev 60, je částka 500 Kč na jedno včelstvo,
- b) výhry z loterií, sázek a podobných her provozovaných na základě povolení vydaného podle zvláštních předpisů¹²⁾ nebo na základě obdobných předpisů vydaných v členském státě Evropské unie nebo státě tvořícím Evropský hospodářský prostor,

c) bezúplatné příjmy

1. od příbuzného v linii přímé a v linii vedlejší, pokud jde o sourozence, strýce, tetu, synovce nebo neteř, manžela, manžela dítěte, dítěte manžela, rodiče manžela nebo manžela rodičů,
2. od osoby, se kterou poplatník žil nejméně po dobu jednoho roku bezprostředně před získáním bezúplatného příjmu ve společně hospodařící domácnosti a z tohoto důvodu pečoval o domácnost nebo byl na tuto osobu odkázán výživou,
3. obmyšleného z jeho majetku, který do svěřenského fondu vyčlenil nebo kterým zvýšil majetek tohoto fondu, nebo z majetku, který byl do svěřenského fondu vyčleněn nebo který zvýšil majetek tohoto fondu osobou uvedenou v bodě 1 nebo 2,
4. nabyté příležitostně, pokud jejich úhrn od téhož poplatníka ve zdaňovacím období nepřevyšuje částku 15 000 Kč.

(4) Základem daně (dílním základem daně) je příjem snížený o výdaje prokazatelně vynaložené na jeho dosažení. Jsou-li výdaje spojené s jednotlivým druhem příjmu uvedeným v odstavci 1 vyšší než příjem, k rozdílu se nepřihlíží. Plynou-li příjmy podle odstavce 1 písm. h) a ch) ze zdrojů v zahraničí, je základem daně (dílním základem daně) příjem nesnížený o výdaje. Jde-li o příjmy ze zemědělské výroby, lesního a vodního hospodářství, lze výdaje uplatnit podle § 7 odst. 7 písm. a). Poplatník, který uplatňuje výdaje podle § 7 odst. 7 písm. a), je povinen vždy vést záznamy o příjmech. Příjmy plynoucí ze splátek na základě uzavřené kupní smlouvy nebo ze zálohy na základě uzavřené smlouvy o budoucím prodeji nemovité věci se zahrnou do dílního základu daně za zdaňovací období, ve kterém byly dosaženy. Plynou-li příjmy podle odstavce 1 písm. k), jsou samostatným základem daně pro zdanění zvláštní sazbou daně (§ 36). Plynou-li příjmy podle odstavce 9 písm. a), jsou nesnížené o výdaje samostatným základem daně pro zdanění zvláštní sazbou daně (§ 36).

(5) U příjmů podle odstavce 1 písm. b) je výdajem cena, za kterou poplatník věc prokazatelně nabyt, a jde-li o věc nabytou bezúplatně, cena určená podle zvláštního právního předpisu o oceňování majetku^{1a)} ke dni nabytí. U příjmů z postoupení pohledávky nabyté úplatně nebo bezúplatně je výdajem hodnota pohledávky. Jde-li o hmotný majetek odpisovaný podle § 26 a následujících, který byl zahrnut do obchodního majetku pro výkon činnosti, ze které plyne příjem ze samostatné činnosti, nebo sloužil k nájmu, je výdajem zůstatková cena podle § 29 odst. 2. Jde-li o věc získanou směnou nebo výhrou, vychází se z ceny podle zvláštního předpisu^{1a)} (§ 3 odst. 3). Výdajem jsou též částky prokazatelně vynaložené na technické zhodnocení, opravu a údržbu věci, včetně dalších výdajů souvisejících s uskutečněním prodeje s výjimkou výdajů na osobní potřebu poplatníka. K hodnotě vlastní práce poplatníka na věci, kterou si sám vyrobil nebo vlastní prací zhodnotil, se při stanovení výdajů nepřihlíží. U příjmů z úplatného převodu cenných papírů lze kromě nabývací ceny akcie a pořizovací ceny ostatních cenných papírů uplatnit i výdaje související s uskutečněním úplatného převodu a platby za obchodování na trhu s cennými papíry při pořízení cenných papírů. Výdaje, které převyšují příjmy podle odstavce 1 písm. b), c), f) a g) v tom zdaňovacím období, kdy poprvé plynou splátky nebo zálohy na prodej věci, na budoucí prodej nemovité věci nebo na prodej účasti na společnosti s ručením omezeným, komanditní společnosti, podílu na základním kapitálu družstva nebo pohledávky podle § 33a zákona o úpravě vlastnických vztahů k půdě a jinému zemědělskému majetku, mohou být uplatněny v tomto zdaňovacím období až do výše tohoto příjmu. Jestliže příjem plyne i v dalších zdaňovacích obdobích, postupuje se obdobně, a to až do výše celkové částky, kterou lze podle tohoto ustanovení uplatnit. U příjmů z prodeje věci je výdajem daň z nabytí nemovitých věcí zaplacená poplatníkem, a to i v případě zaplacení ručitelem. V případě prodeje věci ve společném jmění manželů je výdajem daň z nabytí nemovitých věcí zaplacená kterýmkoliv z nich. U příjmů podle odstavce 1 písm. b) je výdajem vrácená záloha, i když je vrácena v

jiném zdaňovacím období. U příjmu plynoucího z odvolání daru je výdajem úhrada za zhodnocení daru.

(6) U příjmů podle odstavce 1 písm. c), f) a g) se za výdaj považuje nabývací cena podílu. Výdajem není podíl na majetku družstva převedený v rámci transformace družstev podle zvláštního předpisu¹³⁾ s výjimkou podílu nebo jeho části, který je náhradou podle zvláštních předpisů,²⁾ a s výjimkou dalšího podílu na majetku družstva,¹³⁾ je-li vydán ve věcném nebo nepeněžitém plnění. Při přeměně investičního fondu na otevřený podílový fond, při přeměně uzavřeného podílového fondu na otevřený podílový fond, při změně obhospodařovatele podílového fondu, při sloučení a splynutí podílových fondů a při sloučení, splynutí a rozdělení investičního fondu se za nabývací cenu akcie nebo podílového listu u téhož poplatníka považuje nabývací cena podílu na původním investičním fondu. U příjmů z převodu jmění na společníka se za výdaj považuje nabývací cena podílu nebo pořizovací cena cenných papírů, převzaté dluhy, které byly následně uhrazeny, a uhrazené vypořádání, i když k uhrazení dojde v jiném zdaňovacím období než v tom, v němž plyne příjem z převodu jmění na společníka. U příjmů z vypořádání se za výdaj považuje nabývací cena podílu nebo pořizovací cena cenných papírů.

(7) Důchod podle občanského zákoníku se považuje za základ daně (dílní základ daně) po snížení o částku pořizovací ceny rovnoměrně rozdělenou na období pobírání důchodu. Toto období se stanoví jako střední délka života účastníka podle úmrtnostních tabulek Českého statistického úřadu v době, kdy důchod začne poprvé pobírat.

(8) Příjmem podle odstavce 1 písm. f) a g) je také kladný rozdíl mezi oceněním majetku podle zvláštního právního předpisu^{1a)} a výší jeho hodnoty zachycené v účetnictví obchodní korporace při zániku členství v obchodní korporaci, pokud je podíl na likvidačním zůstatku nebo vypořádací podíl vypořádáván v nepeněžní formě. Pokud členovi obchodní korporace při zániku jeho účasti v ní vznikne vedle práva na vypořádací podíl v nepeněžní formě současně i dluh vůči obchodní korporaci, sníží se tento kladný rozdíl o výši dluhu. Příjmy podle odstavce 1 písm. f) až ch) a o) s výjimkou příjmů z podílu na likvidačním zůstatku a vypořádacího podílu u společníků veřejné obchodní společnosti a komplementářů komanditní společnosti plynoucí ze zdrojů na území České republiky jsou samostatným základem daně pro zdanění zvláštní sazbou daně (§ 36). Plynou-li tyto příjmy ze zdrojů v zahraničí, jsou základem daně (dílním základem daně) podle § 5 odst. 2. Je-li v ceně z veřejné soutěže zahrnuta odměna za užití díla nebo výkonu, sníží se o částku připadající na tuto odměnu základ daně zdaňovaný zvláštní sazbou daně a tato částka se zahrne do příjmů uvedených v § 7. U poplatníků uvedených v § 2 odst. 2, u nichž je sportovní činnost činností, ze které plyne příjem ze samostatné činnosti, se považují přijaté ceny ze sportovních soutěží za příjmy podle § 7.

(9) Ostatními příjmy, při kterých dochází ke zvýšení majetku, jsou vždy

- a) výsluhový příspěvek a odbytné u vojáků z povolání a příslušníků bezpečnostních sborů podle zvláštních právních předpisů³⁾,
- b) plat prezidenta republiky a víceúčelová paušální náhrada výdajů spojených s výkonem jeho funkce podle zvláštního právního předpisu^{6g)},
- c) renta a víceúčelová paušální náhrada poskytovaná bývalému prezidentu republiky podle zákona o zabezpečení prezidenta republiky po skončení funkce.

^{1a)} Zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a o změně některých zákonů (zákon o oceňování majetku).

²⁾ Např. zákon č. 403/1990 Sb., o zmírnění následků některých majetkových křivd, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 119/1990 Sb., o soudní rehabilitaci, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 87/1991 Sb., o

mimosoudních rehabilitacích, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 229/1991 Sb., o úpravě vlastnických vztahů k půdě a jinému zemědělskému majetku, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 42/1992 Sb., o úpravě majetkových vztahů a vypořádání majetkových nároků v družstvech, ve znění pozdějších předpisů.

³⁾ Zákon č. 221/1999 Sb., o vojácích z povolání, ve znění zákona č. 155/2000 Sb., zákona č. 129/2002 Sb. a zákona č. 254/2002 Sb. Sb.

Zákon č. 361/2003 Sb., o služebním poměru příslušníků bezpečnostních sborů.

^{6g)} Například zákon č. 236/1995 Sb., o platu a dalších náležitostech spojených s výkonem funkce představitelů státní moci a některých státních orgánů a soudců, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 201/1997 Sb., o platu a některých dalších náležitostech státních zástupců a o změně a doplnění zákona č. 143/1992 Sb., o platu a odměně za pracovní pohotovost v rozpočtových a některých dalších organizacích a orgánech, ve znění pozdějších předpisů.

¹²⁾ Zákon ČNR č. 202/1990 Sb., o loteriích a jiných podobných hrách.

^{12a)} Například nařízení vlády č. 5/2003 Sb., o oceněních v oblasti kultury, udělovaných Ministerstvem kultury, ve znění nařízení vlády č. 98/2006 Sb., zákon č. 130/2002 Sb., o podpoře výzkumu a vývoje z veřejných prostředků a o změně některých souvisejících zákonů (zákon o podpoře výzkumu a vývoje), ve znění pozdějších předpisů.

¹³⁾ Zákon č. 42/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů.

²⁰⁾ Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.

§ 19

Osvobození od daně

(1) Od daně jsou osvobozeny

- a) členský příspěvek podle stanov, statutu, zřizovacích nebo zakladatelských listin, přijatý
 1. zájmovým sdružením právnických osob, u něhož členství není nutnou podmínkou k provozování předmětu podnikání nebo výkonu činnosti,
 2. spolkem, který není organizací zaměstnavatelů,
 3. odborovou organizací,
 4. politickou stranou nebo politickým hnutím, nebo
 5. profesní komorou s nepovinným členstvím s výjimkou Hospodářské komory České republiky a Agrární komory České republiky,
- b) výnosy kostelních sbírek, příjmy za církevní úkony a příspěvky členů u registrovaných církví a náboženských společností,
- c) příjem z nájemného družstevního bytu nebo družstevního nebytového prostoru a z úhrady za plnění poskytované s užíváním tohoto bytu nebo nebytového prostoru plynoucí na základě nájemní smlouvy mezi bytovým družstvem a jeho členem; obdobně to platí pro společnost s ručením omezeným a jejího společníka a pro spolek a jeho člena,
- d) příjmy, z nichž je daň vybírána srážkou podle zvláštní sazby daně, plynoucí
 1. fondu penzijní společnosti,
 2. instituci penzijního pojištění, která je skutečným vlastníkem zdaňovaných příjmů podle odstavce 6, s výjimkou penzijní společnosti nebo obdobné společnosti obhospodařující fondy obdobné fondům penzijního pojištění,
- e) příjmy státních fondů stanovené zvláštními předpisy,¹⁹⁾
- f) příjem České národní banky a příjem Fondu pojištění vkladů,
- g) výnos z operací na finančním trhu s prostředky účtu rezervy pro důchodovou reformu podle rozpočtových pravidel,
- h) příjmy plynoucí z odpisu dluhů při oddlužení nebo reorganizaci provedené podle zvláštního právního předpisu^{19a)}, pokud jsou podle zvláštního právního předpisu²⁰⁾ zaúčtovány ve prospěch výnosů,
- i) úrokové příjmy poplatníků uvedených v § 17 odst. 4, které jim plynou z dluhopisů vydávaných v zahraničí poplatníky se sídlem v České republice nebo Českou republikou,

- j) příjmy Podpůrného a garančního rolnického a lesnického fondu, a. s., plynoucí z prodeje cenných papírů v majetku fondu,
- k) podíly na zisku tichého společníka z účasti na podnikání, pokud jsou použity k doplnění vkladu sníženého o podíly na ztrátách do původní výše,
- l) příjmy plynoucí v souvislosti s privatizovaným majetkem, které jsou vedeny Ministerstvem financí na zvláštních účtech podle zvláštního právního předpisu¹²⁵⁾ a příjmy plynoucí z nakládání s prostředky těchto zvláštních účtů na finančním trhu, a dále příjmy plynoucí z práv, která přešla ze zaniklé České konsolidační agentury na stát podle zvláštního právního předpisu, a příjmy plynoucí z práv, která přešla ze zaniklé České inkasní, s.r.o., nebo ze zrušeného Zajišťovacího fondu družstevních záložen na stát,
- m) příjem Garančního fondu obchodníků s cennými papíry,
- n) příjmy z úroků z přeplatků zaviněných správcem daně⁴⁹⁾ a z úroků z přeplatků zaviněných orgánem sociálního zabezpečení,⁵⁰⁾
- o) příjem Zajišťovacího fondu,
- p) výnos z operací s prostředky jaderného účtu na finančním trhu podle atomového zákona,
- r) výnos nadace, která je veřejně prospěšným poplatníkem, z majetku vloženého do nadační jistiny a příjem z jeho prodeje, pokud tento příjem slouží jen k účelu, ke kterému byla nadace zřízena, a pokud se nejedná o příjem, který byl nadací použit v rozporu se zákonem,
- s) příspěvky do fondu zábrany škod České kanceláře pojistitelů,
- t) příjmy z úroků plynoucí zdravotní pojišťovně zřízené zvláštním právním předpisem nebo podle zvláštního právního předpisu^{17e)} z vkladů u bank, pokud jsou vloženy prostředky získány ze zdrojů veřejného zdravotního pojištění,
- u) příjmy regionální rady regionu soudržnosti stanovené zvláštním právním předpisem¹²⁴⁾,
- v) příjmy fondu Energetického regulačního úřadu z příspěvku na úhradu prokazatelné ztráty držitele licence plnění povinnosti dodávky nad rámec licence,⁸⁵⁾
- w) úrokové příjmy Česko-německého fondu budoucnosti,
- x) úrokové příjmy plynoucí orgánu státní správy, samosprávy a subjektu pověřenému Ministerstvem financí zabezpečováním realizace programů pomoci Evropských společenství, a to z vkladu na vkladovém účtu zřízeném pro uložení prostředků poskytnutých České republice Evropskými společenstvími, a dále úrokové příjmy plynoucí orgánu státní správy a samosprávy z vkladu na vkladovém účtu zřízeném pro uložení prostředků poskytnutých České republice Světovou bankou, Evropskou bankou pro obnovu a rozvoj a Evropskou investiční bankou,
- y) úrokové příjmy plynoucí z prostředků veřejné sbírky^{14e)} pořádané k účelům vymezeným v § 15 odst. 1 a § 20 odst. 8,
- z) příjem Vinařského fondu stanovený zákonem upravujícím vinohradnictví a vinařství,
- za) příjem z podpory od Vinařského fondu,
- zb) příjmy plynoucí v souvislosti s výkonem dobrovolnické služby poskytované podle zvláštního právního předpisu,^{4h)}
- zc) příspěvky výrobců nebo provozovatelů solárních elektráren podle zákona upravujícího odpady plynoucí provozovatelům kolektivního systému zajišťujícího zpětný odběr, zpracování, využití a odstranění elektrozařízení nebo oddělený sběr, zpracování, využití a odstranění elektroodpadu, pokud jsou zaregistrováni podle zákona upravujícího odpady; osvobození lze uplatnit za předpokladu použití příspěvků pouze na zpracování elektroodpadů a odpadu ze solárních panelů a nezbytných nákladů souvisejících s tímto účelem s výjimkou nákladů na zřízení sběrného místa provozovatele solární elektrárny,
- zd) ocenění v oblasti kultury podle zvláštních právních předpisů^{12a)},
- ze) příjmy z

1. podílu na zisku, vyplácené dceřinou společností, která je poplatníkem uvedeným v § 17 odst. 3, mateřské společnosti,
 2. převodu podílu mateřské společnosti v dceřiné společnosti plynoucí poplatníkovi uvedenému v § 17 odst. 3 nebo společnosti, která je daňovým rezidentem jiného členského státu Evropské unie než České republiky,
- zf) příjmy mateřské společnosti při snížení základního kapitálu dceřiné společnosti, a to nejvýše do částky, o kterou byl zvýšen vklad společníka nebo jmenovitá hodnota akcie při zvýšení základního kapitálu z vlastních zdrojů společnosti podle zvláštního právního předpisu, byl-li zdrojem tohoto zvýšení zisk společnosti nebo fond vytvořený ze zisku; obdobně se postupuje u příjmů mateřské společnosti z rozpuštění rezervního fondu nebo obdobného fondu dceřiné společnosti,
- zg) zisk převáděný řídicí nebo ovládající osobě na základě smlouvy o převodu zisku nebo ovládací smlouvy, jedná-li se o příjmy plynoucí od dceřiné společnosti mateřské společnosti,
- zh) příjem mimo stojícího společníka z vyrovnání na základě smlouvy o převodu zisku nebo ovládací smlouvy, pokud je tento mimo stojící společník mateřskou společností ve vztahu k ovládané nebo řízené osobě,
- zi) příjmy z podílu na zisku, plynoucí od dceřiné společnosti, která je daňovým rezidentem jiného členského státu Evropské unie než České republiky, mateřské společnosti, která je poplatníkem uvedeným v § 17 odst. 3, a stále provozovně mateřské společnosti, která je poplatníkem uvedeným v § 17 odst. 4 a je umístěna na území České republiky. Toto se nevztahuje na podíly na likvidačním zůstatku, vypořádací podíly a podíly na zisku vyplácené dceřinou společností, která je v likvidaci,
- zj) licenční poplatky plynoucí obchodní korporaci, která je daňovým rezidentem jiného členského státu Evropské unie než České republiky, od
1. obchodní korporace, která je daňovým rezidentem České republiky, nebo
 2. stále provozovny obchodní korporace, která je daňovým rezidentem jiného členského státu Evropské unie než České republiky, na území České republiky,
- zk) úrok z úvěrového finančního nástroje plynoucí obchodní korporaci, která je daňovým rezidentem jiného členského státu Evropské unie než České republiky, od obchodní korporace, která je daňovým rezidentem České republiky, nebo od stále provozovny obchodní korporace, která je daňovým rezidentem jiného členského státu Evropské unie než České republiky, umístěné na území České republiky; úvěrovým finančním nástrojem se pro účely tohoto zákona rozumí závazkový právní vztah, jehož předmětem je vrácení přenechaných nebo poskytnutých peněžních prostředků; úvěrovým finančním nástrojem je vždy
1. úvěr,
 2. zápůjčka,
 3. dluhopis,
 4. vkladní list, vkladový certifikát a vklad jim na roveň postavený a
 5. směnka, jejímž vydáním získává směnečný dlužník peněžní prostředky.
- zl) výnosy z prostředků rezerv uložených na zvláštním vázaném účtu v bance podle zvláštního právního předpisu^{22a)} a výnosy ze státních dluhopisů pořízených z prostředků zvláštního vázaného účtu v bance podle zvláštního právního předpisu^{22a)} a vedených na samostatném účtu u České národní banky, ve Středisku cenných papírů nebo v centrálním depozitáři, na který Česká republika jednajícím prostřednictvím Ministerstva financí převede evidence Střediska cenných papírů (dále jen "centrální depozitář"), v případě, stanou-li se příjmem zvláštního vázaného účtu podle zvláštního právního předpisu^{22a)},

- zm) příjmy Státního ústavu pro kontrolu léčiv a Ústavu pro státní kontrolu veterinárních biopreparátů a léčiv plynoucí z úkonů vykonávaných podle zvláštního právního předpisu,¹¹²⁾
- zn) příjmy plynoucí jako náhrada za věcné břemeno vzniklé ze zákona nebo rozhodnutím státního orgánu podle zvláštního právního předpisu a příjmy plynoucí jako náhrada za vyvlastnění na základě zvláštního právního předpisu^{4c)},
- zo) bezúplatný příjem vlastníka jednotky v podobě úhrady nákladů na správu domu a pozemku vlastníkem jiné jednotky v tomtéž domě nebo osobou, která se stane vlastníkem nově vzniklé jednotky v tomtéž domě,
- zp) výnosy z operací na finančním trhu s peněžními prostředky státní pokladny podle právního předpisu upravujícího rozpočtová pravidla.

(2) Osвобоzení podle odstavce 1 písm. ze) a podle odstavců 8 až 10 se nevztahuje na

- a) podíly na zisku vyplácené dceřinou společností, která je v likvidaci, mateřské společnosti, není-li mateřská společnost společností, která je daňovým rezidentem jiného členského státu Evropské unie než České republiky,
- b) příjmy z převodu podílu mateřské společnosti v dceřiné společnosti, pokud je dceřiná společnost poplatníkem uvedeným v § 17 odst. 3 a je v likvidaci,-
- c) podíly na zisku, pokud má dceřiná společnost možnost snížit o ně základ daně.**

(3) Pro účely tohoto zákona se rozumí

- a) společností, která je daňovým rezidentem jiného členského státu Evropské unie než České republiky, obchodní korporace, která není poplatníkem uvedeným v § 17 odst. 3a
 1. má některou z forem uvedených v předpisech Evropských společenství;⁹³⁾ tyto formy uveřejní Ministerstvo financí ve Finančním zpravodaji a v informačním systému s dálkovým přístupem a
 2. podle daňových zákonů členských států Evropské unie je považována za daňového rezidenta a není považována za daňového rezidenta mimo Evropskou unii podle ustanovení smlouvy o zamezení dvojího zdanění s třetím státem a
 3. podléhá některé z daní uvedených v příslušném právním předpisu Evropských společenství,⁹³⁾ které mají stejný nebo podobný charakter jako daň z příjmů. Seznam těchto daní uveřejní Ministerstvo financí ve Finančním zpravodaji a v informačním systému s dálkovým přístupem; za obchodní korporaci podléhající těmto daním se nepovažuje obchodní korporace, která je od daně osvobozena nebo si může zvolit osvobození od daně,
- b) mateřskou společností obchodní korporace, je-li poplatníkem uvedeným v § 17 odst. 3 a má některou z forem uvedených v předpisech Evropské unie⁹³⁾ nebo formu družstva nebo společnost, která je daňovým rezidentem jiného členského státu Evropské unie než České republiky, a která má nejméně po dobu 12 měsíců nepřetržitě alespoň 10% podíl na základním kapitálu jiné obchodní korporace,
- c) dceřinou společností obchodní korporace, je-li poplatníkem uvedeným v § 17 odst. 3 a má některou z forem uvedených v předpisech Evropské unie⁹³⁾ nebo formu družstva, nebo obchodní korporace, která je daňovým rezidentem jiného členského státu Evropské unie než České republiky, na jejímž základním kapitálu má mateřská společnost nejméně po dobu 12 měsíců nepřetržitě alespoň 10% podíl,
- d) třetím státem stát, který není členským státem Evropské unie.

(4) Osвобоzení podle odstavce 1 písm. ze) až zi) a podle odstavce 9 lze uplatnit při splnění podmínky 10% podílu na základním kapitálu, i před splněním podmínky 12 měsíců nepřetržitého trvání podle odstavce 3, avšak následně musí být tato podmínka splněna.

Nebude-li splněna minimální výše podílu 10 % na základním kapitálu nepřetržitě po dobu nejméně 12 měsíců, posuzuje se osvobození od daně podle

- a) odstavce 1 písm. zf) až zi) uplatněné poplatníkem uvedeným v § 17 odst. 3 jako nesplnění jeho daňové povinnosti ve zdaňovacím období nebo období, za něž je podáváno daňové přiznání, za které bylo osvobození od daně uplatněno,
- b) odstavce 1 písm. ze) až zh) uplatněné plátcem daně jako nesplnění povinnosti plátce daně a postupuje se podle § 38s.

(5) Osvobození podle odstavce 1 písm. zj) a zk) lze uplatnit, pokud

1. plátce úroků z úvěrového finančního nástroje nebo licenčních poplatků a příjemce úroků z úvěrového finančního nástroje nebo licenčních poplatků jsou osobami přímo kapitálově spojenými po dobu alespoň 24 měsíců nepřetržitě po sobě jdoucích a
2. příjemce úroků z úvěrového finančního nástroje nebo licenčních poplatků je jejich skutečným vlastníkem a
3. úroky z úvěrového finančního nástroje nebo licenční poplatky nejsou přičitatelné stálé provozovně umístěné na území České republiky nebo státu, který není členským státem Evropské unie, státem tvořícím Evropský hospodářský prostor nebo Švýcarskou konfederací, a
4. příjemci úroků z úvěrového finančního nástroje nebo licenčních poplatků bylo vydáno rozhodnutí podle § 38nb.

Osvobození lze uplatnit i před splněním podmínky uvedené v bodě 1, avšak následně musí být tato podmínka splněna. Při nedodržení této podmínky se postupuje přiměřeně podle odstavce 4.

(6) Příjemce podílu na zisku, příjmu z převodu podílu mateřské společnosti v dceřiné společnosti, úroků z úvěrového finančního nástroje a licenčních poplatků je jejich skutečným vlastníkem, pokud tyto platby přijímá ve svůj vlastní prospěch a nikoliv jako zprostředkovatel, zástupce nebo zmocněnec pro jinou osobu.

(7) Licenčním poplatkem se rozumí platba jakéhokoliv druhu, která představuje náhradu za užití nebo za poskytnutí práva na užití autorského nebo jiného obdobného práva k dílu literárnímu, uměleckému nebo vědeckému, včetně filmu a filmových děl, počítačového programu (software), dále práva na patent, ochrannou známku, průmyslový vzor, návrh nebo model, plán, tajný vzorec nebo výrobní postup, nebo za výrobně technické a obchodní poznatky (know-how). Licenčním poplatkem se rozumí také příjem za nájem nebo za jakékoliv jiné využití průmyslového, obchodního nebo vědeckého zařízení.

(8) Osvobození podle odstavce 1 písm. ze) bodu 1 a písm. zj) a zk) lze za podmínky uvedených v odstavcích 3 až 7 pro společnost, která je daňovým rezidentem jiného členského státu Evropské unie než České republiky, použít obdobně i pro příjmy vyplácené obchodní korporací, která je poplatníkem uvedeným v § 17 odst. 3, obchodní korporací, která je daňovým rezidentem Švýcarské konfederace, Norska, Islandu nebo Lichtenštejnska; přitom osvobození podle odstavce 1 písm. zj) lze použít počínaje dnem 1. ledna 2011. Při využití osvobození podle tohoto odstavce se použije obdobně ustanovení § 25 odst. 1 písm. zk).

(9) Osvobození podle odstavce 1 písm. ze) a zi) platí i pro příjmy plynoucí poplatníkovi uvedenému v § 17 odst. 3 a společnosti, která je daňovým rezidentem jiného členského státu Evropské unie než České republiky, z podílu na zisku vypláceného obchodní korporací a z převodu podílu v obchodní korporaci, pokud tato obchodní korporace

1. je daňovým rezidentem třetího státu, se kterým má Česká republika uzavřenou

- účinnou smlouvu o zamezení dvojího zdanění, a
2. má právní formu se srovnatelnou právní charakteristikou jako společnost s ručením omezeným, akciová společnost nebo družstvo podle zvláštního právního předpisu, a
 3. je v obdobném vztahu vůči poplatníkovi, kterému příjmy z podílu na zisku nebo z převodu podílu v obchodní korporaci plynou, jako dceřiná společnost vůči mateřské společnosti za podmínek stanovených v odstavcích 3 a 4, a
 4. podléhá dani obdobné dani z příjmů právnických osob, u níž sazba daně není nižší než 12 %, a to alespoň ve zdaňovacím období, v němž poplatník uvedený v § 17 odst. 3 o příjmu z podílu na zisku nebo z převodu podílu v obchodní korporaci účtuje jako o pohledávce v souladu se zvláštním právním předpisem²⁰⁾, a ve zdaňovacím období předcházejícím tomuto zdaňovacímu období; přitom došlo-li u obchodní korporace k zániku bez provedení likvidace, posuzuje se splnění této podmínky u právního předchůdce; za obchodní korporaci podléhající takové dani se nepovažuje obchodní korporace, která je od daně osvobozena, nebo si může zvolit osvobození nebo obdobnou úlevu od této daně.

Osvobození podle odstavce 1 písm. ze) a zi) a podle tohoto odstavce lze uplatnit, pokud příjemce příjmu z podílu na zisku nebo z převodu podílu je jejich skutečný vlastník. Výdajem vynaloženým na příjem uvedený v odstavci 1 písm. ze) bodu 2 je vždy nabývací cena tohoto podílu stanovená podle tohoto zákona. Pro stanovení výdajů (nákladů) vynaložených na příjmy (výnosy) osvobozené podle tohoto odstavce se ustanovení § 25 odst. 1 písm. zk) použije přiměřeně. Osvobození podle odstavce 1 písm. ze) bodu 2 a podle tohoto odstavce nelze uplatnit u podílů v obchodní korporaci, které byly nabyty v rámci koupě obchodního závodu (§ 23 odst. 15).

(10) Osvobození podle odstavce 1 písm. ze) bodu 2 a písm. zi) a podle odstavce 9 lze za podmínek uvedených v odstavcích 3, 4 a 6 pro obchodní korporaci, která je daňovým rezidentem jiného členského státu Evropské unie než České republiky, použít obdobně i pro obchodní korporaci, která je daňovým rezidentem Norska, Islandu nebo Lichtenštejnska. Při využití osvobození podle tohoto odstavce se použije obdobně ustanovení § 25 odst. 1 písm. zk).

(11) Osvobození podle odstavce 1 písm. ze) a zi) a podle odstavce 10 nelze uplatnit, pokud dceřiná společnost nebo mateřská společnost

- a) je od daně z příjmu právnických osob nebo obdobné daně osvobozena,
- b) si může zvolit osvobození nebo obdobnou úlevu od daně z příjmů právnických osob nebo obdobné daně, nebo
- c) podléhá dani z příjmů právnických osob nebo obdobné dani se sazbou ve výši 0 %.

(12) U akciové společnosti s proměnným základním kapitálem tvořící podfondy se podmínky podle odstavce 3 písm. b) a c) posuzují za akciovou společnost a podfondy samostatně.

^{4c)} Například zákon č. 13/1997 Sb., o pozemních komunikacích, ve znění pozdějších předpisů.

^{4h)} Zákon č. 198/2002 Sb., o dobrovolnické službě a o změně některých zákonů (zákon o dobrovolnické službě), ve znění zákona č. 436/2004 Sb.

⁴ⁱ⁾ Zákon č. 162/2003 Sb., o podmínkách provozování zoologických zahrad a o změně některých zákonů (zákon o zoologických zahradách).

^{9a)} Zákon č. 42/1994 Sb., o penzijním připojištění se státním příspěvkem a o změnách některých zákonů souvisejících s jeho zavedením.

¹²⁾ Zákon ČNR č. 202/1990 Sb., o loteriích a jiných podobných hrách

^{12a)} Například nařízení vlády č. 5/2003 Sb., o oceněních v oblasti kultury, udělovaných Ministerstvem kultury, ve znění nařízení vlády č. 98/2006 Sb., zákon č. 130/2002 Sb., o podpoře výzkumu a vývoje z veřejných prostředků a o změně některých souvisejících zákonů (zákon o podpoře výzkumu a vývoje), ve znění pozdějších předpisů.

^{14e)} Zákon č. 117/2001 Sb., o veřejných sbírkách a o změně některých zákonů (zákon o veřejných sbírkách).

^{17e)} Zákon č. 551/1991 Sb., o Všeobecné zdravotní pojišťovně České republiky, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 280/1992 Sb., o resortních, oborových, podnikových a dalších zdravotních pojišťovnách, ve znění pozdějších předpisů.

¹⁹⁾ Např. zákon ČNR č. 388/1991 Sb., o Státním fondu životního prostředí České republiky.

^{19a)} Zákon č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon), ve znění pozdějších předpisů.

²⁰⁾ Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.

^{22a)} Zákon ČNR č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

⁴⁹⁾ § 64 odst. 6 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů.

⁵⁰⁾ § 17 odst. 3 zákona ČNR č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, ve znění pozdějších předpisů.

⁸²⁾ § 18 a násl. zákoníku práce.

⁸⁵⁾ § 14 zákona č. 458/2000 Sb., o podmínkách podnikání a o výkonu státní správy v energetických odvětvích a o změně některých zákonů (energetický zákon).

⁹³⁾ ~~Směrnice Rady 2011/96/EU ze dne 30. listopadu 2011 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států.~~

~~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.~~

~~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 a směrnice Rady 2006/98/ES.~~

Směrnice Rady 2011/96/EU.

Směrnice Rady 2009/133/ES.

Směrnice Rady 2003/49/ES.

¹¹²⁾ Zákon č. 79/1997 Sb., o léčivech a o změnách a doplnění některých souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů.

¹²⁴⁾ Zákon č. 248/2000 Sb., o podpoře regionálního rozvoje, ve znění pozdějších předpisů.

¹²⁵⁾ Zákon č. 427/1990 Sb., o převodech vlastnictví státu k některým věcem na jiné právnické nebo fyzické osoby, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 500/1990 Sb., o působnosti orgánů České republiky ve věcech převodů vlastnictví státu k některým věcem na jiné právnické nebo fyzické osoby, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 178/2005 Sb., o zrušení Fondu národního majetku České republiky a o působnosti Ministerstva financí při privatizaci majetku České republiky (zákon o zrušení Fondu národního majetku), ve znění pozdějších předpisů.

¹³⁶⁾ Nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 883/2004 o koordinaci systémů sociálního zabezpečení, ve znění nařízení Evropského parlamentu a Rady č. 988/2009.

§ 22

Zdroj příjmů

(1) Za příjmy ze zdrojů na území České republiky se u poplatníků uvedených v § 2 odst. 3 a § 17 odst. 4 považují

- a) příjmy z činností vykonávaných prostřednictvím stálé provozovny,
- b) příjmy ze závislé činnosti (zaměstnání) s výjimkou příjmů uvedených v písmenu f) bodu 2, která je vykonávána na území České republiky nebo na palubách lodí či letadel, které jsou provozovány poplatníky uvedenými v § 2 odst. 2 a § 17 odst. 3,
- c) příjmy ze služeb s výjimkou provádění stavebně montážních projektů, příjmy z obchodního, technického nebo jiného poradenství, řídicí a zprostředkovatelské činnosti a obdobných činností poskytovaných na území České republiky,
- d) příjmy z prodeje nemovitých věcí umístěných na území České republiky a z práv s nimi spojených,
- e) příjmy z užívání nemovitých věcí nebo bytů umístěných na území České republiky,
- f) příjmy
 1. z nezávislé činnosti, např. architekta, lékaře, inženýra, právníka, vědce, učitele, umělce, daňového či účetního poradce a podobných profesí, vykonávané na území České republiky,
 2. z osobně vykonávané činnosti na území České republiky nebo zde zhodnocované veřejně vystupujícího umělce, sportovce, artisty a spoluúčinkujících osob, bez ohledu na to, komu tyto příjmy plynou a z jakého právního vztahu,
- g) příjmy z úhrad od poplatníků uvedených v § 2 odst. 2 a § 17 odst. 3 a od stálých provozoven poplatníků uvedených v § 2 odst. 3 a § 17 odst. 4, kterými jsou
 1. náhrady za poskytnutí práva na užití nebo za užití předmětu průmyslového vlastnictví, počítačových programů (software), výrobně technických a jiných hospodářsky využitelných poznatků (know-how),
 2. náhrady za poskytnutí práva na užití nebo za užití práva autorského nebo práva příbuzného právu autorskému,
 3. podíly na zisku, vypořádací podíly, podíly na likvidačním zůstatku obchodních korporací a jiné příjmy z držby kapitálového majetku a část zisku po zdanění vyplácená tichému společníkovi **nebo jinému poplatníkovi, než je člen obchodní korporace**. Za podíly na zisku se pro účely tohoto ustanovení považuje i zjištěný rozdíl mezi sjednanou cenou a cenou obvyklou na trhu (§ 23 odst. 7) a dále úroky, které se neuznávají jako výdaj (náklad) podle § 25 odst. 1 písm. w) a zl), s výjimkou zjištěného rozdílu u sjednaných cen a úroků hrazených daňovému rezidentovi jiného členského státu Evropské unie nebo jiného státu tvořícího Evropský hospodářský prostor než České republiky nebo Švýcarské konfederace; podílem na zisku je i plnění ze zisku svěřenského fondu,
 4. úroky a jiné výnosy z poskytnutých úvěrových finančních nástrojů a obdobné příjmy plynoucí z jiných obchodních vztahů, z vkladů a z investičních nástrojů podle zvláštního právního předpisu, upravujícího podnikání na kapitálovém trhu,
 5. příjmy z užívání movité věci nebo její části umístěné na území České republiky,
 6. odměny členů orgánů právnických osob bez ohledu na to, z jakého právního vztahu plynou,
 7. příjmy z prodeje movitých věcí, které jsou v obchodním majetku stálé provozovny, investičních nástrojů podle zvláštního právního předpisu, upravujícího podnikání na kapitálovém trhu, neuvedených pod písmenem h), majetkových práv registrovaných na území České republiky,
 8. výhry v loteriích, sázkách a jiných podobných hrách, výhry z reklamních soutěží a slosování, ceny z veřejných soutěží a ze sportovních soutěží,
 9. výživné a důchody,
 10. příjmy plynoucí společníkovi obchodní společnosti v souvislosti se snížením základního kapitálu,
 11. příjmy z úhrad pohledávky nabyté postoupením,

- 12. sankce ze závazkových vztahů,
 - 13. příjmy ze svěřenského fondu,
 - 14. bezúplatné příjmy,
- h) příjmy z převodu podílů v obchodních korporacích, které mají sídlo na území České republiky,
- i) příjmy z prodeje obchodního závodu umístěného na území České republiky.

(2) Stálou provozovnou se rozumí místo k výkonu činností poplatníků uvedených v § 2 odst. 3 a § 17 odst. 4 na území České republiky, např. dílna, kancelář, místo k těžbě přírodních zdrojů, místo prodeje (odbytiště), staveniště. Staveniště, místo provádění stavebně montážních projektů a dále poskytování činností a služeb uvedených v odstavci 1 písm. c) a f) bod 1 poplatníkem nebo zaměstnanci či osobami pro něho pracujícími se považují za stálou provozovnu, přesáhne-li jejich doba trvání šest měsíců v jakémkoliv období 12 kalendářních měsíců po sobě jdoucích. Jestliže osoba jedná na území České republiky v zastoupení poplatníka uvedeného v § 2 odst. 3 a § 17 odst. 4 a má a obvykle zde vykonává oprávnění uzavírat smlouvy, které jsou závazné pro tohoto poplatníka, má se za to, že tento poplatník má stálou provozovnu na území České republiky, a to ve vztahu ke všem činnostem, které osoba pro poplatníka na území České republiky provádí.

(3) Příjem společníka veřejné obchodní společnosti, komplementáře komanditní společnosti nebo společníka společnosti, který je daňovým nerezidentem, plynoucí z účasti v této obchodní korporaci nebo společnosti a z úvěrového finančního nástroje poskytnutého této obchodní korporaci nebo společnosti se považuje za příjem dosahovaný prostřednictvím stálé provozovny. Pro zajištění daně z příjmů společníka veřejné obchodní společnosti nebo komplementáře komanditní společnosti platí ustanovení § 38e odst. 3.

(4) Příjmem podle odstavce 1 se rozumí i nepeněžní plnění přijaté poplatníkem.

§ 23

Základ daně

(1) Základem daně je rozdíl, o který příjmy, s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně, a příjmů osvobozených od daně, převyšují výdaje (náklady), a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období; rozdíl se upraví podle tohoto zákona.

(2) Pro zjištění základu daně se vychází

- a) z výsledku hospodaření (zisk nebo ztráta), a to vždy bez vlivu Mezinárodních účetních standardů, u poplatníků, kteří vedou účetnictví.²⁰⁾ Poplatník, který sestavuje účetní závěrku podle Mezinárodních účetních standardů upravených právem Evropských společenství¹²⁶⁾, pro účely tohoto zákona použije ke zjištění výsledku hospodaření a pro stanovení dalších údajů rozhodných pro stanovení základu daně zvláštní právní předpis²⁰ⁱ⁾. Při stanovení základu daně se nepřihlíží k zápisům v knihách podrozvahových účtů, není-li v tomto zákoně stanoveno jinak. Pro zjištění základu daně veřejné obchodní společnosti a komanditní společnosti se vychází z výsledku hospodaření upraveného o převod podílů na výsledku hospodaření společníkům veřejné obchodní společnosti nebo komplementářům komanditní společnosti. Pro zjištění základu daně u poplatníků, kteří odpisují majetek metodou komponentního odpisování podle právních předpisů upravujících účetnictví, se vychází z výsledku hospodaření bez vlivu této účetní metody odpisování,
- b) z rozdílu mezi příjmy a výdaji u poplatníků, kteří nevedou účetnictví.

(3) Výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji podle odstavce 2

a) se zvyšuje o

1. částky neoprávněně zkracující příjmy,
2. částky, které nelze podle tohoto zákona zahrnout do výdajů (nákladů),
3. částky uplatněné v předchozích zdaňovacích obdobích nebo v obdobích, za která se podává daňové přiznání, jako osvobozený bezúplatný příjem veřejně prospěšného poplatníka nebo výdaj (náklad) na dosažení, zajištění a udržení příjmů, pokud následně došlo k porušení podmínek pro jejich osvobození nebo uplatnění jako výdaje (nákladu) na dosažení, zajištění a udržení příjmů, a to ve zdaňovacím období nebo období, za které se podává daňové přiznání, ve kterém k porušení došlo,
4. částky, o které byl snížen výsledek hospodaření podle písmene c) bodů 1 a 2 za předchozí zdaňovací období, a to ve zdaňovacím období, kdy je oprava nesprávností v účetnictví provedena a ovlivnila výsledek hospodaření. Výsledek hospodaření se zvyšuje dále o částku, o kterou byl snížen výsledek hospodaření podle písmene c) bodu 1 za předchozí zdaňovací období, a to v tom zdaňovacím období, kdy je oprava nesprávností zaúčtována rozvahově,
5. částky pojistného na důchodové spoření, pojistného na sociální zabezpečení, příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a pojistného na veřejné zdravotní pojištění, které je podle zvláštních právních předpisů²¹⁾ povinen platit zaměstnanec a byly zaměstnavatelem, který vede účetnictví, srazeny, avšak neodvedeny do konce měsíce následujícího po uplynutí zdaňovacího období nebo jeho části. Pokud je daňový subjekt povinen podat podle tohoto zákona nebo zvláštního zákona daňové přiznání v průběhu zdaňovacího období, jsou částky pojistného na důchodové spoření, pojistného na sociální zabezpečení, příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a pojistného na veřejné zdravotní pojištění částkami, o které se zvýší výsledek hospodaření, nebudou-li odvedeny do termínu pro podání daňového přiznání,
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, pokud již nebyl o stejnou částku zvýšen podle bodu 2. Obdobně to platí pro právního nástupce poplatníka zaniklého bez provedení likvidace,
7. částku zrušené rezervy, jejíž způsob tvorby a výši pro daňové účely stanoví zvláštní právní předpis,^{22a)} u poplatníka, který nevede účetnictví,
8. rozdíl mezi oceněním nepeněžitěho vkladu a výši vkladu vyplácený obchodní korporací jejímu členovi nebo část tohoto rozdílu, o který nebyla snížena nabývací cena podílu (§ 24 odst. 7), a to ke dni vzniku obchodní korporace při založení nové obchodní korporace, v ostatních případech ke dni splacení vkladu. Toto se nevztahuje na poplatníky uvedené v § 2,
9. částku, o kterou byl snížen základ daně podle § 20 odst. 7, a to ve výši, která odpovídá poměru nevyčerpané úspory na dani, a to v tom zdaňovacím období, nebo období, za které se podává daňové přiznání, ve kterém došlo k porušení podmínek pro použití úspory na dani nebo k ukončení činnosti,
10. kladný rozdíl mezi vzájemnými pohledávkami zúčastněných a nástupnických obchodních korporací, u nichž dochází k zániku v důsledku přeměny splynutím osoby dlužníka a věřitele, vyloučený v zahajovací rozvaze ve prospěch vlastního kapitálu, a

to u nástupnické obchodní korporace v prvním zdaňovacím období nebo období, za něž je nástupnická obchodní korporace povinna podat daňové přiznání, přičemž tento rozdíl se stanoví bez vlivu ocenění reálnou hodnotou pro účely přeměny. Tento rozdíl se snižuje o tu část pohledávky zanikající v důsledku splynutí osoby dlužníka a věřitele, která byla u věřitele odepsána do nákladů, které nebyly považovány za daňově uznatelné podle § 24. Toto ustanovení se nevztahuje na pohledávky z titulu závazkových pokut, úroků z prodlení, poplatků z prodlení, penále a jiných sankcí ze smluvních vztahů,

11. kladný rozdíl mezi oceněním majetku podle právních předpisů upravujících oceňování majetku, kterým je vypořádáván vypořádací podíl nebo likvidační zůstatek v nepeněžní formě, a výši jeho hodnoty zachycené v účetnictví obchodní korporace podle právních předpisů upravujících účetnictví, a to u poplatníka, který je členem obchodní korporace; jestliže poplatníkovi, kterému je vypořádací podíl vyplácen, vznikne dluh vůči obchodní korporaci, sníží se vypočtený kladný rozdíl o hodnotu tohoto dluhu,
12. výši neuhrazeného dluhu zachyceného v účetnictví dlužníka odpovídajícího pohledávce, od jejíž splatnosti uplynulo 30 měsíců nebo se promlčela. Toto se nevztahuje na dluhy dlužníka, který je v úpadku podle zvláštního právního předpisu,¹²⁷⁾ a u ostatních poplatníků na dluhy z titulu cenných papírů a ostatních investičních nástrojů, plnění ve prospěch vlastního kapitálu, úhrady ztráty obchodní korporace, úvěrů, zápůjček, ručení, záloh, smluvních pokut, úroků z prodlení, poplatků z prodlení a jiných sankcí ze závazkových vztahů a dále na dluhy, z jejichž titulu vznikl výdaj (náklad), ale je výdajem (nákladem) na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, jen pokud byl zaplacen. Toto ustanovení se dále nevztahuje na dluhy, z jejichž titulu nebyl uplatněn výdaj (náklad) na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, a dále na dluhy, o které vedou poplatníci rozhodčí řízení podle zvláštního právního předpisu nebo soudní řízení a nebo správní řízení podle zvláštního právního předpisu, jehož se poplatník řádně účastní a řádně a včas činí úkony potřebné k uplatnění svého práva, a to až do doby pravomocného rozhodnutí. Za dluhy se pro účely tohoto ustanovení v případě poplatníků, kteří vedou účetnictví, nepovažují dohadné položky pasivní nebo rezervy zachycené v účetnictví poplatníka v souladu se zvláštním právním předpisem²⁰⁾. Poplatníci s příjmy podle § 7 nebo 9, kteří nevedou účetnictví a výdaje uplatňují podle § 24, zvýší rozdíl mezi příjmy a výdaji o výši neuhrazeného dluhu odpovídajícího pohledávce, od jejíž splatnosti uplynulo 30 měsíců nebo se promlčela, s výjimkou dluhů dlužníka, který je v úpadku podle zvláštního právního předpisu^{19a), 127)}, a u ostatních poplatníků s výjimkou dluhů z titulu úvěrů, zápůjček, smluvních pokut, úroků z prodlení, poplatků z prodlení a jiných sankcí nebo dluhů, které při úhradě nejsou výdajem na dosažení, zajištění a udržení příjmů, nejedná-li se o dluhy z titulu pořízení hmotného majetku a úplaty u finančního leasingu hmotného majetku,
13. částku, o kterou byl snížen základ daně podle § 34 odst. 9 a 10 v předchozích zdaňovacích obdobích, pokud poplatník pohledávku vzniklou z titulu postoupení majetkového podílu dále postoupil,
14. výši dluhu zachyceného v rozvaze, který zanikl jinak než splněním, započtením, splynutím práva s povinností u jedné osoby, dohodou, kterou se dosavadní dluh nahrazuje dluhem novým stejné hodnoty, nebo narovnáním, pokud nebyla podle právních předpisů upravujících účetnictví zaúčtována ve prospěch výnosů nebo se o tuto výši dluhu nezvyšuje výsledek hospodaření podle bodu 10; toto se nevztahuje na dluh, z jehož titulu vznikl výdaj (náklad), ale je výdajem (nákladem) na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, jen pokud byl zaplacen,

15. částku vzniklou v důsledku změny účetní metody, která ovlivňuje výsledek hospodaření a která zvýšila vlastní kapitál, a to v tom zdaňovacím období, ve kterém bylo o změně účetní metody účtováno,
16. hodnotu bezúplatného příjmu poplatníka, pokud se o tomto příjmu neúčtuje ve výnosech a nejedná se o příjem osvobozený od daně nebo příjem, který není předmětem daně, nebo o příjem ve formě daru účelově poskytnutého na pořízení hmotného majetku nebo na jeho technické zhodnocení,
17. částku ve výši rozdílu mezi dosavadním dluhem a dluhem novým nižší hodnoty vzniklou na základě dohody, kterou se dosavadní dluh nahrazuje dluhem novým,
18. částku nebo její část uplatněnou v předchozích zdaňovacích obdobích nebo obdobích, za která se podává daňové přiznání, jako odpočet na podporu odborného vzdělávání nebo jako odpočet na podporu výzkumu a vývoje, pokud následně došlo k porušení podmínek pro jeho uplatnění, a to ve zdaňovacím období nebo obdobích, za které se podává daňové přiznání, ve kterém k porušení došlo,
19. částku ve výši rozdílu mezi cenou sjednanou mezi spojenými osobami a cenou, která by byla sjednána mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, o kterou byl snížen základ daně poplatníka podle § 23 odst. 7; toto ustanovení se nepoužije pro tu část rozdílu, která byla mezi těmito spojenými osobami vypořádána,

b) se snižuje o

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,
2. částky pojistného na důchodové spoření, pojistného na sociální zabezpečení, příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a pojistného na veřejné zdravotní pojištění, o které byl zvýšen výsledek hospodaření u poplatníka, který vede účetnictví, podle písmene a) bodu 5, dojde-li k jejich odvedení. Obdobně to platí pro právního nástupce poplatníka zaniklého bez provedení likvidace, pokud tyto částky pojistného a příspěvku odvede za poplatníka zaniklého bez provedení likvidace,
3. částky dalších výdajů (nákladů), které lze uplatnit jako výdaje (náklady) na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, jen pokud byly zaplacený, dojde-li k jejich zaplacení v jiném zdaňovacím období, než ve kterém tyto náklady ovlivnily výsledek hospodaření. Obdobně to platí pro právního nástupce poplatníka zaniklého bez provedení likvidace. Základ daně nelze snížit o zaplacené úroky, které nebyly výdajem (nákladem) na dosažení, udržení a zajištění příjmů z důvodů uvedených v § 25 odst. 1 písm. w),
4. částky zaúčtované podle zvláštního právního předpisu²⁰⁾ ve prospěch výnosů nebo nákladů v účetnictví společníka při nabytí akcií nebo podílu v obchodní společnosti v rámci přeměny podle zvláštního předpisu, pokud v této souvislosti nedojde ke zvýšení nabývací ceny (§ 24 odst. 7),
5. částky zaúčtované podle zvláštního právního předpisu²⁰⁾ ve prospěch výnosů nebo nákladů v účetnictví společníka při nabytí akcií tímto společníkem, pokud tyto akcie byly nově emitovány na základě zvýšení základního kapitálu podle zvláštního předpisu, byl-li zdrojem tohoto zvýšení zisk obchodní společnosti, fond vytvořený ze zisku či jiné složky vlastního kapitálu, pokud v této souvislosti nedojde ke zvýšení nabývací ceny (§ 24 odst. 7),
6. částku vzniklou v důsledku změny účetní metody, která ovlivňuje výsledek

hospodaření a která snížila vlastní kapitál, a to v tom zdaňovacím období, ve kterém bylo o změně účetní metody účtováno,

c) lze snížit o

1. částky, o které byly nesprávně zvýšeny příjmy,
2. částky nezahrnuté do výdajů (nákladů), které lze podle tohoto zákona do výdajů (nákladů) zahrnout,
3. částky související s rozpouštěním rezerv a opravných položek, jejichž tvorba nebyla pro daňové účely výdajem (nákladem) na dosažení, zajištění a udržení příjmů, pokud jsou podle zvláštního právního předpisu²⁰⁾ zaúčtovány ve prospěch nákladů nebo výnosů,
4. oceňovací rozdíl vzniklý jinak než koupí majetku, není-li v tomto zákoně dále stanoveno jinak,
5. částky ve výši záporného rozdílu mezi oceněním obchodního závodu při nabytí vkladem nebo přeměnou¹³¹⁾ a souhrnem jeho individuálně přeceněných složek majetku sníženým o převzaté dluhy (goodwill), pokud jsou podle zvláštního právního předpisu²⁰⁾ zaúčtovány ve prospěch výnosů,
6. hodnotu dluhu zaniklého splněním, započtením nebo splnutím, o kterou byl zvýšen výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji podle písmene a) bodu 12; o tuto hodnotu může snížit výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji podle odstavce 2 i právní nástupce poplatníka zaniklého bez provedení likvidace nebo právní nástupce poplatníka, který je fyzickou osobou, pokud u těchto právních nástupců tento dluh takovým způsobem zanikl a o hodnotu tohoto dluhu byl u poplatníka zaniklého bez provedení likvidace nebo poplatníka, který je fyzickou osobou, zvýšen výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji podle písmene a) bodu 12. Obdobně postupují poplatníci s příjmy podle § 7 nebo 9, kteří nevedou účetnictví,
7. hodnotu odvolaného daru, a to u hmotného majetku nejvýše o zůstatkovou cenu, u ostatního majetku o částku zachycenou v účetnictví, pokud o ní není účtováno v nákladech (výdajích); základ daně lze snížit, pokud příjem obdarovaného z daru nebyl od daně osvobozen,
8. hodnotu bezúplatného příjmu poplatníka, o kterou byl zvýšen výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji podle odstavce 3 písm. a) bodu 16, pokud je tento bezúplatný příjem využit k dosažení, zajištění a udržení příjmů, které jsou předmětem daně a nejsou od daně osvobozené, a ~~o bezúplatném příjmu nebylo účtováno v nákladech~~ **hodnota bezúplatného příjmu není výdajem na dosažení, zajištění a udržení příjmů,**
9. hodnotu bezúplatného příjmu, s výjimkou příjmu od daně osvobozeného a příjmu, který není předmětem daně, ve formě peněžitého daru účelově poskytnutého na pořízení hmotného majetku nebo na jeho technické zhodnocení, pokud o tomto příjmu účtoval poplatník podle právních předpisů upravujících účetnictví ve výnosech.

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

(4) Do základu daně podle odstavce 1 se nezahrnují

- a) u poplatníků uvedených v § 2 odst. 2, v § 17 odst. 3 a u stálé provozovny příjmy, z nichž je daň vybírána srážkou podle zvláštní sazby daně,
- b) příjmy, které jsou zdaňovány sazbou daně podle § 21 odst. 4,
- c) příjmy z nákupu vlastních akcií pod jmenovitou hodnotu při následném snížení základního kapitálu,
- d) částky, které již byly zdaněny podle tohoto zákona u téhož poplatníka nebo u poplatníka zaniklého bez provedení likvidace v případě, kdy jsou příjmem u jeho právního nástupce,

- e) částky zaúčtované do příjmů (výnosů), pokud přímo souvisejí s výdaji (náklady) neuznanými jako výdaje (náklady) na dosažení, zajištění a udržení příjmů, a to maximálně do výše těchto neuznaných výdajů (nákladů). Obdobně postupují poplatníci uvedení v § 2, kteří nevedou účetnictví,
- f) podíl na likvidačním zůstatku nebo vypořádací podíl společníka veřejné obchodní společnosti a komplementáře komanditní společnosti,
- g) částka zaúčtovaná do příjmů (výnosů) podle zvláštního právního předpisu,²⁰⁾ pokud souvisí s výdajem (nákladem) vynaloženým na příjem, který nebyl v předchozích zdaňovacích obdobích předmětem daně nebo byl od daně osvobozen, a to maximálně do výše tohoto souvisejícího výdaje (nákladu),
- h) částka vyplacená členovi obchodní korporace z účasti v ní při snížení základního kapitálu, která snižuje nabývací cenu podílu (§ 24 odst. 7),
- i) změna ocenění podílu v obchodní korporaci ekvivalencí (protihodnotou), pokud je zaúčtována podle zvláštního právního předpisu²⁰⁾ jako náklad nebo výnos. Ocenění ekvivalencí (protihodnotou) se pro účely tohoto zákona nepovažuje za ocenění reálnou hodnotou,²⁰⁾
- j) u poplatníka uvedeného v § 17 částka zaúčtovaná ve prospěch výnosů ve výši rozdílu mezi oceněním nepeněžitěho vkladu a výši vkladu vyplacená obchodní korporací jejímu členovi, pokud se o ni snižuje nabývací cena podílu,
- k) změna reálné hodnoty (oceňovací rozdíl) u pohledávek, které poplatník nabyt a určil k obchodování, o kterých je účtováno jako o nákladu nebo výnosu podle zvláštního právního předpisu,²⁰⁾
- l) změna reálné hodnoty (oceňovací rozdíl) u podílu, který se v souladu se zvláštním právním předpisem²⁰⁾ oceňuje reálnou hodnotou a který by byl při převodu osvobozen podle § 19 odst. 1 písm. ze) nebo podle § 19 odst. 9,
- m) rozdíl mezi hodnotou majetkových podílů stanovených podle jiného právního předpisu o transformaci družstev a vyplacenou částkou podle dohody mezi povinnou a oprávněnou osobou.

(5) Náklady (výdaje) související s druhem činnosti nebo jednotlivou činností v rámci téhož druhu činnosti, z níž dosažené příjmy nejsou předmětem daně nebo jsou předmětem daně, ale jsou od daně osvobozeny, nelze přičítat k nákladům (výdajům) souvisejícím s druhem činnosti nebo jednotlivou činností v rámci téhož druhu činnosti, z níž dosažené příjmy jsou předmětem daně a nejsou od daně osvobozeny.

(6) Za příjmy se považuje jak peněžní plnění, tak i nepeněžní plnění, oceněné podle právního předpisu upravujícího oceňování majetku, pokud tento zákon nestanoví jinak; přitom se příjmy získané směnou posuzují pro účely zákona obdobně jako příjmy získané prodejem. Nepeněžní příjem

- a) u vlastníka (pronajímatele) jsou výdaje (náklady) vynaložené nájemcem na najatém majetku se souhlasem pronajímatele nad rámec smlouveného nájemného a nehrazené vlastníkem (pronajímatelem), a to:
 - 1. ve zdaňovacím období, kdy došlo k ukončení nájmu, pokud nepeněžním plněním jsou výdaje (náklady) uvedené v § 24 odst. 2 písm. zb) a výdaje na dokončené technické zhodnocení, za podmínky, že o hodnotu technického zhodnocení nezvýšil vlastník (pronajímatel) vstupní cenu, ani nebylo v průběhu nájmu odpisováno nájemcem; toto nepeněžní plnění se ocení zůstatkovou cenou, kterou by měl majetek při rovnoměrném odpisování bez zvýšení odpisu v prvním roce odpisování, nebo znaleckým posudkem,
 - 2. ve zdaňovacím období, kdy došlo k ukončení nájmu nebo k písemnému zrušení souhlasu vlastníka s odpisováním doručenému nájemci, pokud nepeněžním plněním jsou výdaje na dokončené technické zhodnocení, které odpisoval nájemce se

souhlasem vlastníka (pronajímatele); toto nepeněžní plnění se ocení zůstatkovou cenou, kterou by měl majetek při rovnoměrném odpisování bez zvýšení odpisu v prvním roce odpisování, nebo znaleckým posudkem,

3. ve zdaňovacím období, ve kterém bylo technické zhodnocení uvedeno do užívání, pokud o hodnotu technického zhodnocení vlastník (pronajímatel) zvýší vstupní (zůstatkovou) cenu; toto nepeněžní plnění se ocení ve výši výdajů (nákladů) vynaložených nájemcem,

b) u veřejně prospěšného poplatníka, pokud se jedná o bezúplatný příjem, se ocení

1. ve výši 1 Kč v případě nabytí movité kulturní památky, sbírky muzejní povahy a předmětu kulturní hodnoty,
2. ve výši ocenění převzatého od účetní jednotky, která o tomto majetku naposledy účtovala, a to v případě bezúplatné změny příslušnosti k hospodaření s majetkem státu nebo svěření majetku do správy podle právního předpisu upravujícího rozpočtová pravidla územních samosprávných celků, výpůjčky nebo bezúplatného převodu nebo přechodu majetku mezi vybranými účetními jednotkami a
3. reprodukční pořizovací cenou podle právních předpisů upravujících účetnictví v ostatních případech.

(7) Liší-li se ceny sjednané mezi spojenými osobami od cen, které by byly sjednány mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, a není-li tento rozdíl uspokojivě doložen, upraví se základ daně poplatníka o zjištěný rozdíl. Nelze-li určit cenu, která by byla sjednávána mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, použije se cena určená podle právního předpisu upravujícího oceňování majetku. Ustanovení věty první a druhé se nepoužije v případě uzavření smlouvy o výprose nebo o výpůjčce a v případě, kdy sjednaná výše úroků z úvěrového finančního nástroje mezi spojenými osobami je nižší, než by byla cena sjednaná mezi nespojenými osobami, a věřitelem je daňový nerezident nebo člen obchodní korporace, který je daňovým rezidentem České republiky nebo poplatník daně z příjmů fyzických osob. Spojenými osobami se pro účely tohoto zákona rozumí

a) kapitálově spojené osoby, přitom

1. jestliže se jedna osoba přímo podílí na kapitálu nebo hlasovacích právech druhé osoby, anebo se jedna osoba přímo podílí na kapitálu nebo hlasovacích právech více osob; a přitom tento podíl představuje alespoň 25 % základního kapitálu nebo 25 % hlasovacích práv těchto osob, jsou všechny tyto osoby vzájemně osobami přímo kapitálově spojenými,
2. jestliže se jedna osoba nepřímo podílí na kapitálu nebo hlasovacích právech druhé osoby, anebo se jedna osoba přímo nebo nepřímo podílí na kapitálu nebo hlasovacích právech více osob; a přitom tento podíl představuje alespoň 25 % základního kapitálu nebo 25 % hlasovacích práv těchto osob, jsou všechny tyto osoby vzájemně osobami kapitálově spojenými,

b) jinak spojené osoby, kterými jsou osoby

1. kdy se jedna osoba podílí na vedení nebo kontrole jiné osoby,
2. kdy se shodné osoby nebo osoby blízké podílejí na vedení nebo kontrole jiných osob, tyto jiné osoby jsou vzájemně osobami jinak spojenými. Za jinak spojené osoby se nepovažují osoby, kdy je jedna osoba členem dozorčích rad obou osob,
3. ovládající a ovládaná a také osoby ovládané stejnou ovládající osobou,
4. blízké,
5. které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty.

Podíl na základním kapitálu nebo podíl s hlasovacím právem ve zdaňovacím období nebo období, za něž je podáváno daňové přiznání, se stanoví jako aritmetický průměr měsíčních stavů. Účast v kontrolní komisi nebo obdobném kontrolním orgánu a provádění kontroly za úplatu se nepovažuje za podílení se na kontrole.

(8) Výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji, z něhož se vychází pro zjištění základu daně za zdaňovací období (část zdaňovacího období) předcházející dni ukončení činnosti, ze které plyne příjem ze samostatné činnosti, ukončení nájmu nebo zahájení likvidace, se upraví

- a) u poplatníků uvedených v § 17, kteří vedou účetnictví, o zůstatky vytvořených rezerv^{22a)} a opravných položek, výnosů příštích období, výdajů příštích období, příjmů příštích období a nákladů příštích období, které nebudou prokazatelně zúčtovány v období likvidace,²⁰⁾
- b) u poplatníků uvedených v § 2
 1. pokud vedou účetnictví, o zůstatky vytvořených rezerv^{22a)} a opravných položek, záloh, které by byly zúčtovány prostřednictvím účtů nákladů a výnosů, pokud o částkách z daného titulu nebylo zároveň účtováno prostřednictvím dohadných účtů, výnosů příštích období, výdajů příštích období, příjmů příštích období a nákladů příštích období; avšak nájemné a úplata u finančního leasingu hmotného majetku se do základu daně zahrne pouze v poměrné výši připadající ze sjednané doby na příslušné zdaňovací období do ukončení činnosti, ze které plynou příjmy ze samostatné činnosti a do ukončení nájmu,
 2. pokud vedou daňovou evidenci, o hodnotu pohledávek, které by při úhradě byly zdanitelným příjmem [s výjimkou pohledávek uvedených v § 24 odst. 2 písm. y)] a hodnotu dluhů, které by při úhradě byly výdajem na dosažení, zajištění a udržení příjmů, s výjimkou přijatých a zaplacených záloh, o cenu nespotřebovaných zásob a o zůstatky vytvořených rezerv;^{22a)} přitom úplata z finančního leasingu se do základu daně zahrne pouze v poměrné výši připadající ze sjednané doby na příslušné zdaňovací období do ukončení činnosti, ze které plyne příjem ze samostatné činnosti, nebo do ukončení nájmu. Do základu daně se zahrne při dalším prodeji nespotřebovaných zásob již zahrnutých do základu daně pouze rozdíl, o který převyšuje cena, za kterou byly nespotřebované zásoby prodány, cenu nespotřebovaných zásob zahrnutých do základu daně. Obdobně se postupuje u poplatníků, kteří měli příjmy z nájmu (§ 9) a kteří nevedou účetnictví, ale výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů uplatňují nebo uplatňovali v prokázané výši,
 3. v případech, kdy poplatník uplatňuje výdaje podle § 7 odst. 7 nebo podle § 9 odst. 4, o hodnotu pohledávek, které by při úhradě byly zdanitelným příjmem [s výjimkou pohledávek uvedených v § 24 odst. 2 písm. y)].

Stejným způsobem postupují poplatníci uvedení v § 2, pokud v průběhu zdaňovacího období přeruší činnost, ze které plynou příjmy ze samostatné činnosti, (§ 7) nebo nájem (§ 9), a činnost, ze které plynou příjmy ze samostatné činnosti, (§ 7) nebo nájem (§ 9) nezahájí do termínu pro podání daňového přiznání za příslušné zdaňovací období, ve kterém byly činnost, ze které plynou příjmy ze samostatné činnosti, (§ 7) nebo nájem (§ 9) přerušeny. Stejným způsobem dále postupují poplatníci uvedení v § 2 při změně způsobu uplatňování výdajů podle § 24 na způsob podle § 7 odst. 7 nebo § 9 odst. 4 anebo při zahájení účtování, nebo při zahájení vedení daňové evidence nebo zahájení vedení záznamů o příjmech a výdajích. Stejným způsobem postupuje osoba spravující pozůstalost při skončení řízení o pozůstalosti. Základ daně (díleční základ daně) se upraví za zdaňovací období předcházející zdaňovacímu období, ve kterém ke změně způsobu uplatňování výdajů došlo; v tomto případě se má za to, že poplatník není v prodlení, jestliže podá dodatečné daňové přiznání a zaplatí daň nejpozději

do dne, kdy je povinen podat daňové přiznání k dani za zdaňovací období, ve kterém ke změně uplatňování výdajů došlo.

(9) U poplatníků, kteří vedou účetnictví, se výsledek hospodaření neupravuje o oceňovací rozdíl ze změny reálné hodnoty podle zvláštního právního předpisu²⁰⁾

- a) cenného papíru s výjimkou směnek, kmenových listů a s výjimkou uvedenou v § 23 odst. 4 písm. l),
- b) derivátu a části majetku a dluhu zajištěného derivátem,
- c) povinnosti vrátit cenný papír, který poplatník zcizil a do okamžiku ocenění jej nezískal zpět,
- d) finančního umístění a technických rezerv u poplatníků, kteří mají povolení k provozování pojišťovací nebo zajišťovací činnosti podle zvláštního právního předpisu.

(10) Pro zjištění základu daně se vychází z účetnictví vedeného podle zvláštního předpisu,²⁰⁾ pokud zvláštní předpis nebo tento zákon nestanoví jinak anebo pokud nedochází ke krácení daňové povinnosti jiným způsobem.

(11) U stálé provozovny (§ 22 odst. 2) nemůže být základ daně nižší nebo daňová ztráta vyšší, než jaké by dosáhl z téže nebo podobné činnosti vykonávané za obdobných podmínek poplatník se sídlem či bydlištěm na území České republiky. Ke stanovení může být použito poměru zisku nebo ztráty k nákladům nebo hrubým příjmům u srovnatelných poplatníků nebo činností, srovnatelné výše obchodního rozpětí (provize) a jiných srovnatelných údajů. Rovněž lze použít metody rozdělení celkových zisků nebo ztrát zřizovatele stálé provozovny jeho různým částem.

(12) Ustanovení předchozích odstavců platí i pro poplatníky uvedené v § 2, pokud není v § 5 stanoveno jinak.

(13) 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, s výjimkou pohledávky podle § 33a zákona o úpravě vlastnických vztahů k půdě a jinému zemědělskému majetku, je příjmem hodnota této pohledávky, a to i v případě, že se jedná o pohledávku postoupenou nebo pohledávku vloženou za cenu nižší, než je její hodnota. Pokud byla pohledávka postoupena za cenu vyšší, než je její hodnota, je příjmem tato vyšší cena. Při postoupení pohledávek uvedených v § 24 odst. 2 písm. y) je příjmem částka, za kterou byly pohledávky postoupeny. Toto ustanovení se nevztahuje na pohledávku vzniklou z titulu příjmu, který není předmětem daně, nebo je od daně osvobozen.

(14) Při přechodu z daňové evidence na vedení účetnictví u poplatníka s příjmy podle § 7 lze hodnotu zásob a pohledávek, které poplatník evidoval v době zahájení vedení účetnictví, zahrnout do základu daně buď jednorázově v době zahájení vedení účetnictví nebo postupně po 9 následujících zdaňovacích obdobích, počínaje zdaňovacím obdobím zahájení vedení účetnictví. Ukončí-li nebo přeruší-li poplatník činnost nebo ukončí-li vedení účetnictví, nebo vloží-li pohledávky nebo zásoby do obchodní korporace, anebo změní-li způsob uplatňování výdajů podle § 24 na uplatňování výdajů podle § 7 odst. 7 před uplynutím doby zahrnování zásob a pohledávek do základu daně, zvýší ve zdaňovacím období, ve kterém byla činnost přerušena nebo ukončena nebo ve kterém bylo ukončeno vedení účetnictví, nebo ve kterém vložil pohledávky nebo zásoby do obchodní korporace anebo ve kterém uplatňoval výdaje podle § 24 před změnou způsobu uplatňování výdajů podle § 7 odst. 7, základ daně o hodnotu zásob a pohledávek, které nezahrnul do základu daně.

(15) Do základu daně se zahrnuje i rozdíl mezi oceněním obchodního závodu nabytého koupí a souhrnem ocenění jeho jednotlivých složek majetku v účetnictví prodávajícího sníženým o převzaté dluhy (dále jen "oceňovací rozdíl při koupi obchodního závodu"). Kladný oceňovací rozdíl při koupi obchodního závodu se zahrnuje do výdajů (nákladů) rovnoměrně během 180 měsíců, a to v poměrné výši připadající na počet měsíců v příslušném zdaňovacím období nebo obdobích, za něž je podáváno daňové přiznání. Záporný oceňovací rozdíl při koupi obchodního závodu je částkou zvyšující výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji rovnoměrně během 180 měsíců, a to v poměrné výši připadající na počet měsíců v příslušném zdaňovacím období nebo obdobích, za něž je podáváno daňové přiznání, pokud nebyl ve stejné výši podle zvláštního právního předpisu²⁰) součástí příjmů (výnosů). Neodepsanou část záporného oceňovacího rozdílu při koupi obchodního závodu je poplatník povinen zahrnout do základu daně při vyřazení poslední složky dlouhodobého nehmotného majetku nebo hmotného majetku; obdobně lze postupovat i u neodepsané části kladného oceňovacího rozdílu při koupi obchodního závodu. Při postupném vyřazování majetku tvořícího koupený obchodní závod se oceňovací rozdíl nemění. Při pachtu obchodního závodu, jehož propachtovatel odpisoval oceňovací rozdíl při koupi obchodního závodu, může pachtýř na základě písemné smlouvy s propachtovatelem pokračovat v zahrnování tohoto oceňovacího rozdílu do základu daně obdobně po dobu trvání pachtu. Při fúzi nebo při převodu jmění na společníka nebo při rozdělení obchodní korporace, kdy rozdělovaná obchodní korporace zaniká, se neodepsaná část kladného nebo záporného oceňovacího rozdílu při koupi obchodního závodu zahrne do základu daně zanikající obchodní korporace, pokud nebylo dohodnuto, že nástupnická obchodní korporace pokračuje v zahrnování do základu daně obdobně, jako by k přeměně nedošlo. Při rozdělení obchodní korporace, kdy rozdělovaná obchodní korporace zaniká a nástupnická obchodní korporace pokračuje v zahrnování kladného nebo záporného oceňovacího rozdílu při koupi obchodního závodu do základu daně, může nástupnická obchodní korporace tento oceňovací rozdíl zahrnovat do základu daně pouze v rozsahu zjištěném podle ekonomicky zdůvodnitelného kritéria. Při rozdělení obchodní korporace, kdy rozdělovaná obchodní korporace nezaniká, je kladný nebo záporný oceňovací rozdíl při koupi obchodního závodu zahrnován do základu daně rozdělované obchodní korporace a do základu daně nástupnické obchodní korporace pouze v rozsahu zjištěném podle ekonomicky zdůvodnitelného kritéria. Kladný nebo záporný rozdíl mezi oceněním obchodního závodu nabytého koupí a souhrnem jeho individuálně přeceněných složek majetku sníženým o převzaté dluhy (goodwill) se zahrnuje do základu daně obdobně jako oceňovací rozdíl při koupi obchodního závodu.

(16) Při prodeji obchodního závodu poplatníkem, který nevede účetnictví, vstupuje do základu daně příjem z prodeje a hodnota všech postupovaných dluhů. Jsou-li součástí prodeje obchodního závodu i zásoby uplatněné jako výdaj, zvýší se základ daně o rozdíl mezi hodnotou zásob a jejich cenou stanovenou při prodeji. Jedná-li se o plátce daně z přidané hodnoty, rozumí se pro účely tohoto ustanovení hodnotou dluhů, jedná-li se o zdanitelné plnění podléhající dani z přidané hodnoty se sníženou nebo základní sazbou, hodnota včetně daně z přidané hodnoty. Pro účely tohoto ustanovení se nepoužije ustanovení odstavce 13.

(17) Při nabytí majetku a dluhů poplatníkem uvedeným v § 17 odst. 3 nebo stálou provozovnou poplatníka uvedeného v § 17 odst. 4 na území České republiky vkladem, převodem obchodního závodu, fúzí obchodních korporací nebo rozdělením obchodní korporace od poplatníka uvedeného v § 17 odst. 4 nebo při přemístění majetku a dluhů ze zahraničí do stálé provozovny poplatníka uvedeného v § 2 odst. 3 nebo v § 17 odst. 4 na území České republiky se pro přepočtení hodnoty majetku a dluhů na české koruny použijí

kursy devizového trhu vyhlášené Českou národní bankou ke dni převodu vlastnictví u majetku nabytého vkladem nebo převodem obchodního závodu nebo k rozhodnému dni u majetku nabytého fúzí obchodních korporací nebo rozdělením obchodní korporace od poplatníka uvedeného v § 17 odst. 4, který nemá stálou provozovnu na území České republiky, a to bez přihlídnutí k oceňovacím rozdílům vyplývajícím z přecenění majetku a dluhů v souladu s právními předpisy příslušného státu (dále jen „přepočtená zahraniční cena“). Stejný kurs se použije pro přepočet hodnoty uplatněných odpisů, opravných položek, daňové ztráty, rezerv, odčitatelných položek a obdobných položek uplatněných podle příslušných právních předpisů v zahraničí vztahujících se k nabytému majetku a dluhům. Přepočtená zahraniční cena se použije také pro účely uvedené v § 24 odst. 11.

(18) U veřejně prospěšných poplatníků se při přechodu z vedení účetnictví na jednoduché účetnictví postupuje přiměřeně podle přílohy č. 2 k tomuto zákonu. U těchto poplatníků se při přechodu z jednoduchého účetnictví na vedení účetnictví postupuje přiměřeně podle přílohy č. 3 k tomuto zákonu.

^{1a)} Zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a o změně některých zákonů (zákon o oceňování majetku).

⁵⁾ Například část sedmá hlava třetí zákoníku práce.

^{19a)} Zákon č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon), ve znění pozdějších předpisů.

²⁰⁾ Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.

^{20d)} § 657 a násl. občanského zákoníku.

²⁰ⁱ⁾ Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví.

Vyhláška č. 501/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou bankami a jinými finančními institucemi.

Vyhláška č. 502/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou pojišťovnamí.

²¹⁾ Zákon ČNR č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon ČNR č. 592/1992 Sb., o pojistném na všeobecné zdravotní pojištění, ve znění pozdějších předpisů.

^{22a)} Zákon ČNR č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

^{35a)} Zákon č. 530/1990 Sb., o dluhopisech, ve znění pozdějších předpisů.

⁸⁹⁾ Zákon č. 363/1999 Sb., o pojišťovnictví a o změně některých souvisejících zákonů (zákon o pojišťovnictví), ve znění pozdějších předpisů.

¹²⁶⁾ Nařízení ES č. 1606/2002 Evropského parlamentu a Rady ze dne 19. července 2002 o používání Mezinárodních účetních standardů.

¹²⁷⁾ Zákon č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon), ve znění pozdějších předpisů.

¹³¹⁾ Zákon č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev.

§ 35c

Daňové zvýhodnění pro poplatníky daně z příjmů fyzických osob

(1) Poplatník uvedený v § 2 má nárok na daňové zvýhodnění na vyživované dítě žijící s ním ve společně hospodařící domácnosti na území členského státu Evropské unie nebo státu tvořícího Evropský hospodářský prostor, (dále jen "daňové zvýhodnění") ve výši 13 404 Kč ročně na jedno dítě, ~~15 804 Kč~~ **17 004 Kč** ročně na druhé dítě a ~~17 004 Kč~~ **20 604 Kč** ročně na třetí a každé další dítě, pokud neuplatňuje slevu na dani podle § 35a nebo § 35b. Poplatník o daňové zvýhodnění sníží daň vypočtenou podle § 16, případně sníženou podle § 35 nebo § 35ba nebo 35bb. Daňové zvýhodnění může poplatník uplatnit formou slevy na dani, daňového bonusu nebo slevy na dani a daňového bonusu. Je-li v jedné společně hospodařící domácnosti vyživováno více dětí, posuzují se pro účely tohoto ustanovení dohromady.

(2) Slevu na dani podle odstavce 1 může poplatník uplatnit až do výše daňové povinnosti vypočtené podle tohoto zákona za příslušné zdaňovací období.

(3) Je-li nárok poplatníka na daňové zvýhodnění podle odstavce 1 vyšší než daňová povinnost vypočtená podle tohoto zákona za příslušné zdaňovací období, je vzniklý rozdíl daňovým bonusem. Poplatník může daňový bonus uplatnit, pokud jeho výše činí alespoň 100 Kč, maximálně však do výše 60 300 Kč ročně.

(4) Daňový bonus může uplatnit poplatník, který ve zdaňovacím období měl příjem podle § 6, 7, 8 nebo § 9 alespoň ve výši šestinásobku minimální mzdy; u poplatníka, který má příjmy pouze podle § 9 nesmí výdaje převýšit tyto příjmy. Do těchto příjmů se nezahrnují příjmy od daně osvobozené, příjmy, z nichž je daň vybírána srážkou podle zvláštní sazby daně s výjimkou příjmů, u nichž se uplatní postup dle § 36 odst. 7 nebo 8 a příjmy, které jsou podle § 38f vyjmuty ze zdanění.

(5) Poplatník uvedený v § 2 odst. 3 může daňové zvýhodnění uplatnit, pouze pokud je daňovým rezidentem členského státu Evropské unie nebo státu tvořícího Evropský hospodářský prostor a jestliže úhrn všech jeho příjmů ze zdrojů na území České republiky (§ 22) činí nejméně 90 % všech jeho příjmů s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně podle § 3 nebo § 6, jsou od daně osvobozeny podle § 4, 6 nebo § 10, nebo příjmů, z nichž je daň vybírána srážkou podle zvláštní sazby daně. Výši příjmů ze zdrojů v zahraničí prokazuje poplatník potvrzením zahraničního správce daně.

(6) Za vyživované dítě poplatníka se pro účely tohoto zákona považuje dítě vlastní, osvojenec, dítě v péči, která nahrazuje péči rodičů, dítě, které přestalo být u tohoto poplatníka z důvodu nabytí plné svéprávnosti nebo zletilosti v pěstounské péči, dítě druhého z manželů, vlastní vnuk nebo vnuk druhého z manželů, pokud jeho rodiče nemají dostatečné příjmy, z nichž by mohli daňové zvýhodnění uplatnit, pokud je

- a) nezletilým dítětem,
- b) zletilým dítětem až do dovršení věku 26 let, jestliže nepobírá invalidní důchod pro invaliditu třetího stupně a
 1. soustavně se připravuje na budoucí povolání; příprava na budoucí povolání se posuzuje podle zákona o státní sociální podpoře,^{14d)}
 2. nemůže se soustavně připravovat na budoucí povolání nebo vykonávat výdělečnou činnost pro nemoc nebo úraz, nebo
 3. z důvodu dlouhodobě nepříznivého zdravotního stavu je neschopno vykonávat soustavnou výdělečnou činnost.

(7) Dočasný pobyt dítěte mimo společně hospodařící domácnost nemá vliv na uplatnění

daňového zvýhodnění. Jedná-li se o dítě, které je držitelem průkazu ZTP/P, zvyšuje se na ně částka daňového zvýhodnění na dvojnásobek; maximální výše daňového bonusu podle odstavce 3 zůstává zachována.

(8) Uzavře-li dítě uvedené v odstavci 6 písm. b) manželství a žije-li ve společně hospodařící domácnosti s manželem (manželkou), může uplatnit manžel (manželka) slevu na dani při splnění podmínek uvedených v § 35ba. Nemá-li manžel (manželka) dostatečné příjmy, z nichž by mohl (mohla) uplatnit slevu na dani při splnění podmínek uvedených v § 35ba, může daňové zvýhodnění uplatnit rodič dítěte nebo poplatník, u něhož jde ve vztahu k dítěti o péči nahrazující péči rodičů, pokud dítě s ním žije ve společně hospodařící domácnosti.

(9) Vyživuje-li dítě v jedné společně hospodařící domácnosti více poplatníků, může daňové zvýhodnění uplatnit ve zdaňovacím období nebo v tomtéž kalendářním měsíci zdaňovacího období jen jeden z nich.

(10) Poplatníkovi, který vyživuje dítě jen jeden kalendářní měsíc nebo několik kalendářních měsíců ve zdaňovacím období, lze poskytnout daňové zvýhodnění ve výši 1/12 za každý kalendářní měsíc, na jehož počátku byly splněny podmínky pro jeho uplatnění. Daňové zvýhodnění lze uplatnit již v kalendářním měsíci, ve kterém se dítě narodilo, nebo ve kterém začíná soustavná příprava dítěte na budoucí povolání, anebo ve kterém bylo dítě osvojeno nebo převzato do péče nahrazující péči rodičů na základě rozhodnutí příslušného orgánu.

(11) Poplatník, který je povinen podat daňové přiznání podle § 38g, nebo který se tak rozhodl učinit, uplatní daňový bonus v daňovém přiznání a požádá místně příslušného správce daně o jeho vyplacení. Při výplatě daňového bonusu postupuje správce daně obdobně jako při vrácení přeplatku podle zvláštního právního předpisu o správě daní.

(12) Pokud úhrn měsíčních daňových bonusů vyplacených podle § 35d u poplatníka podávajícího daňové přiznání přesahuje částku daňového bonusu vypočteného za zdaňovací období, považuje se vzniklý rozdíl za daňový nedoplatek; pokud poplatník, kterému byly vyplaceny měsíční daňové bonusy, nárok na daňové zvýhodnění za zdaňovací období v daňovém přiznání neuplatní vůbec, považují se za daňový nedoplatek částky ve výši vyplacených měsíčních daňových bonusů.

^{14d)} § 12 až 15 zákona č. 117/1995 Sb.

¹¹¹⁾ § 111 zákoníku práce.

Nařízení vlády č. 303/1995 Sb., o minimální mzdě, ve znění pozdějších předpisů.

§ 36

Zvláštní sazba daně

(1) Zvláštní sazba daně z příjmů pro poplatníky uvedené v § 2 odst. 3 a § 17 odst. 4, s výjimkou stále provozovny (§ 22 odst. 2 a 3) a s výjimkou ustanovení odstavce 9, činí

a) 15 %, a to

1. z příjmů uvedených v § 22 odst. 1 písm. c), f) a g) bodech 1, 2, 6, 12 až 14, s výjimkou příjmů, pro které je stanovena zvláštní sazba daně v odstavci 2 písm. e),
2. z příjmů z nájemného movité věci nebo její části umístěné na území České republiky,

b) 15 %, a to

1. z příjmů uvedených v § 22 odst. 1 písm. g) bodech 3 a 4, s výjimkou příjmu uvedeného v bodě 5 tohoto písmene; přičemž příjem z vypořádacího podílu, z podílu

na likvidačním zůstatku a jiný příjem z držby kapitálového majetku ve formě vrácení emisního ázia, příplatku mimo základní kapitál nebo těmto plněním obdobná plnění se snižuje o nabývací cenu podílu na obchodní korporaci, je-li plátcí poplatníkem prokázána,

2. u poplatníků daně z příjmů fyzických osob z podílu připadajícího na podílový list při zrušení podílového fondu, sníženého o pořizovací cenu²⁰⁾ podílového listu, je-li plátcí poplatníkem prokázána,
3. z příjmu společníka společnosti s ručením omezeným nebo akciové společnosti při snížení základního kapitálu nejvýše do částky, o kterou byl zvýšen vklad společníka nebo jmenovitá hodnota akcie při zvýšení základního kapitálu, byl-li zdrojem tohoto zvýšení zisk obchodní společnosti nebo fond vytvořený ze zisku; přitom pro tento příjem vždy platí, že se základní kapitál snižuje nejprve o tu část, která byla zvýšena ze zisku obchodní společnosti nebo fondu vytvořeného ze zisku,
4. ze zisku převedeného řídicí osobě na základě smlouvy o převodu zisku nebo ovládací smlouvy,
5. z vyrovnání mimo stojícímu společníkovi na základě smlouvy o převodu zisku nebo ovládací smlouvy.

Za podíly na zisku se pro účely tohoto zákona považují i částky použité ze zisku po zdanění na zvýšení vkladu komanditisty v komanditní společnosti nebo na zvýšení členského vkladu člena družstva. Za podíly na zisku se nepovažuje zvýšení základního kapitálu, byl-li zdrojem tohoto zvýšení zisk obchodní společnosti nebo fond vytvořený ze zisku,

- c) 35 % z příjmů uvedených v písmenech a) a b), a to pro poplatníky, kteří nejsou daňovými rezidenty
 1. jiného členského státu Evropské unie nebo dalšího státu tvořícího Evropský hospodářský prostor, nebo
 2. třetího státu nebo jurisdikce, se kterými má Česká republika uzavřenu platnou a účinnou mezinárodní smlouvu o zamezení dvojímu zdanění upravující zdaňování a vyloučení mezinárodního dvojího zdanění všech možných druhů příjmů, platnou a účinnou mezinárodní smlouvu nebo dohodu o výměně informací v daňových záležitostech pro oblast daní z příjmů nebo které jsou smluvními stranami mnohostranné mezinárodní smlouvy obsahující ustanovení o výměně daňových informací v oblasti daní z příjmů, která je pro ně a pro Českou republiku platná a účinná,
- d) 5 % z úplaty u finančního leasingu.

(2) Zvláštní sazba daně z příjmů pro poplatníky uvedené v § 2 a 17, pokud není v odstavci 1 nebo 9 stanoveno jinak, činí 15 %, a to

- a) z podílu na zisku z účasti na obchodní společnosti nebo v podílovém fondu, je-li podíl v nich představován cenným papírem, a z plnění ze zisku svěřenského fondu; u poplatníků podle § 2 z rozdílu mezi vyplacenou jmenovitou hodnotou a emisním kursem dluhopisu, vkladního listu nebo vkladu jemu na roveň postavenému nebo v případě jejich zpětného odkupu z rozdílu mezi cenou zpětného odkupu a jejich emisním kursem, z úrokového příjmu z dluhopisu^{35a)}, ze směnky vystavené bankou k zajištění pohledávky vzniklé z vkladu věřitele, vkladního listu a vkladu mu na roveň postavenému, s výjimkou úrokového příjmu z dluhopisu vydaného v zahraničí poplatníkem se sídlem v České republice nebo Českou republikou plynoucího poplatníkovi uvedenému v § 2 odst. 2,
- b) z podílu na zisku z účasti na společnosti s ručením omezeným, z účasti komanditisty na komanditní společnosti,
- c) z podílu na zisku a obdobného plnění z členství v družstvu,

- d) z podílu na zisku tichého společníka nebo jiného poplatníka ~~daně z příjmů fyzických osob,~~ **než je člen obchodní korporace,**
- e) z vypořádacího podílu při zániku účasti společníka ve společnosti s ručením omezeným, komanditisty v komanditní společnosti a při zániku členství v družstvu, z vrácení emisního ážia, příplatku mimo základní kapitál nebo těmto plněním obdobná plnění; tento příjem se snižuje o nabývací cenu podílu na obchodní korporaci, je-li plátcí poplatníkem prokázána,
- f) z podílu na likvidačním zůstatku společníka v akciové společnosti nebo ve společnosti s ručením omezeným, komanditisty v komanditní společnosti a člena družstva ve družstvu, sníženého o nabývací cenu podílu na obchodní korporaci, je-li plátcí poplatníkem prokázána,
- g) z vyrovnání mimo stojícímu společníkovi na základě smlouvy o převodu zisku nebo ovládací smlouvy,
- h) u poplatníků daně z příjmů fyzických osob z podílu připadajícího na podílový list při zrušení podílového fondu, sníženého o pořizovací cenu²⁰⁾ podílového listu, je-li plátcí poplatníkem prokázána,
- i) z příjmu společníka společnosti s ručením omezeným nebo akciové společnosti při snížení základního kapitálu nejvýše do částky, o kterou byl zvýšen vklad společníka nebo jmenovitá hodnota akcie při zvýšení základního kapitálu, byl-li zdrojem tohoto zvýšení zisk obchodní společnosti nebo fond vytvořený ze zisku; přitom pro tento příjem vždy platí, že se základní kapitál snižuje nejprve o tu část, která byla zvýšena ze zisku obchodní společnosti nebo z fondu vytvořeného ze zisku; obdobně se postupuje u příjmu člena obchodní korporace z rozpuštění rezervního fondu nebo obdobného fondu,
- j) ze zisku převedeného řídicí osobě na základě smlouvy o převodu zisku nebo ovládací smlouvy,
- k) z příjmů plynoucích fyzickým osobám z výher a cen v loteriích a jiných podobných hrách, v reklamních soutěžích a reklamním slosování [§ 10 odst. 1 písm. h)],
- l) z příjmů plynoucích fyzickým osobám z cen z veřejných soutěží, ze sportovních soutěží a ze soutěží, v nichž je okruh soutěžících omezen podmínkami soutěže a nebo jde o soutěžící vybrané pořadatelem soutěže [§ 10 odst. 1 písm. ch)],
- m) z příjmů plynoucích fyzickým osobám z úroků, výher a jiných výnosů z vkladů na vkladních knížkách, z úroků z peněžních prostředků na vkladních listech na jméno a vkladech na jméno jim na roveň postaveným, kdy majitelem vkladu je fyzická osoba, a to po celou dobu trvání vkladového vztahu podle občanského zákoníku, z úroků z vkladů na účtech, které nejsou podle podmínek toho, kdo účet vede, určeny k podnikání, např. sporožirové účty, devizové účty [§ 8 odst. 1 písm. c)],
- n) z dávek penzijního připojištění se státním příspěvkem, z dávek doplňkového penzijního spoření a z penzijního pojištění snížených podle § 8 odst. 6 a z plnění ze soukromého životního pojištění nebo jiného příjmu z pojištění osob, který není pojistným plněním a nezakládá zánik pojistné smlouvy, sníženého podle § 8 odst. 7,
- o) z vypláceného dalšího podílu v rámci transformace družstev podle zvláštního právního předpisu¹³⁾, a to i v případě, kdy je vyplácen členovi transformovaného družstva při zániku členství nebo společníkovi společnosti s ručením omezeným a komanditistovi v komanditní společnosti, které vznikly podle transformačního projektu, při zániku jejich účasti jako součást vypořádacího podílu nebo jako součást likvidačního zůstatku při likvidaci družstva, akciové společnosti, společnosti s ručením omezeným a u komanditní společnosti v případě komanditistů,
- p) z příjmů uvedených v § 6 odst. 4,
- r) z příjmu z jednorázové náhrady práv s povahou opakovaného plnění na základě ujednání mezi poškozeným a pojistitelem,
- s) z příjmu plynoucího fyzické osobě při zániku smlouvy o penzijním připojištění se státním

příspěvkem, smlouvy o penzijním pojištění a smlouvy na soukromé životní pojištění ve formě odbytného nebo jiného plnění souvisejícího se zánikem penzijního pojištění nebo odkupného, sníženého podle § 8,

- t) z příjmů autorů podle § 7 odst. 6,
- u) z příjmu komplementáře komanditní společnosti a společníka veřejné obchodní společnosti plynoucí jako zisk po zdanění u akciové společnosti nebo společnosti s ručením omezeným po přeměně akciové společnosti nebo společnosti s ručením omezeným na komanditní společnost nebo veřejnou obchodní společnost,
- v) z výsluhového příspěvku a odbytného u vojáků z povolání a příslušníků bezpečnostních sborů podle zvláštních právních předpisů³⁾.

Za podíly na zisku se pro účely tohoto zákona považují i částky použité ze zisku po zdanění na zvýšení vkladu komanditisty v komanditní společnosti nebo na zvýšení členského vkladu člena družstva. Za podíly na zisku se nepovažuje zvýšení základního kapitálu, byl-li zdrojem tohoto zvýšení zisk obchodní společnosti nebo fond vytvořený ze zisku.

(3) Základem daně pro zvláštní sazbu daně je pouze příjem, pokud v tomto zákoně není stanoveno jinak. Základ daně se stanoví samostatně za jednotlivé cenné papíry, a to i v případě držby cenných papírů stejného druhu od jednoho emitenta. Základ daně se nesnižuje o nezdanitelnou část základu daně (§ 15) a zaokrouhluje se na celé koruny dolů, s výjimkou příjmu plynoucího z podílu na zisku z účasti v obchodní společnosti nebo v podílovém fondu, je-li podíl v nich představován cenným papírem, u něhož se základ daně zaokrouhluje na celé haléře dolů. Pokud plynou v cizí měně úroky z účtu, který není podle podmínek toho, kdo účet vede, určen k podnikání, a z vkladního listu, stanoví se základ daně v cizí měně, a to bez zaokrouhlení. Daň z příjmů vybíraná zvláštní sazbou se zaokrouhluje na celé koruny dolů. U příjmu plynoucího z podílu na zisku z účasti v obchodní společnosti nebo v podílovém fondu, je-li podíl v nich představován cenným papírem, se sražená daň (§ 38d), připadající na jednotlivý cenný papír nezaokrouhluje, avšak celková částka daně sražená plátcem z veškerých příjmů plynoucích jednomu poplatníkovi z majetkové účasti v jedné obchodní společnosti nebo z držby podílových listů jednoho podílového fondu se zaokrouhluje na celé koruny dolů. U příjmů uvedených v odstavci 2 písm. a) nebo m) s výjimkou příjmu plynoucího z podílu na zisku z účasti v obchodní společnosti nebo v podílovém fondu, je-li podíl v nich představován cenným papírem, se základ daně a sražená daň nezaokrouhluje a celková částka daně sražená plátcem z jednotlivého druhu příjmu poplatníka fyzické osoby nebo poplatníka daně z příjmů právnických osob se zaokrouhluje na celé koruny dolů. U příjmů uvedených v § 22 odst. 1 písm. g) bodu 4 se do základu daně pro daň vybíranou srážkou podle zvláštní sazby daně nezahrnuje hodnota podkladového nástroje nebo aktiva.

(4) U příjmů plynoucích z podílu na zisku z účasti v základním investičním fondu je základem daně pro daň vybíranou srážkou podle zvláštní sazby daně příjem snížený o poměrnou část příjmů podléhajících dani vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně nebo sazbě daně podle § 21 odst. 4 připadající na tento základ daně, které byly zúčtovány ve prospěch výnosů investičního fondu ve zdaňovacím období, s nímž tyto příjmy souvisí. Pokud byly výše uvedené příjmy zúčtovány ve prospěch výnosů včetně daně, základ daně pro daň vybíranou srážkou podle zvláštní sazby daně se snižuje pouze o částku sníženou o daň. Poměrná část připadající na tento základ daně se stanoví ve stejném poměru, v jakém je rozdělován zisk určený k výplatě příjmů mezi akcionáře nebo majitele podílových listů. Obdobně se postupuje i u příjmu z podílu na likvidačním zůstatku investičního fondu nebo z vypořádacího podílu při zániku účasti společníka ve společnosti s ručením omezeným nebo komanditisty v komanditní společnosti, které jsou investičním fondem.

(5) Základ daně pro zvláštní sazbu daně u příjmu mimo stojícího společníka, který není mateřskou společností ve vztahu k řízené nebo ovládané osobě, plynoucího z vyrovnání na základě smlouvy o převodu zisku nebo ovládací smlouvy od řídicí nebo ovládací osoby, která není mateřskou společností ve vztahu k řízené nebo ovládané osobě, se snižuje o zisk převáděný na základě smlouvy o převodu zisku nebo ovládací smlouvy zaúčtovaný do výnosů řídicí nebo ovládací obchodní společnosti nebo jeho poměrnou část. Poměrná část převáděného zisku na základě smlouvy o převodu zisku nebo ovládací smlouvy se stanoví v poměru účastí jednotlivých mimo stojících společníků na řízené nebo ovládané obchodní společnosti, přitom se nepřihlíží k účasti řídicí nebo ovládací obchodní společnosti na řízené nebo ovládané obchodní společnosti. Pokud byly výše uvedené příjmy zaúčtovány ve prospěch výnosů včetně daně, základ daně pro zvláštní sazbu daně se snižuje pouze o částku sníženou o daň.

(6) Plynou-li poplatníkovi uvedenému v § 2 odst. 2 úrokové příjmy ze státních dluhopisů, které tento poplatník pořídil z prostředků zvláštního vázaného účtu v bance podle zvláštního právního předpisu^{22a)} a vedených na samostatném účtu u České národní banky, v centrálním depozitáři zaknihovaných cenných papírů, započte se sražená daň na celkovou daňovou povinnost. Pokud nelze sraženou daň nebo její část započíst na celkovou daňovou povinnost proto, že poplatníkovi vznikla ve výši nula nebo vykázal daňovou ztrátu a nebo jeho celková daňová povinnost je nižší, než daň sražená, vznikne ve výši daňové povinnosti, kterou nelze započítat, přeplatek.

(7) Zahrne-li poplatník, který je daňovým rezidentem České republiky, veškeré příjmy uvedené v § 6 odst. 4 do daňového přiznání za zdaňovací období, ve kterém byly příjmy vyplaceny, započte se daň sražená z těchto příjmů na jeho daň.

(8) Zahrne-li do daňového přiznání poplatník, který není daňovým rezidentem České republiky a který je daňovým rezidentem členského státu Evropské unie nebo státu tvořícího Evropský hospodářský prostor, veškeré příjmy uvedené v § 22 odst. 1 písm. b), c), f) a g) bodech 1, 2, 4, 5, 6, 12 až 14, započte se sražená daň na jeho celkovou daňovou povinnost vztahující se k příjmům ze zdrojů na území České republiky, za které v České republice podává daňové přiznání. Pokud nelze sraženou daň nebo její část započítat na tuto jeho celkovou daňovou povinnost proto, že poplatníkovi vznikla daňová povinnost ve výši nula nebo vykázal daňovou ztrátu anebo jeho celková daňová povinnost je nižší než daň sražená, vznikne ve výši daňové povinnosti, kterou nelze započítat, přeplatek. Nezahrne-li poplatník příjmy uvedené v § 22 odst. 1 písm. b), c), f) a g) bodech 1, 2, 4, 5, 6, 12 až 14 do daňového přiznání do konce lhůty stanovené zvláštním právním předpisem, použije se obdobně § 38e odst. 7.

(9) Zvláštní sazba daně z příjmů činí 19 % u poplatníků daně z příjmů právnických osob pro úrokový příjem z účtu u

- a) veřejně prospěšného poplatníka, který není obcí, krajem, nebo poplatníkem uvedeným v § 18a odst. 5,
- b) společenství vlastníků jednotek.

^{2c)} Například nařízení vlády č. 622/2004 Sb., o poskytování příplatku k důchodu ke zmírnění některých křivd způsobených komunistickým režimem v oblasti sociální, zákon č. 357/2005 Sb., o ocenění účastníků národního boje za vznik a osvobození Československa a některých pozůstalých po nich, o zvláštním příspěvku k důchodu některým osobám, o jednorázové peněžní částce některým účastníkům národního boje za osvobození v letech 1939 až 1945 a o změně některých zákonů.

³⁾ Zákon č. 221/1999 Sb., o vojácích z povolání, ve znění zákona č. 155/2000 Sb., zákona č. 129/2002 Sb. a zákona č. 254/2002 Sb. Sb.

Zákon č. 361/2003 Sb., o služebním poměru příslušníků bezpečnostních sborů.

^{4a)} Zákon č. 96/1993 Sb., o stavebním spoření a státní podpoře stavebního spoření a o doplnění zákona ČNR č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění zákona ČNR č. 35/1993 Sb.

^{9a)} Zákon č. 42/1994 Sb., o penzijním připojištění se státním příspěvkem a o změnách některých zákonů souvisejících s jeho zavedením.

¹²⁾ Zákon ČNR č. 202/1990 Sb., o loteriích a jiných podobných hrách.

¹³⁾ Zákon č. 42/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů.

²⁰⁾ Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.

^{22a)} Zákon ČNR č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

^{35a)} Zákon č. 530/1990 Sb., o dluhopisech, ve znění pozdějších předpisů.

ROZDÍLOVÁ TABULKA NÁVRHU PŘEDPISU ČR S LEGISLATIVOU EU

Návrh zákona, kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů		Odpovídající předpis EU		
Ustanovení	Obsah	Celex č.	Ustanovení	Obsah
Čl. I, bod 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.“.	32011L0096	Čl. 4 odst. 1	Obdrží-li mateřská společnost nebo její stálá provozovna z důvodu svého podílu na dceřiné společnosti zisky rozdělené jinak než při likvidaci dceřiné společnosti, členský stát mateřské společnosti a členský stát její stálé provozovny:
		32014L0086	Čl. 1 odst. 1	a) upustí od zdanění těchto zisků, pokud tyto zisky nejsou odečitatelné dceřinou společností, a zdaní tyto zisky, pokud jsou tyto zisky odečitatelné dceřinou společností, nebo
Čl. III	<u>Tento zákon nabývá účinnosti dnem 1. ledna 2016.</u>	32014L0086 32015L0121	Čl. 2 odst. 1 první věta	Členské státy uvedou v účinnost právní a správní předpisy nezbytné pro dosažení souladu s touto směrnicí do 31. prosince 2015.

Číslo předpisu EU (kód celex)	Název předpisu EU
32011L0096	Směrnice Rady 2011/96/EU ze dne 30. listopadu 2011 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států (přepracované znění)
32014L0086	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
32015L0121	Směrnice 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