

ZÁKON

ze dne 12. března 2019,

kterým se mění některé zákony v oblasti daní a některé další zákony

Parlament se usnesl na tomto zákoně České republiky:

ČÁST PRVNÍ

Změna zákona o daních z příjmů

K části první – změna zákona o daních z příjmů

Čl. I

K 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., nálezů 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. 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., nálezů 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. 105/2013 Sb., zákona č. 160/2013 Sb., zákona č. 215/2013 Sb., zákona č. 241/2013 Sb., zákonného opatření Senátu č. 344/2013 Sb., nálezů 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., zákona č. 221/2015 Sb., zákona č. 375/2015 Sb., zákona č. 377/2015 Sb., zákona č. 47/2016 Sb., zákona č. 105/2016 Sb., zákona č. 113/2016 Sb., zákona č. 125/2016 Sb., zákona č. 148/2016 Sb., zákona č. 188/2016 Sb., nálezů Ústavního soudu, vyhlášeného pod č. 271/2016 Sb., zákona č. 321/2016 Sb., zákona č. 454/2016 Sb., zákona č. 170/2017 Sb., zákona č. 200/2017 Sb., zákona č. 225/2017 Sb., zákona č. 246/2017 Sb., zákona č. 254/2017 Sb., zákona č. 293/2017 Sb., zákona č. 92/2018 Sb., zákona č. 174/2018 Sb., zákona č. 306/2018 Sb. a zákon č. 32/2019 Sb., se mění takto:

1. Na konci poznámky pod čarou č. 137 se na samostatný řádek doplňuje věta „Směrnice Rady 2016/1164/EU ze dne 12. července 2016, kterou se stanoví pravidla proti praktikám vyhýbání se daňovým povinnostem, které mají přímý vliv na fungování vnitřního trhu, ve znění směrnice Rady 2017/952/EU.“.

K bodu 1 (poznámka pod čarou č. 137)

Do povinného výčtu ujednání předpisů, které zapracovává zákon o daních z příjmů, se doplňuje nová směrnice Rady (EU), a to směrnice Rady 2016/1164/EU ze dne 12. července 2016, kterou se stanoví pravidla proti praktikám vyhýbání se daňovým povinnostem, které mají přímý vliv na fungování vnitřního trhu. Vzhledem k tomu, že v průběhu transpoziční lhůty došlo k přijetí směrnice Rady 2017/952/EU ze dne 29.

května 2017, kterou se mění směrnice Rady 2016/1164, pokud jde o hybridní nesoulady s třetími zeměmi, navrhuje se zároveň uvedení směrnice v novelizovaném znění.

2. V § 6 odst. 4 písm. b) se částka „2 500 Kč“ nahrazuje slovy „rozhodnou pro účast zaměstnanců na nemocenském pojištění“.

K bodu 2 (§ 6 odst. 4 písm. b))

Z odůvodnění k pozměňovacímu návrhu přijatému na půdě Poslanecké sněmovny:

V návaznosti na zvýšení částky rozhodné pro účast zaměstnanců na nemocenském pojištění s účinností od 1. ledna 2019 z 2 500 Kč na 3 000 Kč, viz Sdělení Ministerstva práce a sociálních věcí č. 236 ze dne 11. října 2018, se navrhuje v § 6 odst. 4 písm. b) zákona o daních z příjmů u tzv. příležitostných příjmů ze závislé činnosti vyjma příjmů plynoucích na základě dohody o provedení práce (např. svědečné u zaměstnance, odměna za výkon funkce, odměna členů okrskových volebních komisí, příjem ze zaměstnání malého rozsahu a dohoda o pracovní činnosti) upravit limit pro vybírání daně srážkou podle zvláštní sazby daně. Tento limit bude nově navázán na automatickou valorizaci částky rozhodné pro účast zaměstnanců na nemocenském pojištění podle § 6 odst. 2 zákona č. 187/2006 Sb., o nemocenském pojištění, ve znění pozdějších předpisů, z důvodu, aby při příštím zvýšení této částky nebylo nutné přijímat novelu zákona o daních z příjmů.

Důvodem této navrhované změny je zachovat v co nejvyšší možné míře konzistenci a princip jednoty „vyměřovacích základů“ s právními předpisy upravujícími veřejné pojistné.

V případě přijetí této změny budou srážkové dani (15 %) podléhat u poplatníka daně z příjmů fyzických osob bez učiněného prohlášení k dani podle § 38k zákona o daních z příjmů příjmy po případném zvýšení o povinné pojistné (§ 6 odst. 12 zákona o daních z příjmů) uvedené v § 6 odst. 1 písm. a) až d) zákona o daních z příjmů do měsíčního limitu ve výši:

- 10 000 Kč u příjmů z dohody o provedení práce a
- 3 000 Kč u zbývajících druhů příjmů ze závislé činnosti.

Poplatník i nadále nebude v případě těchto zbývajících druhů příjmů do výše 3 000 Kč hrubého příjmu povinen podávat daňové přiznání. Výše limitu se přitom jako doposud odvíjí od výše zúčtovaného tzv. „hrubého“ příjmu, a nikoliv od základu daně případně zvýšeného na tzv. „superhrubou mzdu“. K jiné věcné ani legislativní změně v tomto ustanovení nedochází.

3. V § 7 odst. 7 písm. a) se částka „800 000 Kč“ nahrazuje částkou „1 600 000 Kč“.

K bodu 3 (§ 7 odst. 7 písm. a))

Z odůvodnění k pozměňovacímu návrhu přijatému na půdě Poslanecké sněmovny:

V roce 2017 schválil Parlament novelu zákona o daních z příjmů (zákon č. 170/2017 Sb.), která mimo jiné snižovala limity pro uplatnění výdajových paušálů na polovinu tehdejšího stavu. Z příjmů 2 mil Kč se snížil limit na 1 mil Kč ročně. Z pohledu výdajů jsou limity nastaveny následovně:

80 % z příjmů ze zemědělské výroby, lesního a vodního hospodářství a z příjmů z živnostenského podnikání řemeslného; nejvýše lze však uplatnit výdaje do částky 800 000 Kč,

60 % z příjmů ze živnostenského podnikání; nejvýše lze však uplatnit výdaje do částky 600 000 Kč,

30 % z příjmů z nájmu majetku zařazeného v obchodním majetku; nejvýše lze však uplatnit výdaje do částky 300 000 Kč,

40 % z jiných příjmů ze samostatné činnosti, s výjimkou příjmů podle odstavce 1 písm. d) a odstavce 6; nejvýše lze však uplatnit výdaje do částky 400 000 Kč.

Úprava výdajových paušálů nebyla součástí vládního návrhu zákona, ale byla do zákona včleněna pozměňovacím návrhem, nebyla tedy dostatečně vyhodnocena a nepředcházela jí potřebná diskuze.

Pozměňovací návrh vrací limity výdajových paušálů na úroveň roku 2016. Výše limitů výdajových paušálů se stanovuje takto:

80 % z příjmů ze zemědělské výroby, lesního a vodního hospodářství a z příjmů z živnostenského podnikání řemeslného; nejvýše lze však uplatnit výdaje do částky 1 600 000 Kč,

60 % z příjmů ze živnostenského podnikání; nejvýše lze však uplatnit výdaje do částky 1 200 000 Kč,

30 % z příjmů z nájmu majetku zařazeného v obchodním majetku; nejvýše lze však uplatnit výdaje do částky 600 000 Kč,

40 % z jiných příjmů ze samostatné činnosti, s výjimkou příjmů podle odstavce 1 písm. d) a odstavce 6; nejvýše lze však uplatnit výdaje do částky 800 000 Kč.

Zvýšením limitů výdajových paušálů (navrácení limitů do výše roku 2016) se rozšíří skupina podnikatelů, která bude moci uplatnit novou podobu výdajových paušálů, čímž dojde k úspoře administrativních nákladů. Uspořené náklady a dodatečně získaný čas budou mít stimulační efekt k rozvoji malého podnikání v České republice. Rovněž se zlepší podmínky při vstupu do podnikání, což může motivovat nové lidi ke startu podnikání.

Očekává se výpadek příjmů veřejných rozpočtů o 1,5 mld Kč¹ ročně (z toho 1,2 mld Kč státní rozpočet). Toto snížení příjmů bude plně pokryto nárůstem příjmů z důvodu pokračujícího hospodářského růstu české ekonomiky.

4. V § 7 odst. 7 písm. b) se částka „600 000 Kč“ nahrazuje částkou „1 200 000 Kč“.

K bodu 4 (§ 7 odst. 7 písm. b))

Viz odůvodnění k bodu 3.

5. V § 7 odst. 7 písm. c) se částka „300 000 Kč“ nahrazuje částkou „600 000 Kč“.

K bodu 5 (§ 7 odst. 7 písm. c))

Viz odůvodnění k bodu 3.

6. V § 7 odst. 7 písm. d) se částka „400 000 Kč“ nahrazuje částkou „800 000 Kč“.

K bodu 6 (§ 7 odst. 7 písm. d))

Viz odůvodnění k bodu 3.

¹ Odhad vychází ze stanoviska MF k novele zákona o dani z příjmů poslance Vojtěcha Munzara a dalších (ST77)

7. V § 8 odst. 4 se za slova „a) až d)“ vkládají slova „a i)“.

K bodu 7 (§ 8 odst. 4)

Jedná se o legislativně technickou úpravu. Plnění ze zisku svěřenského fondu nebo rodinné fundace, uvedené v § 8 odst. 1 písm. i) zákona o daních z příjmů, podléhá v souladu s § 36 odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů v případě, že plyne ze zdrojů na území České republiky, zvláštní sazbe daně vybírané srážkou. Z uvedeného důvodu je v § 8 odst. 4 zákona o daních z příjmů doplněn režim zdanění tohoto příjmu v případě, že plyne ze zahraničí. Stanoví se, že v takovém případě je tento příjem základem daně nesníženým o výdaje.

8. V § 9 odst. 4 větě první se částka „300 000 Kč“ nahrazuje částkou „600 000 Kč“.

K bodu 8 (§ 9 odst. 4)

Viz odůvodnění k bodu 3.

9. V § 22 odst. 1 písm. g) se na konci textu bodu 3 doplňují slova „a ze zisku rodinné fundace“.

K bodu 9 (§ 22 odst. 1 písm. g) bod 3)

Navrhovaná úprava doplňuje, že podílem na zisku se pro účely určení příjmů ze zdrojů na území České republiky rozumí i plnění ze zisku rodinné fundace, a to pro narovnání této úpravy s úpravou plnění ze svěřenského fondu. U rodinných fundací se podle § 21c odst. 2 zákona o daních z příjmů rozlišuje plnění ze zisku a plnění z ostatního majetku, obdobně jako u svěřenského fondu podle odstavce 1 tohoto ustanovení, a je proto nutné stanovit pro obě entity stejné zacházení s plněním z jejich zisku pro účely zdanění příjmů nerezidentů ze zdrojů na území České republiky.

10. V § 22 odst. 1 písm. g) bod 7 zní:

„7. příjmy z prodeje investičních nástrojů podle zákona upravujícího podnikání na kapitálovém trhu a majetkových práv registrovaných na území České republiky neuvedené pod písmeny h) a j),“.

K bodu 10 (§ 22 odst. 1 písm. g) bod 7)

Navrhovaná nová textace § 22 odst. 1 písm. g) bodu 7 zákona o daních z příjmů souvisí se zařazením nového písm. j) do tohoto ustanovení. Podle § 22 odst. 1 písm. g) bodu 7 zákona o daních z příjmů v dosavadním znění se příjem z prodeje movitých věcí, které jsou v obchodním majetku stále provozovny, považuje za příjem ze zdrojů na území České republiky, pouze pokud tento příjem plyne od daňového rezidenta České republiky nebo od stále provozovny daňového nerezidenta umístěné na území České republiky. V nově navrhovaném písm. j) se stanoví, že za příjem ze zdrojů na území České republiky se považuje i příjem vzniklý v důsledku přemístění majetku bez změny vlastnictví z České republiky do zahraničí. Pro příjmy z prodeje movitých věcí, které jsou v obchodním majetku stále provozovny, se proto nově v § 22 odst. 1 písm. j) zákona o daních z příjmů stanoví, že jsou také příjmem ze zdrojů na území České republiky vždy, tedy bez ohledu na to, zda plynou od daňového rezidenta České republiky nebo od stále provozovny daňového nerezidenta umístěné v České republice, či od daňového nerezidenta.

Příjmy z prodeje investičních nástrojů a z prodeje majetkových práv registrovaných na území České republiky jsou i nadále

příjmem ze zdrojů na území České republiky primárně tehdy, pokud splňují podmínky uvedené v § 22 odst. 1 písm. g) zákona o daních z příjmů, tedy jedná se o příjem od daňového rezidenta nebo od stále provozovny daňového nerezidenta umístěné na území České republiky. Protože však investiční nástroje i majetková práva jsou zároveň movitou věcí, mohou v případě, že by byly prodávány z obchodního majetku stále provozovny umístěné na území České republiky daňovému rezidentovi, spadat současně pod § 22 odst. 1 písm. g) bod 7 zákona o daních z příjmů i pod nově navrhované písmeno j) tohoto ustanovení. Proto se explicitně stanoví, taková situace se posoudí podle písmena j), nikoli podle písm. g) bodu 7, tj. písmeno j) představuje speciální normu vůči písm. g) bodu 7, obdobně jako je tomu již nyní ve vztahu písm. g) bodu 7 a písm. h) s ohledem na podíly v obchodních korporacích, které jsou zároveň investičními nástroji.

11. V § 22 odst. 1 písm. g) se na konci textu bodu 13 doplňují slova „a z rodinné fundace“.

K bodu 11 (§ 22 odst. 1 písm. g) bod 13)

Ustanovení § 22 odst. 1 písm. g) bodu 13 se rozšiřuje o příjmy z rodinné fundace z důvodu narovnání zacházení s těmito příjmy a s příjmy ze svěřenského fondu.

12. V § 22 se na konci odstavce 1 tečka nahrazuje čárkou a doplňuje se písmeno j), které zní:

„j) příjmy z prodeje movitých věcí, které jsou v obchodním majetku stále provozovny, a příjmy z přemístění majetku bez změny vlastnictví z České republiky do zahraničí.“.

K bodu 12 (§ 22 odst. 1 písm. j))

Mezi příjmy, které jsou příjmy ze zdrojů na území České republiky, se doplňuje příjem vzniklý v důsledku přemístění majetku bez změny vlastnictví z České republiky do zahraničí. Vzhledem k tomu, že se zdanění přemístění majetku bez změny vlastnictví z České republiky do zahraničí vztahuje podle § 23g odst. 2 písm. b) zákona o daních z příjmů na daňové nerezidenty a v § 23g odst. 1 zákona o daních z příjmů se stanoví fikce, že přemístění majetku bez změny vlastnictví je jeho prodejem sobě samotnému, v uvedeném případě by tak poplatníkem daně z příjmů právnických osob, který je daňovým nerezidentem, vznikl příjem, který není příjmem ze zdrojů na území České republiky, a nevztahovala by se tedy na něj daňová povinnost v České republice (viz § 17 odst. 4 zákona o daních z příjmů). Proto se tento příjem výslovně prohlašuje za příjem ze zdrojů na území České republiky.

Současně se do ustanovení § 22 odst. 1 písm. j) zákona o daních z příjmů přesouvá část dosavadního ustanovení písm. g) bodu 7 a rozšiřuje se tak skupina příjmů, které jsou příjmy ze zdrojů na území České republiky, o příjmy z prodeje movitých věcí, které jsou v obchodním majetku stále provozovny; podle dosavadního znění § 22 odst. 1 písm. g) bodu 7 zákona o daních z příjmů byl tento příjem příjmem ze zdrojů na území České republiky, pouze pokud pocházel od daňového rezidenta České republiky nebo od stále provozovny daňového nerezidenta umístěné na území České republiky, blíže viz důvodová zpráva k novelizačnímu bodu upravujícímu § 22 odst. 1 písm. g) bod 7 zákona o daních z příjmů. Movitými věcmi jsou přitom všechny věci, které nejsou nemovitě, a mohou být jak hmotné, tak nehmotné; nehmotnými věcmi movitými jsou práva, jejichž povaha to připouští, tedy zejména práva na nejrůznější plnění.

13. V § 23 odst. 9 písm. a) se slova „ , kmenových listů“ zrušují.

K bodu 13 (§ 23 odst. 9 písm. a))

Navrhovaná změna se týká oceňovacích rozdílů ze změny reálné hodnoty kmenového listu, který je pro účely právních předpisů upravujících účetnictví oceňován reálnou hodnotou. Tato právní úprava navazuje na právní úpravu daňového režimu kmenového listu provedenou zákonem č. 170/2017 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní. Podle této nové právní úpravy se na kmenový list, který se v souladu s právními předpisy upravujícími účetnictví oceňuje reálnou hodnotou, již nevztahuje ustanovení § 24 odst. 2 písm. w) zákona o daních z příjmů, podle kterého se při úplatném převodu takového kmenového listu uplatňuje jako výdaj vynaložený na dosažení, zajištění a udržení příjmů nabývací cena kmenového listu, a to do výše příjmů z úplatného převodu. Nově se postupuje podle ustanovení § 24 odst. 2 písm. r) zákona o daních z příjmů, kdy jako výdaj vynaložený na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů lze při jeho úplatném převodu uplatnit „aktuální“ hodnotu zachycenou v účetnictví. Zároveň však při této úpravě nebyl vypuštěn kmenový list z ustanovení § 23 odst. 9 písm. a) zákona o daních z příjmů, podle kterého oceňovací rozdíly kmenového listu jsou vylučovány z výsledku hospodaření. Došlo tak k nesouladu mezi ustanoveními řešícími daňovou uznatelnost výdajů při úplatném převodu kmenového listu a ustanovením, které vylučuje u všech kmenových listů oceňovací rozdíly ze základu daně.

Navrhované ustanovení tuto situaci řeší tak, že ruší výjimku uvedenou v § 23 odst. 9 písm. a) zákona o daních z příjmů a kmenové listy tak včleňuje do obecného pojmu cenné papíry (kmenový list je cenným papírem na řad ve smyslu § 137 odst. 3 zák. č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech, ve znění pozdějšího předpisu). Potvrzuje se tak původní záměr zákonodárce, podle kterého má kmenový list mít stejný daňový režim, jako mají akcie, a zajišťuje se tak soulad daňového řešení s účetnictvím.

14. V § 23 se doplňuje odstavce 19, který zní:

„(19) Výsledek hospodaření poplatníka, který na základě právních předpisů upravujících účetnictví využil možnost oceňovat finanční nástroj reálnou hodnotou do vlastního kapitálu bez ovlivnění výsledku hospodaření, se při realizaci tohoto finančního nástroje upraví o částku odpovídající změnám vlastního kapitálu souvisejícím s tímto finančním nástrojem od jeho pořízení do jeho realizace, pokud neovlivnily základ daně; to neplatí pro finanční nástroj, u kterého by byl příjem z jeho převodu osvobozen.“.

K bodu 14 (§ 23 odst. 19)

Právní úprava reaguje na změny v novele účetní vyhlášky č. 501/2002 Sb. s účinností od 1. ledna 2018.

Výše uvedená novela vyhlášky zohledňuje implementaci IFRS 9 do práva Evropské unie. Tato implementace byla provedena v listopadu 2016 nařízením Komise (EU) č. 2016/2067, které novelizuje nařízení Komise (EU) č. 1126/2008 ze dne 3. listopadu 2008, kterým se přijímají některé mezinárodní účetní standardy v souladu s nařízením Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002.

Smyslem IFRS 9 je mimo jiné upravit otázky týkající se klasifikace finančních nástrojů v účetnictví a nahradit předchozí mezinárodní účetní standard 39 (dále jen „IAS 39“), který tuto problematiku upravoval dosud. IFRS 9 s sebou přináší změny,

kteří spočívají především v odlišné klasifikaci finančních nástrojů a ve způsobech zachycení rozdílů ze změn v oceňování těchto nástrojů.

Jedním z druhů finančních nástrojů, kterých se dotýká změna v IFRS 9 oproti IAS 39, jsou také kapitálové nástroje. Kapitálovým nástrojem ve smyslu mezinárodního účetního standardu 32 je smlouva dokládající zbytkový podíl na aktivech účetní jednotky po odečtení všech jejích závazků (např. akcie). Pro kapitálové nástroje, které nejsou určeny k obchodování, IFRS 9 nově umožňuje účetní jednotce rozhodnout se, že změny reálné hodnoty u účetní jednotkou určených kapitálových nástrojů bude účtovat a vykazovat v účetnictví nikoli ve výsledku hospodaření, ale v tzv. ostatním úplném výsledku, tj. proti jiným účtům vlastního kapitálu (odstavec 5.7.5 IFRS 9). V důsledku tohoto rozhodnutí se pak zisky a ztráty plynoucí z tohoto kapitálového nástroje (zejména ze změn reálné hodnoty a z prodeje) neúčtují ani nepřevádějí do výsledku hospodaření (s výjimkou přijatých podílů na zisku). Výše zmíněná možnost je prozatím zapracována v rámci účetní vyhlášky č. 501/2002 Sb., ale IFRS 9 se obecně vztahuje na všechny účetní jednotky, proto lze předpokládat, že na tuto možnost budou reagovat i jiné vyhlášky provádějící zákon o účetnictví. V rámci úpravy zákona o daních z příjmů je proto zvoleno obecné řešení.

Podle navrhované vyhlášky se tak v okamžiku realizace majetkového cenného papíru dobrovolně zařazeného do cenných papírů oceňovaných reálnou hodnotou proti účtům vlastního kapitálu (pojem použitý vyhláškou pro finanční, resp. kapitálový nástroj) zisky nebo ztráty ze změn reálné hodnoty po dobu od pořízení do okamžiku realizace a zisk nebo ztráta z prodeje (rozdíl mezi prodejní cenou a „aktuální“ reálnou hodnotou) vykázají v položce „14. Nerozdělený zisk nebo neuhrazená ztráta z předchozího období“, s výjimkou zaúčtování přijatých podílů na zisku k cennému papíru, protože na ně změna nedopadá a budou nadále účtovány výsledkově.

To však komplikuje správné stanovení základu daně u poplatníků daní z příjmů, kteří využijí této možnosti, kterou jim dává účetní vyhláška č. 501/2002 Sb., neboť zisky a ztráty ze změn reálné hodnoty takového papíru nebo jeho prodeje se neprojeví ve výsledku hospodaření, z kterého se vychází pro účely zjištění základu daně u účtujících poplatníků (ve smyslu ustanovení § 21h a § 23 odst. 2 a § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů).

Z tohoto důvodu se navrhuje zohlednit v zákoně o daních z příjmů specifické postavení těchto finančních nástrojů, tj. zajistit zdanění zisků včetně změn ocenění těchto finančních nástrojů a uplatnění ztrát plynoucích z těchto finančních nástrojů, a to v okamžiku jejich realizace.

Poplatník, který využije výše popsanou možnost oceňování reálnou hodnotou proti účtům vlastního kapitálu, tak na základě navrhované právní úpravy upraví v okamžiku realizace finančního nástroje výsledek hospodaření o částky, které zvýšily nebo snížily vlastní kapitál v souvislosti s tímto finančním nástrojem za dobu od jeho pořízení do okamžiku jeho realizace, a to za podmínky, že tyto částky neovlivnily základ daně (prostřednictvím výsledku hospodaření nebo jiných úprav podle zákona o daních z příjmů). Jedná se tak o souhrnnou hodnotu oceňovacích rozdílů vykazovaných proti účtům vlastního kapitálu a rozdíl mezi prodejní cenou a „aktuální“ reálnou hodnotou finančního nástroje, pokud se prodejní cena nerovná této aktuální hodnotě.

Uvedeno na příkladu, poplatník si pořídí akcii neurčenou k dalšímu obchodování v hodnotě 100 Kč a při prvním zaúčtování se v souladu s IFRS 9 a vyhláškou neodvolatelně rozhodne, že následné změny reálné hodnoty bude vykazovat proti účtům vlastního kapitálu a nikoliv do výsledku hospodaření. Poplatník po dobu 3 let drží akcii, v prvním roce vzrostla její hodnota o 10 Kč, v druhém klesla o 20 Kč

a v třetím roce vzrostla o 30 Kč. Aktuální hodnota akcie je tedy 120 Kč. Tyto změny reálné hodnoty bude poplatník vykazovat v položce „13. Oceňovací rozdíly“ a v prvním ani druhém roce nebudou daňově reflektovány. Ve třetím roce poplatník akcii prodá za „aktuální“ reálnou hodnotu 120 Kč. Do položky „14. Nerozdělený zisk nebo neuhrazená ztráta z předchozího období“ poplatník zahrne souhrnnou hodnotu všech oceňovacích rozdíků po dobu držby akcie (10 – 20 + 30 = 20 Kč). Po dobu od pořízení akcie do její realizace se tak vlastní kapitál zvýšil v položce 13. o 20 Kč a podle navrhované právní úpravy o tuto částku poplatník zvýší výsledek hospodaření v okamžiku jejího prodeje. Dojde tak k dodanění souhrnné hodnoty zisků a ztrát ze změn reálné hodnoty po dobu držby této akcie.

V případě prodeje za vyšší částku než je „aktuální“ reálná hodnota akcie, např. za 130 Kč, platí výše uvedené s tím, že v položce „14. Nerozdělený zisk nebo neuhrazená ztráta z předchozího období“ poplatník vykáže i rozdíl mezi prodejní a „aktuální“ reálnou hodnotou akcie (130 – 120 = 10 Kč). Po dobu od pořízení akcie do její realizace se tak vlastní kapitál zvýšil o 30 Kč (v položce 13. o 20 Kč a v položce 14. o 10 Kč) a podle navrhované úpravy o tuto částku poplatník zvýší výsledek hospodaření v okamžiku jejího prodeje. Dojde tak k dodanění souhrnné hodnoty zisků a ztrát ze změn reálné hodnoty po dobu držby této akcie a k dodanění zisku, nebo uplatnění ztráty z prodeje.

Dané pravidlo pro úpravu výsledku hospodaření se nepoužije na finanční nástroj, u kterého by byl příjem z jeho převodu osvobozen v případě, kdyby byl vykázán ve výsledku hospodaření. Danou výjimkou se zabraňuje, aby v případě, kdy jsou jinak naplněny podmínky stanovené v § 19 pro osvobození převodu podílu, byl v případě zaúčtování do vlastního kapitálu zdaněn též „zisk, nebo ztráta“ z prodeje.

Cílem navrhované právní úpravy je tak jednak umožnit poplatníkovi, který je účetní jednotkou, aby si mohl v souvislosti s finančním nástrojem, který v současnosti oceňuje reálnou hodnotou a rozhodne se, že tento nástroj od 1. ledna 2018 (tj. před nabytím účinnosti tohoto zákona) podřídit režimu odstavce 5.7.5 IFRS 9, uplatnit i nadále daňovou ztrátu, a jednak zajistit, že zisky ze změn reálné hodnoty těchto nástrojů a z jejich prodejů vstoupí do základu daně.

Pokud by k navrhované právní úpravě nedošlo, pak by pouhá změna účetní klasifikace vedla k rozdílnému daňovému výsledku, což by vedlo k porušení principu daňové neutrality.

15. V § 23 se doplňuje odstavec 20, který včetně poznámky pod čarou č. 140 zní:

„(20) V případech, kdy poplatník na základě právních předpisů upravujících účetnictví postupuje podle přímo použitelného předpisu Evropské unie upravujícího účetní výkaznictví leasingů¹⁴⁰⁾, se pro zjištění základu daně vychází z výsledku hospodaření, který by byl zjištěn, kdyby poplatník v těchto případech postupoval podle právních předpisů upravujících účetnictví účinných před 1. lednem 2018.“

¹⁴⁰⁾ Nařízení komise 2017/1986 ze dne 31. října 2017, kterým se mění nařízení (ES) č. 1126/2008, kterým se přijímají některé mezinárodní účetní standardy v souladu s nařízením Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002, pokud jde o mezinárodní standard účetního výkaznictví 16.“

K bodu 15 (§ 23 odst. 20)

Z odůvodnění k pozměňovacímu návrhu přijatému na půdě Poslanecké sněmovny:

Pro zjištění základu daně z příjmů se podle stávajícího ustanovení § 23 odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), vychází z výsledku hospodaření sestaveného podle českých právních předpisů upravujících účetnictví bez vlivu Mezinárodních účetních standardů.

Navrhovaná úprava reaguje na nový standard IFRS 16 – Leasingy (IFRS 16), podle kterého jsou s účinností od 1. ledna 2019 banky a jiné finanční instituce povinny postupovat v souladu s českými právními předpisy upravujícími účetnictví. Na základě novely účetní vyhlášky č. 501/2002 Sb. (viz § 4a) účinné od 1. ledna 2018 je tento standard součástí českých právních předpisů upravujících účetnictví, a proto nelze vyloučit vliv IFRS 16 na výsledek hospodaření nelze vyloučit bez dalšího (resp. bez úpravy zákona o daních z příjmů) bank a jiných finančních institucí.

Standard IFRS 16 se vztahuje na vymezené formy nájmu (včetně finančního leasingu) a zcela zásadně mění účetní zachycení těchto transakcí. Zjednodušeně řečeno, místo zaúčtování běžných splátek či nájemného nájemce musí vykazovat jednak závazek ve výši diskontovaných peněžních toků a zároveň vykazuje aktivum (majetek) vyjadřující právo užívat daný majetek, které se postupně rozpouští formou odpisů. Tento způsob účtování je zcela neslučitelný s dosavadním postupem, jež obsahuje zákon o daních z příjmů, který definuje některá specifická pravidla pro uplatňování výdajů spojených s leasingovými operacemi v základu daně z příjmů. Odlišný přístup k vykazování obsahuje standard IFRS 16 i pro pronajímatele, za splnění určitých kritérií.

Na základě výše uvedeného se navrhuje pro stanovení základu daně z příjmů vyloučit vliv účetních operací souvisejících s aplikací IFRS 16 z výsledku hospodaření poplatníků daně z příjmů. Poplatníci (banky a jiné finanční instituce) tak budou při stanovení základu daně vycházet z výsledku hospodaření sestaveného stejným způsobem jako před 1. lednem 2018, kdy se v těchto případech postupovalo podle § 23 odst. 2 zákona o daních z příjmů a k účetním postupům dle IFRS, se při stanovení základu daně nepřihlíželo. Poplatníci tedy bude v případě zjištění výsledku hospodaření pro účely stanovení základu daně postupovat v případě transakcí upravených standardem IFRS 16 podle českých právních předpisů upravujících účetnictví platných před 1. lednem 2018. Datum 1. ledna 2018 je zvoleno z důvodu, že od tohoto data je účinná novela vyhlášky č. 501/2002 Sb., která zavedla IFRS 16 do českých právních předpisů upravujících účetnictví.

Pokud by navrhovaná právní úprava nebyla provedena, došlo by k výraznému snížení právní jistoty, neboť by některá ustanovení zákona o daních z příjmu byla v rozporu s postupy požadovanými standardem IFRS 16 a poplatníci by v těchto případech jen velmi obtížně stanovovali základ daně v souladu se zákonem o dani z příjmů. Změna v daňovém režimu by dále vedla k rozdílnému daňovému výsledku u poplatníků účtujících podle účetní vyhlášky č. 501/2002 Sb. (zejména banky) a ostatních poplatníků, což by vedlo k porušení principu daňové neutrality.

16. V § 23d se odstavec 2 zrušuje.

Dosavadní odstavce 3 až 6 se označují jako odstavce 2 až 5.

K bodu 16 (§ 23d odst. 2)

Navrhuje se zrušení právní úpravy obsažené v ustanovení § 23d odst. 2 zákona o daních z příjmů, která obsahuje specifické pravidlo proti vyhýbání se daňovým povinnostem a která se v souvislosti s navrhovaným zavedením obecného pravidla proti zneužívání v § 8 odst. 4 daňového řádu stává nadbytečnou.

17. V § 23d odstavec 2 zní:

„(2) Ustanovení § 23a odst. 2, § 23a odst. 5 písm. b) a c), § 23b odst. 5 a § 23c odst. 8 písm. b) a c) se nepoužije, pokud je při převodu obchodního závodu přijímající obchodní korporací, při fúzi obchodních korporací nebo při rozdělení obchodní korporace zanikající obchodní korporací, rozdělovanou obchodní korporací, nástupnickou existující obchodní korporací, nástupnickou založenou obchodní korporací, nástupnickou obchodní korporací, která je jediným společníkem, nebo nástupnickou obchodní korporací při rozdělení obchodní korporace, která po dobu delší než 12 měsíců předcházejících převodu obchodního závodu, rozhodnému dni fúze nebo rozdělení ve skutečnosti nevykonávala činnost. To neplatí, pokud dotčený poplatník prokáže, že pro převod obchodního závodu, fúzi obchodních korporací nebo rozdělení obchodní korporace existují řádné ekonomické důvody.“

K bodu 17 (§ 23d odst. 2)

Navrhovaná právní úprava zohledňuje navrhované zrušení § 23d odst. 2 zákona o daních z příjmů, který upravuje specifické pravidlo proti vyhýbání se daňovým povinnostem, a dále zohledňuje navrhované zakotvení § 8 odst. 4 daňového řádu, tedy explicitní zakotvení obecného pravidla proti zneužití a obcházení práva v oblasti daní. Navrhované ustanovení § 23d odst. 2 zákona o daních z příjmů i nadále obsahuje úpravu zvláštního pravidla proti vyhýbání se daňovým povinnostem. Na případy vyhýbání se daňovým povinnostem, na které se toto ani jiná ustanovení upravující zvláštní pravidla proti vyhýbání se daňovým povinnostem vztahovat nebudou, bude možné subsidiárně aplikovat pravidlo obsažené v navrhovaném § 8 odst. 4 daňového řádu, jehož cílem je postihnout právě ty případy vyhýbání se daňovým povinnostem, na které se ustanovení upravující zvláštní pravidla proti vyhýbání se daňovým povinnostem nevztahují.

Navrhované ustanovení pro účely posuzování převodu obchodního závodu, fúze obchodních korporací či rozdělení obchodní korporace i nadále upravuje kritérium „existence řádných ekonomických důvodů“, které toto ustanovení upravovalo doposud (viz § 23d odst. 3 zákona o daních z příjmů) a které správce daně v rámci své praxe doposud aplikoval. V tomto ohledu tedy navrhovanou úpravou nedochází k žádné věcné změně. Uvedený pojem „řádné ekonomické důvody“ reflektuje pojem „platné hospodářské důvody“ používaný čl. 15 odst. 1 písm. a) směrnice Rady 2009/133/ES ze dne 19. října 2009 o společném systému zdanění při fúzích, rozděleních, částečných rozděleních, převezech aktiv a výměně akcií týkajících se společností z různých členských států a při přemístění sídla evropské

společnosti nebo evropské družstevní společnosti mezi členskými státy.

18. V § 23d se na konci odstavců 3 a 4 doplňuje věta „To neplatí, pokud dotčený poplatník prokáže, že pro takový převod podílu existují řádné ekonomické důvody.“

K bodu 18 (§ 23d odst. 3 a 4)

Navrhovaná právní úprava reaguje na poslední vývoj judikatury Soudního dvora Evropské unie a uvádí ustanovení § 23d odst. 3 a 4 zákona o daních z příjmů upravující zvláštní pravidlo proti vyhýbání se daňové povinnosti do souladu s touto nejnovější judikaturou, která je představována rozhodnutím ze dne 20. prosince 2017 ve spojených věcech C-504/16 (Deister Holding AG) a C-613/16 (Juhler Holding A/S), v němž Soudní dvůr Evropské unie dospěl k závěru, že zvláštní pravidla proti vyhýbání se daňovým povinnostem musí být formulováno takovým způsobem, aby nedošlo k tomu, že daňový poplatník právo nezneužil, ale přesto vlivem tohoto pravidla je na něj pohlíženo, jako by ke zneužití práva došlo.

Navrhované ustanovení § 23d odst. 3 a 4 zákona o daních z příjmů i nadále obsahuje úpravu zvláštního pravidla proti vyhýbání se daňovým povinnostem. Na případy vyhýbání se daňovým povinnostem, na které se toto ani jiná ustanovení upravující zvláštní pravidla proti vyhýbání se daňovým povinnostem vztahovat nebudou, bude možné subsidiárně aplikovat pravidlo obsažené v navrhovaném § 8 odst. 4 daňového řádu, jehož cílem je postihnout právě ty případy vyhýbání se daňovým povinnostem, na které se ustanovení upravující zvláštní pravidla proti vyhýbání se daňovým povinnostem nevztahují.

Navrhované ustanovení pro účely posuzování převodu obchodního závodu, fúze obchodních korporací či rozdělení obchodní korporace i nadále upravuje kritérium „existence řádných ekonomických důvodů“, které toto ustanovení upravovalo doposud (viz § 23d odst. 3 zákona o daních z příjmů) a které správce daně v rámci své praxe doposud aplikoval. V tomto ohledu tedy navrhovanou úpravou nedochází k žádné věcné změně. Uvedený pojem „řádné ekonomické důvody“ reflektuje pojem „platné hospodářské důvody“ používaný čl. 15 odst. 1 písm. a) směrnice Rady 2009/133/ES ze dne 19. října 2009 o společném systému zdanění při fúzích, rozděleních, částečných rozděleních, převezech aktiv a výměně akcií týkajících se společností z různých členských států a při přemístění sídla evropské společnosti nebo evropské družstevní společnosti mezi členskými státy.

19. Za § 23d se vkládají nové § 23e až 23h, které včetně nadpisů znějí:

„§ 23e

Omezení uznatelnosti nadměrných výpůjčních výdajů

(1) Výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji poplatníka daně z příjmů právnických osob se zvyšuje o částku odpovídající kladnému rozdílu mezi nadměrnými výpůjčními výdaji a limitem uznatelnosti nadměrných výpůjčních výdajů, kterým je vyšší z částek

a) 30 % daňového zisku před úroky, zdaněním a odpisy, nebo

b) 80 000 000 Kč.

(2) Nadměrnými výpůjčními výdaji se pro účely daní z příjmů rozumí výpůjční výdaje, které jsou výdaji vynaloženými na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, po odečtení zdanitelných výpůjčních příjmů za dané zdaňovací období nebo období, za které se podává daňové přiznání.

(3) Výpůjčním výdajem se pro účely daní z příjmů rozumí

- a) finanční výdaj,
- b) výdaj, který svou podstatou představuje plnění za poskytnutí úvěrového finančního nástroje, bez ohledu na závazek, ze kterého takové plnění plyne,
- c) pomyslný úrok v rámci derivátu,
- d) výdaj související s derivátem sjednaným za účelem zajištění rizika souvisejícího se závazkem podle písmen a) až c),
- e) výdaj v podobě kursového rozdílu souvisejícího se závazkem podle písmen a) až d),
- f) úrok obsažený v úplatě na základě závazku o přenechání majetku k úplatnému užití s právem na následné úplatné nabytí tohoto majetku stranou tohoto závazku,
- g) úrok, který je součástí ocenění majetku podle právních předpisů upravujících účetnictví,
- h) výdaj obdobný výdaji podle písmen a) až g).

(4) Výpůjčním příjmem se pro účely daní z příjmů rozumí příjem ve formě úroku z úvěrového finančního nástroje a obdobný příjem z titulu podle odstavce 3.

(5) Daňovým ziskem před úroky, zdaněním a odpisy se pro účely daní z příjmů rozumí úhrn za zdaňovací období nebo období, za které se podává daňové přiznání,

- a) výsledku hospodaření nebo rozdílu mezi příjmy a výdaji upraveného podle tohoto zákona s výjimkou úpravy v důsledku omezení uznatelnosti nadměrných výpůjčních výdajů,
- b) základů daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně,
- c) samostatného základu daně zdaňovaného sazbou daně podle § 21 odst. 4,
- d) odpisů majetku uplatněných jako výdaj vynaložený na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů,
- e) kladného oceňovacího rozdílu při koupi obchodního závodu nebo kladného rozdílu mezi oceněním obchodního závodu nabytého koupí a souhrnem jeho individuálně přeceněných složek majetku sníženým o převzaté dluhy uplatněného jako výdaj vynaložený na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů a
- f) nadměrných výpůjčních výdajů.

(6) Pokud byl výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji zvýšen v důsledku omezení uznatelnosti nadměrných výpůjčních výdajů, lze o částku, o kterou byl takto zvýšen, snížit výsledek

hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji v následujících zdaňovacích obdobích nebo obdobích, za která se podává daňové přiznání, a to až do výše kladného rozdílu mezi limitem uznatelnosti nadměrných výpůjčních výdajů a nadměrnými výpůjčními výdaji za dané zdaňovací období nebo období, za které se podává daňové přiznání. Možnost snížit si výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji nepřechází na právního nástupce.

K bodu 19 (§ 23e až § 23h)

§ 23e a § 23f (Omezení uznatelnosti nadměrných výpůjčních výdajů):

K § 23e:

Ustanovení transponuje do právního řádu České republiky požadavek vyplývající z čl. 4 směrnice ATAD na omezení daňové uznatelnosti nadměrných výpůjčních výdajů poplatníků daně z příjmů právnických osob. Smyslem této právní úpravy je ochránit základ daně z příjmů právnických osob před jeho umělým snižováním pomocí dluhového financování.

Odstavec 1 je stěžejním projevem konstrukce zvolené pro transpozici výše uvedeného požadavku směrnice ATAD do právního řádu České republiky, a to formou úpravy výsledku hospodaření nebo rozdílu mezi příjmy a výdaji poplatníka daně z příjmů právnických osob. Odstavec 1 proto vymezuje povinnost poplatníka daně z příjmů právnických osob zvýšit jeho výsledek hospodaření nebo jeho rozdíl mezi příjmy a výdaji o částku odpovídající kladnému rozdílu mezi nadměrnými výpůjčními výdaji (vymezenými v odstavci 2) a limitem uznatelnosti nadměrných výpůjčních výdajů. Limit uznatelnosti nadměrných výpůjčních výdajů je (v souladu s čl. 3, čl. 4 odst. 1 a 3 písm. a) a čl. 11 odst. 3 směrnice ATAD) zvolen jako vyšší hodnota z částky odpovídající 30 % z daňového zisku před úroky, zdaněním a odpisy (tento pojem je dále vymezen v odstavci 5) a částkou 80 mil. Kč (pravidlo de minimis). Stanovení částky 80 000 000 Kč vychází z toho, že podle čl. 4 odst. 3 písm. a) směrnice ATAD může být poplatníkovi uděleno právo odečíst nadměrné výpůjční výdaje až do výše 3 000 000 eur, přičemž tato částka může být ve státech, které nepoužívají euro, podle čl. 11 odst. 3 přepočtena na hodnotu v národní měně pro 12. červenec 2016. Tento přepočtený by v případě České republiky činil 81 105 000 Kč. Byla zvolena zaokrouhlená částka 80 000 000 Kč; tento postup, tedy stanovení o něco přísnějšího pravidla, než stanoví směrnice ATAD, je možný díky pravidlu uvedenému v čl. 3 směrnice ATAD, podle něhož tato směrnice nebrání použití vnitrostátních předpisů, jejichž cílem je zajistit pro vnitrostátní základ daně vyšší úroveň ochrany. Tím, že je hranice pro odpočitatelnost úroků stanovena na nižší částku, než požaduje směrnice, je zajišťována vyšší ochrana základu daně z příjmů právnických osob. Se stanovením přísnějších podmínek pro uznatelnost nadměrných výpůjčních výdajů výslovně počítá také 6. bod odůvodnění směrnice ATAD, kde se uvádí, že členské státy by mohly za účelem zajištění vyšší úrovně ochrany snížit poměr pro odpočitatelnost výpůjčních výdajů; k tomuto však v zákoně o daních z příjmů není přistoupeno, poměr 30 % uvedený v odst. 1 písm. a) odpovídá poměru uvedenému v čl. 4 odst. 1 směrnice ATAD, vyšší úroveň ochrany byla zvolena pouze v písm. b).

Pokud rozdíl nadměrných výpůjčních výdajů a limitu jejich uznatelnosti nebude kladný (nadměrné výpůjční výdaje nepřesáhnou určený limit), nebude poplatník daně z příjmů právnických osob podle § 23e dále postupovat (s výjimkou případného postupu podle odstavce 6).

Pro snížení administrativní zátěže poplatníků je navržen absolutní limit v odstavci 1 písm. b) tak, aby povinnost zvýšit

výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji dopadla pouze na poplatníky daně z příjmů, kteří využívají ve vysoké míře finanční úvěrové nebo obdobné nástroje a u kterých je tak větší riziko toho, že by základ daně mohl být uměle snižován nadměrnými výpůjčními výdaji.

Odstavec 2 definuje pojem nadměrný výpůjční výdaj, a to v souladu s čl. 2 odst. 2 směrnice ATAD. Nadměrné výpůjční výdaje jsou definovány jako daňově uznatelné výpůjční výdaje po odečtení zdanitelných výpůjčních příjmů za dané období. Vzhledem ke zvolenému věcnému řešení do nadměrných výpůjčních výdajů vstupují pouze daňově uznatelné výpůjční výdaje. Poplatník tak nejprve ze základu daně vyloučí výpůjční výdaje neuznané na základě jiných ustanovení zákona o daních z příjmů (např. § 25 odst. 1 písm. w), zk), zl) zákona o daních z příjmů). Zároveň jsou zohledněny daňové úpravy týkající se finančních výdajů, jako například § 24 odst. 2 písm. zi) zákona o daních z příjmů, kdy daňová uznatelnost úroků ze zápůjček a úroků z úvěrů, kdy věžitelem je poplatník fyzická osoba, která nevede účetnictví, závisí na faktickém zaplacení. Pokud tedy dotčené úroky nejsou v daném období zaplacené, nejsou daňově uznatelné, a tudíž nevstupují do výpočtu nadměrných výpůjčních výdajů. V dalším období po zaplacení snižují základ daně na základě úpravy podle § 23 zákona o daních z příjmů a do výpočtu nadměrných výpůjčních výdajů je nutné je zahrnout. To znamená, že se berou v úvahu všechny finanční výdaje, které v daném období ovlivňují základ daně (resp. jeho úpravy podle § 23 zákona o daních z příjmů). Uznatelné výpůjční výdaje budou porovnány se zdanitelnými výpůjčními příjmy. Pokud uznatelné výpůjční výdaje převyšují zdanitelné výpůjční příjmy, bude aplikováno pravidlo zakotvené v § 23e zákona o daních z příjmů.

Odstavec 3 definuje pojem výpůjční výdaj, který je použit pro výpočet nadměrných výpůjčních výdajů. Vymezení výpůjčních výdajů vychází z čl. 2 bod 1 směrnice ATAD, jehož smyslem je (mimo jiné) harmonizovat pojem výpůjční výdaje napříč právními řádů členských států Evropské unie.

Pro účely transpozice pojmu výpůjční výdaj do právního řádu České republiky byla zvolena legislativní konstrukce, která k tomuto vymezení využívá pojmů, které jsou součástí právního řádu České republiky, a to zejména zákona o daních z příjmů. Výpůjční výdaje jsou pak vymezeny s pomocí taxativního výčtu uvedeného v odstavci 3.

Ustanovení písm. a) stanovuje, že výpůjčním výdajem je finanční výdaj. Finanční výdaj definuje § 25 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů jako úrok z úvěrového finančního nástroje (viz § 19 odst. 1 písm. zk) zákona o daních z příjmů) a související výdaje, včetně výdajů na obstarání, zpracování úvěrů a poplatků za záruky, a to bez ohledu na skutečnost, zda tento výdaj plyne spojené osobě, nebo osobě nespojené.

Těmito výdaji se v obecné rovině rozumí také výdaje na základě úvěrového finančního nástroje s podílem na zisku, které jsou uvedeny v čl. 2 bodu 1 směrnice ATAD v demonstrativním výčtu výpůjčních výdajů (slovy směrnice ATAD „výpůjčních nákladů“). Tyto položky nejsou explicitně uvedeny ve výčtu výpůjčních výdajů, protože samy o sobě svou podstatou spadají do pojmu finanční výdaj. Může se jednat o různé hybridní instrumenty, jako např. platby na základě půjček s podílem na zisku (profit participation loan), které dlužníka vedou k účtování úroku a zároveň k výplatě podílu na zisku. Pro účely ustanovení § 23e se v takovém případě bude za výpůjční výdaj považovat pouze skutečný úrok, přičemž dividenda resp. podíl na zisku bude hodnocen samostatně a do výpočtu vstupovat nebude. Pokud tento úrok bude daňově neuznatelný na základě § 25 odst. 1 písm. zl) zákona o daních z příjmů, nebude vstupovat do nadměrných výpůjčních výdajů.

Stejně tak nejsou explicitně uvedeny výpůjční výdaje plynoucí z vyměnitelného dluhopisu (ve znění čl. 2 bodu 1 směrnice ATAD „konvertibilního dluhopisu“) a dluhopisu bez kupónů

(ve znění čl. 2 bodu 1 směrnice ATAD „bezkupónového dluhopisu“), protože oba druhy těchto dluhopisů spadají pod definici úvěrového finančního nástroje, ze kterého plynou výdaje, které jsou podle písm. a) výpůjčními výdaji vždy. Z praktického hlediska pak bude nutné tyto výpůjční výdaje stanovit právě s ohledem na jejich specifitu (např. u dluhopisu bez kupónů neprobíhá samostatně platba úroku, ale úrok je představován rozdílem mezi vyplacenou jmenovitou hodnotou dluhopisu a jeho emisním kursem při jeho vydání). Ačkoli je výnos z těchto dluhopisů obecně upraven v § 16 zák. č. 190/2004 Sb., o dluhopisech, ve znění pozdějších předpisů, není použit pojem úrok (je použit pojem výnos), proto je nutné vzít v úvahu, jakým způsobem je úrok v konkrétním případě vyjádřen (např. právě rozdílem mezi emisní a nominální hodnotou).

Ustanovení písmena b) dopadá na situace, kdy poplatník daně z příjmů právnických osob využívá takového způsobu financování, který je alternativní volbou ke standardnímu způsobu financování (závazek, který je svou podstatou úvěrovým finančním nástrojem). Příkladem je přijetí úvěru oproti využití institutu tzv. islámského financování, které zakazuje úrok, proto používá takového právního uspořádání, které úrok pouze simuluje. Příkladem takového uspořádání je sakk (pl. sukúk), který je alternativním způsobem financování ke „standardnímu“ dluhopisu (jde o zvláštní druh cenných papírů, jejichž hodnota je v konečném důsledku vázaná na hodnotu určitého aktiva, takže ačkoli se jedná o alternativu ke standardnímu dluhovému financování, věřitel nese riziko snížení ceny podkladového aktiva). Vzhledem k tomu je v písm. b) využit pojem výdaj, který svou podstatou představuje plnění za poskytnutí úvěrového finančního nástroje, bez ohledu na závazek, ze kterého takové plnění plyne, protože ačkoli se formálně o úrok jednat nebude, ekonomicky bude možné tento výpůjční výdaj vymezit a spočítat (tento pojem odpovídá pojmu užitému v čl. 2 bodu 1 směrnice ATAD, který uvádí zastřený úrok z alternativního způsobu dluhového financování). V případě, že poplatník daně z příjmů právnických osob využije takového alternativního způsobu (dluhového) financování (závazku), je povinen situaci individuálně posoudit a zahrnout úrok a ve spojení s písmenem h) výdaje související s takovým závazkem odpovídající výdajům podle písm. a) mezi výpůjční výdaje.

Písmeno c) do výpůjčních výdajů řadí dále výdaje související s deriváty ve smyslu zákona č. 256/2004 Sb., o podnikání na kapitálovém trhu, ve znění pozdějších předpisů, a to ve výši pomyslných úrokových výdajů u tzv. strukturovaných produktů, nebo výdajů souvisejících s jinými deriváty. Pomyšnými úrokovými výdaji se rozumí především ty výdaje, které nejsou explicitně označeny jako úroky, protože jsou součástí jiného výdaje, nicméně z ekonomického hlediska se jedná o platbu úroku, tj. o výpůjční výdaj. Takovým případem může být přecenění derivátu do výsledku hospodaření poplatníka.

Podle písmene d) může být výpůjčním výdajem výdaj spojený s derivátem, který byl sjednán za účelem zajištění rizika spojeného s úvěrovým financováním (např. úrokové nebo měnové riziko), či za jiným účelem souvisejícím s úvěrovým financováním a to bez ohledu na fakt, zda je či není vedeno zajišťovací účetnictví podle účetních předpisů.

Ve výčtu odstavce 3 nejsou (oproti čl. 2 odst. 1 směrnice ATAD) uvedeny ty výdaje, které jsou (soukromoprávními) poplatky souvisejícími s úvěrovým finančním nástrojem a ostatními body tohoto ustanovení, protože jsou zahrnuty už v pojmu finanční výdaj (viz pokyn Generálního finančního ředitelství D-22 k § 25 odst. 1 písm. w) tohoto zákona) a jsou proto automaticky výpůjčním výdajem podle písmena a).

Písmeno e) do výpůjčních výdajů zahrnuje také kursově rozdíly vzniknuvší na základě nástrojů popsaných v písm. a) až d), protože se jedná o požadavek čl. 2 bodu 1 směrnice ATAD.

Tyto výdaje v současném výkladu pokynu Generálního finančního ředitelství D-22 k § 25 odst. 1 písm. w) tohoto zákona nejsou součástí finančních výdajů podle § 25 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů, proto jsou uvedeny samostatně. Vzhledem k vymezení výpůjčních výdajů a výpůjčních příjmů (odstavec 4), je nezbytné zohlednit skutečnost, zda je v konkrétním případě kursový rozdíl výdajem (nákladem), nebo příjmem (výnosem) a podle toho jej zařadit do výpůjčních výdajů, nebo výpůjčních příjmů.

Ustanovení písmene f) dopadá na úrokové výdaje obsažené v úplatě na základě závazku o přenechání majetku k úplatnému užití s jeho následným úplatným převodem na smluvní stranu, která majetek úplatně užívá (dále jen „leasingový úrok“). Jelikož je finanční leasing pro účely daní z příjmů vymezen úzce, zvolilo se znění vymezující finanční leasing podle směrnice ATAD jako smlouva o přenechání majetku k úplatnému užití s jeho následným úplatným převodem na uživatele u finančního leasingu nebo smluvní stranu, která majetek úplatně užívá, v případě jiného závazkového vztahu. Smyslem je zachytit i takový (ekonomický) finanční leasing, který nespadá pod právní vymezení finančního leasingu pro účely daní z příjmů ve smyslu § 21d zákona o daních z příjmů.

Daňová uznatelnost leasingového úroku se bude odvíjet od daňové uznatelnosti samotné splátky (nebo platby za užívání). To znamená, že nadměrné výpůjční výdaje budou podléhat zpětné korekci v případě, že podmínky daňové uznatelnosti splátek v následujících obdobích naplněny nebudou.

Písmeno g) do výpůjčních výdajů zahrnuje také tzv. kapitalizované úroky (čl. 2 bod 1 směrnice ATAD), kterými se rozumí úroky, které ovlivňují ocenění majetku v účetnictví a zároveň jsou z hlediska daní z příjmů výdajem vynaloženým na dosažení, udržení a zajištění zdanitelných příjmů.

Kapitalizované úroky jsou v transpozici uvedené pod zvláštním písmenem přesto, že se fakticky jedná o úrokový výdaj (jinak spadající pod písm. a)), který se však účetní jednotka rozhodne zahrnout do pořizovací ceny majetku podle právních předpisů upravujících účetnictví. Kapitalizovaný úrok se stává výdajem a tedy i výpůjčním výdajem až ve formě uplatněných daňových odpisů nebo zůstatkových cen. To znamená, že v každém období je třeba pro účely výpočtu nadměrných výpůjčních výdajů vyčíslit z daňových odpisů či zůstatkových cen část odpovídající kapitalizovanému úroku. V případě, že daňové odpisy poplatník neuplatní, přeruší apod., potom se související kapitalizovaný úrok jako výpůjční výdaj neprojeví. V případě neodpisovaného majetku se kapitalizované úroky projeví až při uplatnění pořizovací ceny majetku. Stejně tak dochází k jednorázové úpravě v případě uplatnění zůstatkové ceny při vyřazení odpisovaného majetku, přičemž daňový režim kapitalizovaných úroků se bude odvíjet od daňové uplatnitelnosti zůstatkové ceny daného majetku.

V navrhovaném legislativním textu není explicitně uvedeno, že se těmito úroky rozumí jen ty úroky, které jsou zároveň výdajem vynaloženým na dosažení, udržení a zajištění zdanitelných příjmů, nicméně tato skutečnost plyne z vymezení nadměrných výpůjčních výdajů podle odstavce 2.

Postup výpočtu kapitalizovaných úroků lze schematicky popsat takto:

Poplatník z účetní evidence zjistí částku kapitalizovaných úroků obsažených ve vstupní ceně majetku a spočte procento, jakým se tyto kapitalizované úroky podílí na ocenění (např. 5 % z ocenění majetku tvoří kapitalizované úroky). Obecně bez dalšího lze dovodit, že v každé částce daňového odpisu uplatněného v základu daně v daném zdaňovacím období (nebo období, za které se podává daňové přiznání) je obsažen kapitalizovaný úrok ve výši zjištěného procenta (např. 5 % z částky odpisu). Při vyřazení daného majetku bude za výpůjční

výdaj považována částka ve výši zjištěného procenta z daňové zůstatkové ceny uplatněné v základu daně (např. 5 % ze zůstatkové ceny).

Pokud dojde k technickému zhodnocení daného majetku, je nutné zvýšit jeho ocenění (vstupní, resp. zůstatkovou cenu) a současně přepočítat váhu kapitalizovaných úroků vyjádřenou procentem na částce, která zůstává k odepsání po technickém zhodnocení, a to jak v případě, kdy i v ocenění technického zhodnocení jsou obsaženy kapitalizované úroky (procento se může snižovat i zvyšovat, podle váhy vynaložených výdajů na technické zhodnocení k zůstatkové ceně majetku před zvýšením způsobeným technickým zhodnocením), tak i v situaci, kdy ocenění technického zhodnocení kapitalizované úroky neobsahuje. Toto nově stanovené procento resp. váha bude rozhodně pro zjištění částky kapitalizovaných úroků obsažených v daňových odpisech uplatněných po provedeném technickém zhodnocení, resp. zůstatkové ceně po vyřazení majetku). Výše uvedený postup je nutné aplikovat po dokončení každého technického zhodnocení.

Pojem „částky oceněné pomocí návratnosti financování podle pravidel stanovování převodních cen“ uvedený v čl. 2 bodu 1 směrnice ATAD není do zákona o daních z příjmů explicitně transponován, protože se na tyto platby vztahují obecná ustanovení podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, resp. příslušnými postupy uvedenými ve směrnici OECD pro nadnárodní společnosti a daňové správy.

Písmeno h) upravuje sběrnou kategorii výdajů, která má za úkol zachytit všechny ostatní výdaje, které jsou výpůjčními výdaji, tj. výdaji vzniklými v souvislosti se získáním finančních prostředků dluhovým financováním (jedná se tedy o konkrétní projev obecného pravidla proti zneužití daňového režimu obsaženému v čl. 6 směrnice ATAD a transponovanému do daňového řádu).

Ustanovení odstavce 4 vychází pro určení výpůjčních příjmů z definice vymezující výpůjční výdaje, protože směrnice ATAD sama o sobě pojem výpůjční příjmy nikterak nespécifikuje. Smyslem této právní úpravy je umožnit poplatníkům daně z příjmů právnických osob, aby jejich nadměrné výpůjční výdaje odpovídaly tomu, že ekonomická podstata výpůjčních výdajů a výpůjčních příjmů je obdobná, a proto není důvod činit rozdíly v zacházení s nimi. Výpůjční výdaj dlužníka tedy v zásadě představuje výpůjční příjem věřitele. Do výpočtu nadměrných výpůjčních výdajů jsou však zahrnovány pouze zdanitelné výpůjční příjmy. To znamená, že příjmy, které jsou od daně osvobozené nebo nejsou předmětem daně, do výpočtu nadměrných výpůjčních výdajů vstupovat nebudou. Stejně tak příjmy nezahrnované do základu daně podle § 23 nebudou zdanitelnými výpůjčními příjmy. Pro zjednodušení je možno říci, že se jedná o všechny výpůjční příjmy, které ovlivní základ daně daného období. Obdobně, jako je tomu u výpůjčních výdajů, i výpůjční příjmy v sobě zahrnují kursové rozdíly v rámci pojmu „obdobný příjem z titulů uvedených v odstavci 3“, bude se však jednat pouze o situace, kdy kursový rozdíl bude mít podobu výnosu (příjmu).

Pro účely vymezení limitu uznatelnosti nadměrných výpůjčních výdajů upravuje odstavec 5 daňový zisk před úroky, zdaněním a odpisy. Pojem EBITDA nebyl do návrhu legislativního textu zvolen z toho důvodu, že obvykle chápáný obsah tohoto pojmu (ukazatel vycházející z účetních položek) se odlišuje od obsahu vymezeného v čl. 4 odst. 2 směrnice ATAD, který vychází z daňových položek.

Písmeno a) zahrnuje do daňového zisku před zdaněním, úroky a odpisy výsledek hospodaření po úpravách podle zákona o daních z příjmů bez úpravy podle § 23e zákona o daních z příjmů, protože v opačném případě by došlo k zacyklení této právní úpravy. Z praktického hlediska pak tato položka obecně odpovídá řádku 200 daňového přiznání (základ daně před úpravou o část základu daně (daňové ztráty) připadající na

komplementáře a o příjmy podléhající zdanění v zahraničí, u nichž je uplatňováno vynětí, a před snížením o položky podle § 34 a § 20 odst. 7 nebo odst. 8 zákona, nebo daňová ztráta před úpravou o část základu daně (daňové ztráty) připadající na komplementáře a o příjmy podléhající zdanění v zahraničí, u nichž je uplatňováno vynětí), který v sobě nezahrnuje úpravy § 23e zákona o daních z příjmů.

Písmeno b) zahrnuje do daňového zisku před zdaněním, úroky a odpisy také základ daně pro situace, kdy byla daň vybírána srážkou podle zvláštní sazby daně za dané období. Protože je příjem podléhající dani vybírána srážkou podle zvláštní sazby daně účtován do výnosů poplatníka v částce po zdanění, je třeba pro účely výpočtu daňového zisku před úroky, zdaněním a odpisy zohlednit celý základ daně, tj. příjem po zdanění a daň odvedenou plátcem.

Písmeno c) reflektuje existenci samostatného základu daně poplatníků daní z příjmů právnických osob podle § 20b zákona o daních z příjmů. Protože se jedná o příjmy, které jsou z obecného základu daně vyloučeny a zdaňovány samostatně, je potřeba do daňového zisku před zdaněním, úroky a odpisy zahrnout samostatný základ daně tak, aby byl vypočten celý zisk před zdaněním.

Písmeno d) vymezuje, že součástí daňového zisku před zdaněním, úroky a odpisy jsou také poplatníkem uplatněné daňově uznatelné odpisy. To znamená daňové odpisy, které jakožto výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů podle § 24 zákona o daních z příjmů snižují základ daně. Jedná se tedy jak o daňové odpisy podle § 24 odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů, tak o účetní odpisy podle § 24 odst. 1 písm. v) zákona o daních z příjmů.

Jak vyplývá z výše uvedeného, příjmy osvobozené od daně se v souladu s čl. 4 odst. 2 větou poslední směrnice ATAD pro účely výpočtu ukazatele daňový zisk před úroky, zdaněním a odpisy nezohledňují

Písmeno e) zohledňuje specifickou daňověprávní úpravu oceňovacího rozdílu při koupi obchodního závodu a rozdílu mezi oceněním obchodního závodu nabytého koupí a souhrnem jeho individuálně přeceněných složek majetku sníženým o převzaté dluhy (goodwill) podle § 23 odst. 15 zákona o daních z příjmů. Pro účely daňového zisku před zdaněním, úroky a odpisy jsou relevantní pouze kladné hodnoty obou těchto rozdílů, které snižují základ daně obdobně jako odpisy.

Písmeno f) v souladu s požadavkem čl. 4 odst. 2 směrnice ATAD do daňového zisku před zdaněním, úroky a odpisy zahrnuje také nadměrné výpůjční výdaje podle odstavce 2.

Ačkoli je v názvu pojmu vymezeného v odstavci 5 použit pojem „zisk“, je možné, že úhrn jednotlivých částí vlivem záporného hospodářského výsledku nedosáhne kladné hodnoty. V takovém případě zisk před zdaněním, úroky a odpisy je záporný a jako limit uznatelnosti nadměrných výpůjčních výdajů se použije pouze částka 80 mil. Kč podle odstavce 1 písm. b).

Odstavec 6 zakotvuje právo pro ty poplatníky, kteří v předcházejících obdobích byli povinni zvýšit výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji podle odstavce 1, aby v dalších obdobích o tuto částku (s ohledem na omezení stanovené v odstavci 6) výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji zase snížili. Smyslem tohoto ustanovení je podpořit poplatníky daně z příjmů právnických osob, kteří si nesnižují eměle základ daně úvěrovým financováním, aby v budoucích obdobích měli možnost neuznané nadměrné výpůjční výdaje uplatnit. Důležité je toto pravidlo zejména pro podniky, u kterých dojde jednorázově k výraznému poklesu daňového zisku před úroky, zdaněním a odpisy a tím k omezení uznatelnosti výpůjčních výdajů. Možnost časového omezení takového postupu podle čl. 4 odst. 6 směrnice ATAD

nebyla uplatněna, a proto jsou poplatníci oprávněni využít tento režim bez časového omezení.

Nová pravidla pro omezení daňové uznatelnosti nadměrných výpůjčních výdajů se budou poprvé aplikovat za zdaňovací období započaté v roce 2019, a to na všechny nadměrné výpůjční výdaje ze smluv uzavřených po 31. prosinci 2018 i v zásadě ze všech do té doby uzavřených smluv, resp. ze všech dodatků k těmto smlouvám. Z důvodu spravovatelnosti budou tvořit výjimku úroky zahrnuté v ocenění majetku podle odstavce 3 písm. g), kdy do výpůjčních výdajů budou zahrnovány pouze úroky obsažené v odpisech resp. zůstatkových či pořizovacích cenách majetků uvedených do užívání počínaje dnem 17. června 2016 a úroky obsažené v úplatě hrazené na základě smlouvy o přenechání majetku k úplatnému užití s jeho následným úplatným převodem na smluvní stranu, která majetek úplatně užívá, uzavřené dne 17. června 2016 a později.

V praxi tedy bude poplatník daně z příjmů právnických osob postupovat následujícím způsobem:

A. Aktuální období

1. Věcná a časová souvislost

Poplatník postupuje podle principů věcné a časové souvislosti. To znamená, že náklad, resp. výnos zaúčtovaný v jiném období musí být zohledněn podle pravidla pro omezení odpočitatelnosti úroků ve zdaňovacím období nebo období, za které se podává daňové přiznání, do kterého věcně a časově patří. Zároveň jsou zohledněny daňové úpravy týkající se finančních výdajů, jako například § 24 odst. 2 písm. zi) zákona o daních z příjmů, kdy daňová uznatelnost úroků ze zápůjček a úroků z úvěrů, kdy věřitelem je poplatník fyzická osoba, která nevede účetnictví, závisí na faktickém zaplacení. To znamená, že se berou v úvahu všechny finanční výdaje resp. příjmy, které v daném období ovlivňují základ daně.

2. Nadměrné výpůjční výdaje

Poplatník stanoví nadměrné výpůjční výdaje jako rozdíl mezi daňově uznatelnými výpůjčními výdaji a zdanitelnými výpůjčními příjmy. Pro zahrnutí jednotlivých položek do výpočtu není rozhodné, zda protistrana je, nebo není spojenou osobou. Zahrnují se tedy výpůjční výdaje a výpůjční příjmy od spojených i nespojených osob.

Výpůjčními výdaji jsou pouze daňově uznatelné položky. Proto je třeba z výpočtu nadměrných výpůjčních výdajů vyloučit všechny výdaje, které jsou podle zákona o daních z příjmů považovány za daňově neuznatelné (viz zejm. § 23 odst. 7, § 24 odst. 1, § 25 odst. písm. w), zk), zi) a zl) zákona o daních z příjmů atd.).

Výpůjční příjmy jsou z hlediska obsahu posuzovány obdobně jako výpůjční výdaje. Jedná se však pouze o zdanitelné příjmy, proto do výpočtu nebudou vstupovat příjmy osvobozené od daně z příjmů (podle § 19, §19b), příjmy, které nejsou předmětem daně (podle § 18, 18a), a příjmy nezahrnované do základu daně (podle § 23).

3. Hodnocení nadměrných výpůjčních výdajů

- a) Pokud jsou nadměrné výpůjční výdaje záporné, tj. zdanitelné výpůjční příjmy jsou vyšší než daňově uznatelné výpůjční výdaje, potom poplatník dále nepostupuje podle § 23e (s výjimkou možnosti postupovat podle odstavce 6) a všechny nadměrné výpůjční výdaje jsou daňově uznatelným výdajem.
- b) Pokud nadměrné výpůjční výdaje podle odstavce 2 (případně v součtu částek s postupem podle odstavce 6) dosahují částky menší nebo rovné 80 mil. Kč, nebude výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji upraven ve smyslu odstavce 1. Veškeré

nadměrné výpůjční výdaje daného období včetně případných částek uplatněných dle odstavce 6 budou daňově uznatelné výdaje (aplikováno pravidlo de minimis). Částky uplatněné podle odstavce 6 se v přiznání projeví stejně jako nezaúčtované, daňově uznatelné výdaje.

- c) Pokud nadměrné výpůjční výdaje podle odstavce 2 přesáhnou částku 80 mil. Kč, je nutné určit limit uznatelnosti nadměrných výpůjčních výdajů podle odstavce 1 písmene a), který je odvozen z hodnoty daňového zisku před úroky, zdaněním a odpisy vypočtené podle odstavce 5.

Na základě vypočteného daňového zisku před úroky, zdaněním a odpisy se stanoví limit uznatelnosti nadměrných výpůjčních výdajů, kterým je vyšší číslo z částky 30 % z hodnoty zisku před úroky, zdaněním a odpisy a částky 80 mil. Kč. Pokud je tedy částka 30 % z daňového zisku před úroky, zdaněním a odpisy nižší než 80 mil. Kč, uplatní se limit 80 mil. Kč (pravidlo de minimis). To platí i v případě, že daňový zisk před úroky, zdaněním a odpisy je záporný. Pokud je částka 30 % z daňového zisku před úroky, zdaněním a odpisy vyšší než 80 mil. Kč, uplatní se limit 30 % z daňového zisku před úroky, zdaněním a odpisy.

Z výše uvedeného vyplývá, že pro snížení administrativní zátěže a zátěže spojené s dodržováním uvedených pravidel, bylo zavedeno pravidlo de minimis. To znamená, že poplatník má vždy možnost odečíst nadměrné výpůjční výdaje až do pevně stanovené výše (80 mil. Kč), a to i přesto, že poměr založený na zisku před úroky, zdaněním a odpisy je nižší.

Nadměrné výpůjční výdaje se porovnají s limitem uznatelnosti nadměrných výpůjčních výdajů.

Pokud jsou nadměrné výpůjční výdaje nižší než limit uznatelnosti nadměrných výpůjčních výdajů, nezvyšuje se výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji o žádnou částku a veškeré nadměrné výpůjční výdaje budou považovány za daňově uznatelné výdaje. Nevyužitý limit (resp. rozdíl mezi limitem uznatelnosti a nadměrnými výpůjčními výdaji daného období) může být využit pro nadměrné výpůjční výdaje neuznatelné v minulých letech podle postupu uvedeného v odstavci 6.

Pokud nadměrné výpůjční výdaje převyšují limit uznatelnosti nadměrných výpůjčních výdajů, zvyšuje se výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji právě o částku, o kterou nadměrné výpůjční výdaje převyšují limit uznatelnosti nadměrných výpůjčních výdajů.

B. Následující zdaňovací období – postup podle odstavce 6

Odstavec 6 umožňuje poplatníkovi daně z příjmů právnických osob (na základě jím vedené evidence částek, o které byl výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji navýšen postupem podle odstavce 1 v minulých obdobích) v souladu s uvedenými podmínkami snížit výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji v případě, že v daném období nedosahují jeho nadměrné výpůjční výdaje limitu uznatelnosti. To znamená, že neuznané nadměrné výpůjční výdaje minulých let, je možné uplatnit v aktuálním základu daně až do výše nevyčerpaného limitu uznatelnosti nadměrných výpůjčních výdajů za dané období.

V případě, že dojde k doměření daně z příjmů (například na základě dodatečného daňového přiznání, výsledku daňové kontroly atd.), které povede ke změně daňového zisku před

úroky, zdaněním a odpisy ve smyslu odstavce 5, případně k úpravě nadměrných výpůjčních výdajů, je nutné provést opravu základu daně ve všech obdobích, kterých se tato změna vlivem postupu podle § 23e zákona o daních z příjmů dotkne, a to formou dodatečného daňového přiznání za příslušná období.

Postup podle odstavce 6 je možné uplatnit v následujícím zdaňovacím období či obdobích, za které se podává daňové přiznání. Při přeměnách obchodních korporací tj. například fúze či rozdělení, může uplatnit postup podle odstavce 6 poplatník, který právně nezaniká, pouze u částek nadměrných výpůjčních výdajů, o které byl postupem podle odstavce 1 navýšen v minulých obdobích jeho výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji, nikoliv výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji jeho právního předchůdce.

§ 23f

Výjimky z režimu omezení uznatelnosti nadměrných výpůjčních výdajů

Úprava výsledku hospodaření nebo rozdílu mezi příjmy a výdaji v důsledku omezení uznatelnosti nadměrných výpůjčních výdajů se nepoužije u poplatníka daně z příjmů právnických osob, který je

- a) bankou,
- b) spořitelním a úvěrovým družstvem,
- c) obchodníkem s cennými papíry,
- d) pojišťovnou,
- e) zajišťovnou,
- f) institucí penzijního pojištění,
- g) fondem penzijní společnosti,
- h) investičním fondem nebo podfondem akciové společnosti s proměnným základním kapitálem podle zákona o investičních společnostech a investičních fondech nebo obdobným zahraničním fondem,
- i) investiční společností obhospodařující investiční fond,
- j) ústřední protistranou podle přímo použitelného předpisu Evropské unie upravujícího OTC deriváty, ústřední protistrany a registry obchodních údajů,
- k) centrálním depozitářem podle přímo použitelného předpisu Evropské unie upravujícího zlepšení vypořádání obchodů s cennými papíry v Evropské unii a centrální depozitáře cenných papírů nebo
- l) poplatníkem, který nemá
 1. přidruženou osobu vymezenou pro účely zdanění ovládané zahraniční společnosti,
 2. stálou provozovnu a
 3. povinnost podrobit se sestavení konsolidované účetní závěrky podle právních předpisů upravujících účetnictví a není konsolidující účetní jednotkou podle právních předpisů upravujících účetnictví.

K § 23f:

Ustanovení § 23f zákona o daních z příjmů uvádí taxativní výčet výjimek, na které se v souladu s čl. 2 bodem 5 a čl. 4 odst. 7 směrnice ATAD ustanovení § 23e nepoužije. Důvodem pro vynětí subjektů vyjmenovaných v písm. a) až l) z působnosti § 23e je to, že činnost těchto subjektů spočívá ve

specifickém nakládání s dluhovým financováním. Současná pravidla směrnice ATAD nejsou nastavena tak, aby brala v úvahu tuto specifickou povahu činnosti těchto subjektů působících v rámci finančního systému.

Legislativní konstrukce tohoto ustanovení byla zvolena tak, aby odpovídala současné legislativní praxi zachovávané v zákoně o daních z příjmů, která spočívá v tom, že právní úprava zahraničních subjektů v zákoně o daních z příjmů je koncipována tím způsobem, že:

1. pokud je v zákoně o daních příjmů užit určitý obecný pojem (např. obchodník s cennými papíry), jedná se o obchodníky s cennými papíry podle právního řádu České republiky i srovnatelné subjekty podle zahraničních právních řádů,

2. pokud je v zákoně o daních příjmů použit pojem s dovětkem, že jde o pojem podle určitého právního předpisu (např. podílový fond podle zákona upravujícího investiční společnosti a investiční fondy), rozumí se tím pouze ty subjekty, které splní podmínky takového zákona (typicky tedy české subjekty); v případě, že se daná úprava může vztáhnout i na zahraniční obdoby, je nutné takovou skutečnost výslovně uvést, a to např. srovnatelné zahraniční fondy,

3. pokud je v zákoně o daních příjmů použit pojem banka, použije se § 21e odst. 1 zákona o daních z příjmů, který stanoví, že bankou se rozumí banka, a to včetně zahraniční banky (v zásadě se tedy jedná o zvláštní případ k řešení popsánému v 1. bodě).

V případě pobočky zahraniční banky se pak podle zákona o daních příjmů rozumí pobočka zahraniční banky, která splní požadavky § 22 zákona o daních příjmů, resp. se stane stálou provozovnou na území České republiky. V takovém případě je zdaňován příjem této stále provozovny, na kterou je ale nahlíženo jako na poplatníka, jehož je taková stálá provozovna, tj. na zahraniční banku. Z toho vyplývá, že pokud je v § 23f písm. a) zákona o daních příjmů použit pojem banka, pak v takovém případě toto ustanovení dopadne jak na české banky, tak na zahraniční banky, resp. na jejich pobočky umístěné na území České republiky.

Písmena a) až e) a h) v souladu s výše uvedeným uvádí výjimku pro jednotlivé subjekty vykonávající činnost podle právních předpisů České republiky nebo obdobně zahraniční subjekty působící na území České republiky.

Písmeno f) navazuje na § 6 odst. 16, resp. nově odst. 13 zákona o daních z příjmů, který vymezuje instituci penzijního pojištění. Do tohoto vymezení spadají penzijní fondy, penzijní společnosti a také instituce zaměstnaneckého penzijního pojištění v působnosti směrnice Evropského parlamentu a Rady 2003/41/ES ze dne 3. června 2003 o činnostech institucí zaměstnaneckého penzijního pojištění a dohledu nad nimi. Vzhledem ke specifickému režimu fondů penzijní společnosti se z důvodu právní jistoty tyto fondy uvádějí samostatně v písmenu g).

Písmeno i) zohledňuje skutečnost, že investiční společnosti, které obhospodařují investiční fondy, mohou uzavírat úvěrové transakce obdobně jiným subjektům uvedeným v § 23f zákona o daních z příjmů. Z toho důvodu jsou tyto investiční společnosti také uvedeny mezi výjimkami z režimu § 23e zákona o daních z příjmů.

Přímo použitelným předpisem uvedeným v písm. j) se rozumí nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 648/2012 ze dne 4. července 2012 o OTC derivátech, ústředních protistranách a registrech obchodních údajů.

Přímo použitelným předpisem uvedeným v písm. k) se rozumí nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 909/2014 ze dne 23. července 2014 o zlepšení vypořádání obchodů s cennými papíry v Evropské unii a centrálních depozitářích cenných papírů a o změně směrnic 98/26/ES a 2014/65/EU a nařízení (EU) č. 236/2012.

Zvláštním případem je situace vymezená v písm. l). V případě takových poplatníků je identifikováno omezené riziko vyhýbání se daňovým povinnostem formou dluhového financování, protože nemají žádný subjekt, stálou provozovnu nebo závazek, prostřednictvím kterého by uměle snižovali svou daňovou povinnost.

§ 23g

Zdanění při přemístění majetku bez změny vlastnictví

(1) Přemístění majetku bez změny vlastnictví z České republiky do zahraničí se pro účely daní z příjmů považuje za úplatný převod takového majetku sobě samému za cenu, která by byla sjednána mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek; výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji poplatníka daně z příjmů právnických osob se upraví odpovídajícím způsobem.

(2) Přemístěním majetku bez změny vlastnictví z České republiky do zahraničí se pro účely daní z příjmů rozumí přeřazení majetku

- poplatníka daně z příjmů právnických osob, který je daňovým rezidentem České republiky, z České republiky do jeho stále provozovny umístěné v zahraničí, pokud by v důsledku tohoto přeřazení pro vyloučení dvojího zdanění příjmů plynoucích z následného úplatného převodu tohoto majetku byla použita metoda vynětí,
- poplatníka daně z příjmů právnických osob, který je daňovým nerezidentem, ze stále provozovny umístěné v České republice do zahraničí, pokud by se v důsledku tohoto přeřazení na příjmy plynoucí z následného úplatného převodu tohoto majetku nevztahovala daňová povinnost v České republice,
- spojené s přemístěním daňového rezidentství poplatníka daně z příjmů právnických osob z České republiky do zahraničí, pokud by se v důsledku tohoto přeřazení na příjmy plynoucí z následného úplatného převodu tohoto majetku nevztahovala daňová povinnost v České republice.

(3) Za úplatný převod majetku sobě samému se nepovažuje přemístění majetku bez změny vlastnictví z České republiky do zahraničí, pokud lze důvodně předpokládat, že do 12 měsíců od tohoto přemístění majetku dojde k jeho přemístění zpět do České republiky, a jedná se o přemístění majetku

- související s financováním cenných papírů,
- poskytovaného jako finanční kolaterál nebo
- pro splnění právním předpisem předepsaného požadavku kapitálové přiměřenosti nebo za účelem

právním předpisem předepsaného řízení rizika likvidity.

(4) Pokud není v případě podle odstavce 3 splněna podmínka přemístění majetku zpět do České republiky, považuje se přemístění majetku bez změny vlastnictví z České republiky do zahraničí za úplatný převod sobě samému uskutečněný v posledním zdaňovacím období nebo období, za které se podává daňové priznání, ve kterém mohla být tato podmínka splněna.

(5) Přeražení majetku bez změny vlastnictví z jiného členského státu Evropské unie do České republiky, které podléhá v tomto členském státě zdanění při přemístění majetku bez změny vlastnictví, se považuje za úplatné nabytí za cenu, která by byla sjednána mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek; přitom u

- a) hmotného a nehmotného majetku se postupuje podle § 32c s výjimkou jeho odstavce 2 s tím, že místo přepočtené zahraniční ceny se použije cena, která by byla sjednána mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, přepočtená kurzem devizového trhu vyhlášeného Českou národní bankou pro den přeražení,
- b) majetku odpisovaného pouze podle právních předpisů upravujících účetnictví, jehož účetní odpisy by byly výdajem na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, se výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji sníží o cenu, která by byla sjednána mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, přepočtenou kurzem devizového trhu vyhlášeného Českou národní bankou pro den přeražení; účetní odpisy tohoto majetku nejsou výdajem na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.

K § 23g (Zdanění při přemístění majetku bez změny vlastnictví):

Ustanovení § 23g provádí čl. 5 směrnice ATAD a zavádí do zákona o daních z příjmů institut zdanění při přemístění majetku bez změny vlastnictví (podle směrnice tzv. exit tax či zdanění při odchodu). Jeho smyslem je zamezit obcházení daňové povinnosti v České republice prostřednictvím přesunu majetku v rámci jednoho subjektu do států s nižší daňovou zátěží, kde následně z tohoto majetku plynou příjmy, které jsou zdaněny v tomto jiném státě. Směrnice ATAD situaci vyjadřuje tak, že stát v důsledku přesunu aktiv z ústředí nebo stále provozovny umístěných na území České republiky do stále provozovny nebo ústředí umístěných v zahraničí ztrácí právo tato aktiva zdanit. V kontextu českého zákona o daních z příjmů je ekonomicky okamžikem ztráty práva tato aktiva (resp. přesněji řečeno příjmy z prodeje těchto aktiv) zdanit okamžik, ke kterému jsou aktiva přiřazena v účetnictví či jiné evidenci stále provozovně či ústředí umístěnému v zahraničí, za předpokladu, že účetní resp. evidenční zachycení odpovídá faktickému stavu. V důsledku tohoto přeražení se příjmy z daných aktiv přičítají stále provozovně či ústředí umístěnému v zahraničí a tam také podléhají zdanění.

Princip směrnice je takový, že daňovému poplatníkovi vzniká daňová povinnost již v době přemístění (resp. přeražení) majetku do jiné jurisdikce, a to z částky rovnající se tržní hodnotě přemístěného majetku po odečtení jeho hodnoty pro daňové účely, tedy jako v případě, že by byl tento majetek prodán za tržní cenu. Pro právní jistotu poplatníků se uvádí, že přeměny korporací či vklady do obchodních korporací, při kterých dochází ke změně vlastnictví, nejsou považovány za přemístění majetku bez změny vlastnictví.

Odstavec 1 stanoví základní pravidlo pro zavedení tohoto institutu, a to, že přemístění majetku bez změny vlastnictví z České republiky do zahraničí (k tomu viz definici v odstavci 2) se považuje za úplatný převod takového majetku sobě samému, a to za cenu, která by byla sjednána mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Pro účely daní z příjmů se tedy na přemístění majetku do zahraničí hledí jako na jeho prodej a následnou koupi tím samým poplatníkem daní z příjmů právnických osob a vzniká tedy daňová povinnost jako při prodeji. Tím je naplněn požadavek čl. 1 směrnice ATAD, aby vznikla daňová povinnost z částky rovnající se tržní hodnotě majetku po odečtení jeho hodnoty pro daňové účely, neboť při prodeji se jako výdaj uplatňuje cena daného majetku (např. zůstatková, pořizovací, nabývací) podle § 24 zákona o daních z příjmů. Tržní hodnota je zde vyjádřena slovy „cena, která by byla sjednána mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek“, tedy jako v § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů pro určení obvyklé ceny pro účely posouzení cen mezi spojenými osobami; na její určení se tedy vztahují obecná ustanovení podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, resp. příslušné postupy uvedené ve směrnici OECD pro nadnárodní společnosti a daňové správy.

Tím, že je stanovena fikce prodeje „sobě samému“, se následně po prodeji daného majetku finguje i jeho koupě tím samým poplatníkem. To je nutné pro stanovení hodnoty daného majetku pro daňové účely. V důsledku fikce prodeje vzniká příjem ve výši tržní ceny daného majetku a k němu se uplatňuje výdaj v hodnotě, kterou měl majetek v okamžiku přemístění pro daňové účely (typicky daňová zůstatková cena u hmotného majetku). Tato cena je tak „zkonzumována“, (tj. při skutečném prodeji – prodeji se změnou vlastnictví – již tuto hodnotu nelze znovu uplatnit), ale majetek je dále ve vlastnictví stejného poplatníka a je tedy nutné stanovit pro něj cenu, která bude moci být uplatněna při jeho faktickém pozbytí. Fikcí prodeje sobě samému, a tedy jeho následné koupě, je toto vyřešeno tak, že tržní hodnota, která představuje příjem z fiktivního prodeje, je zároveň výchozí daňovou hodnotou tohoto majetku (typicky vstupní cenou v případě hmotného majetku). Výsledný efekt je tedy takový (za předpokladu, že je tržní cena majetku vyšší než jeho hodnota pro daňové účely k okamžiku jeho přemístění), že v okamžiku přemístění se zdaní část hodnoty majetku, o kterou jeho tržní cena převyšuje původní daňovou hodnotu, a tato tržní hodnota se stává jeho novou výchozí daňovou hodnotou, která může být uplatněna při jeho následném prodeji ve státě, kam je přemísťován. Dochází tak k rozdělení daňového výnosu z tohoto majetku mezi stát, ze kterého je majetek přemísťován, a stát, kam je majetek přemísťován, a to tak, že v každém státě je zdaněn ten přírůstek hodnoty majetku, který v něm byl uskutečněn.

Normovat úpravu dalšího zacházení s tímto majetkem není potřeba, a to z důvodu, že v případě přemístění daňového rezidentství, tj. v případě, kdy daňový poplatník přestává být pro daňové účely rezidentem v jednom členském státě a stane se rezidentem v jiném členském státě nebo ve třetí zemi, se s majetkem postupuje podle právních předpisů státu, do kterého je majetek přemísťován. Při přemístění majetku z České republiky do zahraničí stále provozovny sice zřizovatel i nadále majetek eviduje, nicméně pro daňové účely se následně

příjmy a výdaje související s tímto majetkem ze základu daně vyjímají (daňová úprava při přemístění se aplikuje pouze v případě, kdy je k zamezení dvojímu zdanění na zahraniční základ daně aplikována metoda vynětí).

Odstavec 2 vymezuje přemístění majetku bez změny vlastnictví v České republice do zahraničí, tedy situace, kdy se uplatní fikce podle odstavce 1, a tím provádí čl. 5 odst. 1 směrnice ATAD.

Pro účely přemístění majetku uvádí směrnice ATAD pojem aktiva neboli majetek. Za majetek obecně považujeme prostředky, které využívá podnik ke své činnosti. Z výše uvedeného vyplývá, že přemístění jakéhokoliv majetku, a to ať už ve formě dlouhodobého, či oběžného majetku, bude podléhat režimu vymezenému v § 23g.

Přemístění majetku se zdaňuje ve zdaňovacím období nebo obdobím, za které se podává daňové přiznání, ve kterém došlo k rozhodnému okamžiku. Rozhodným okamžikem je změna daňového rezidentství poplatníka z České republiky do jiného státu (písm. c). V případě přemístění majetku v rámci písmen a) a b) je pak rozhodné evidenční převedení nebo přiřazení daného majetku do jiné složky poplatníka (např. zaevidování majetku u stále provozovny, ať už v účetnictví, nebo jiné evidenci), za předpokladu, že evidence odpovídá skutečnému stavu. Povinnost vést účetnictví v České republice mají podle zákona o účetnictví zahraniční právnické osoby a jednotky, které jsou podle právního řádu, podle kterého jsou založeny nebo zřízeny, účetními jednotkami nebo jsou povinny vést účetnictví, pokud na území České republiky podnikají nebo provozují jinou činnost podle zvláštních právních předpisů. Stále provozovny, které nemají povinnost vést účetnictví, vedou pouze evidenci, na základě které se stanovuje základ daně. Navrhované písmeno a) odpovídá písmenu a) v čl. 5 odst. 1 směrnice ATAD a uvádí situaci přemístění (přeřazení) majetku poplatníka daně z příjmů právnických osob, který je daňovým rezidentem České republiky, z České republiky do jeho stále provozovny umístěné v zahraničí. Podmínkou podle směrnice dále je, že v důsledku tohoto přemístění přestává mít členský stát ústředí (tedy v tomto případě Česká republika) právo zdanit přemístěná aktiva (tzn. příjmy plynoucí z úplatného převodu majetku po jeho přemístění). Tato situace nastává ekonomicky v kontextu zákona o daních z příjmů tehdy, kdy je majetek přemístěn do stále provozovny ve státě, s nímž má Česká republika uzavřenu smlouvu o zamezení dvojímu zdanění, podle které se dvojí zdanění příjmů vylučuje metodou vynětí (k této metodě viz § 38f zákona o daních z příjmů). V tomto případě Česká republika vyjímá příjmy plynoucí stále provozovně ze základu daně poplatníka (zřizovatele – daňového rezidenta v České republice). Česká republika v tomto případě sice formálně právo zdanit příjem neztrácí, nicméně fakticky metoda vynětí tento efekt přináší. Pokud je stálá provozovna umístěna ve státě, s nímž má Česká republika uzavřenu smlouvu zakotvující metodu zápočtu, jsou příjmy takové stále provozovny zahrnovány do základu daně poplatníka v České republice a dochází k započítání daně zaplacené z těchto příjmů v zahraničí na celkovou daňovou povinnost daňového rezidenta v České republice. Přestože v určitých případech může taktéž dojít k faktickému nezdanění příjmu v České republice, je tato metoda zamezení dvojímu zdanění navázána na další podmínky (jako například potvrzení zahraničního správce daně o dani zaplacené v zahraničí), a proto se v těchto případech daňový režim přemístění majetku bez změny vlastnictví neuplatní. Pokud Česká republika nemá se státem, ve kterém je stálá provozovna umístěna, uzavřenu žádnou smlouvu o zamezení dvojímu zdanění, uplatní se § 17 odst. 3 věta druhá, podle které má poplatník, který je daňovým rezidentem České republiky, daňovou povinnost vztahující se na jeho celosvětové příjmy, a Česká republika má tedy právo zdanit i příjmy z úplatného převodu majetku umístěného ve stále provozovně.

Písmeno b) se vztahuje na daňové nerezidenty, kteří mají stálou provozovnu umístěnou na území České republiky a přemísťují (přeřazují) z ní majetek do státu svého sídla nebo do stále provozovny v jiném státě. Tato situace odpovídá situaci popsané v čl. 5 odst. 1 písm. b) směrnice ATAD, a to včetně podmínky, že na příjmy plynoucí z následného úplatného převodu tohoto majetku by se nevztahovala daňová povinnost v České republice. Podle § 17 odst. 4 zákona o daních z příjmů mají daňoví nerezidenti daňovou povinnost, která se vztahuje pouze na příjmy ze zdrojů na území České republiky. Příjmy ze zdrojů na území České republiky jsou vyjmenované v § 22 zákona o daních z příjmů, přičemž v písm. a) jsou uvedeny právě příjmy z činností vykonávaných prostřednictvím stále provozovny. Pokud bude jejich majetek přemístěn ze stále provozovny v České republice do jiného státu, bude zpravidla podmínka, že se na příjmy z něho v budoucnu plynoucí nevztahuje daňová povinnost v České republice, splněna. Mohou však nastat i situace (za předpokladu, že příslušné smlouvy o zamezení dvojímu zdanění nestanoví něco jiného), kdy bude daný příjem i nadále považován za příjem ze zdrojů na území České republiky, a tak zde podléhat zdanění, např. v případě příjmů z prodeje nemovitých věcí umístěných na území České republiky podle § 22 odst. 1 písm. d) zákona o daních z příjmů nebo příjmů z převodu podílů v obchodních korporacích, které mají sídlo na území České republiky, podle § 22 odst. 1 písm. h) zákona o daních z příjmů. V těchto situacích se tedy nejedná o přemístění majetku bez změny vlastnictví z České republiky do zahraničí ve smyslu daní z příjmů a postup podle odstavce 1 nepoužije.

V písmenu c) je uvedena situace odpovídající čl. 5 odst. 1 písm. c) směrnice ATAD, a to přesun daňového rezidentství z České republiky do jiného státu. Z daňového rezidenta České republiky se tak stává daňový nerezident. Uplatnění fikce podle odstavce 1 na majetek přemísťovaný společně s touto změnou je podmíněno stejně jako v písmenu b), tj. že by se v důsledku tohoto přemístění na příjmy plynoucí z tohoto majetku nevztahovala daňová povinnost v České republice. Pokud tedy v České republice zůstává stálá provozovna daného poplatníka, která by majetek nadále evidovala, nebo by se jednalo například o majetek uvedený v § 22 odst. 1 písm. d) nebo h) zákona o daních z příjmů (za předpokladu, že příslušné smlouvy o zamezení dvojímu zdanění nestanoví něco jiného), nejedná se o přemístění majetku bez změny vlastnictví z České republiky do zahraničí ve smyslu daní z příjmů.

Ustanovení čl. 5 odst. 1 směrnice ATAD obsahuje ještě písmeno d), podle kterého se přemístěním rozumí také přesun obchodní činnosti vykonávané stálou provozovnou do jiného státu, pokud v důsledku tohoto přesunu přestává mít členský stát stále provozovny právo zdanit přesunutá aktiva. Takový přesun znamená přemístění, při kterém stálá provozovna zaniká. Toto ustanovení je již transponováno v navrhovaném písm. b), které je formulováno tak, že je lhostejné, zda je přemísťován pouze vybraný majetek stále provozovny, nebo její veškerý majetek a stálá provozovna v důsledku tohoto přemístění zaniká.

Odstavec 3 provádí čl. 5 odst. 7 směrnice ATAD a stanoví výjimku z použití pravidla pro zdanění při přemístění majetku bez změny vlastnictví. Toto pravidlo, tedy fikce podle odstavce 1, se nepoužije při přemístění majetku bez změny vlastnictví z České republiky do zahraničí za podmínky, že lze důvodně předpokládat (racionální důvody, které budou doložitelné a prokazatelné), že do 12 měsíců od tohoto přemístění dojde k přemístění daného majetku zpět do České republiky, a jedná se o jeden z případů uvedených v písmenech a) až c). První výjimkou, uvedenou v písmenu a), je přemístění majetku související s financováním cenných papírů, kdy se může jednat např. o půjčku peněz na nákup cenných papírů, která je zajištěna cennými papíry (tyto slouží jako zajištění - kolaterál dle zákona o finančním zajištění), také se může jednat o zapůjčení cenných papírů (typicky za účelem spekulace na

pokles jejich hodnoty). Podle písmena b) se fikce prodeje dále nepoužije za uvedených podmínek na přemístění majetku poskytovaného jako finanční kolaterál, který je vymezen v § 5 odst. 1 zákona č. 408/2010 Sb., o finančním zajištění, ve znění pozdějších předpisů. Poslední možností uplatnění výjimky je přemístění majetku pro splnění právním předpisem předepsaného požadavku kapitálové přiměřenosti nebo za účelem právním předpisem předepsaného řízení rizika likvidity, jak je stanoví například zákon č. 21/1992 Sb., o bankách, ve znění pozdějších předpisů, nebo zákon č. 256/2004 Sb., o podnikání na kapitálovém trhu, ve znění pozdějších předpisů.

Za podmínek odstavce 3 nehledí poplatník v období přemístění na přemístění uvedeného majetku bez změny vlastnictví z České republiky do zahraničí jako na jeho prodej sobě samému, a tedy v tomto období nepromítá fiktivní příjem z prodeje do svého základu daně. Odstavec 4 stanoví následky pro případ, že není naplněna podmínka přemístění majetku zpět do České republiky dle odstavce 3, tedy že majetek, který byl přemístěn bez změny vlastnictví z České republiky do zahraničí z jednoho z důvodů uvedeného v písmenech a) až c), není do 12 měsíců vrácen zpět do České republiky. V takovém případě se neupravuje zpětně základ daně za období, ve kterém byl majetek přemístěn do zahraničí, ale poplatník má povinnost toto přemístění promítnout jako prodej sobě samému do základu daně ve zdaňovacím období (nebo období, za které podává daňové přiznání), ve kterém uplynula 12měsíční lhůta, ve které měl být majetek vrácen do České republiky. Kupní cena pro takový prodej, tedy cena, která by byla sjednána mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích, se v tomto případě určuje k okamžiku uplynutí 12měsíční lhůty.

Odstavec 5 upravuje situaci, kdy je majetek přefázen (v účetnictví či jiné evidenci) z jiného členského státu Evropské unie do České republiky a toto přefázení je v tomto státě podrobena zdanění při přemístění majetku bez změny vlastnictví, a provádí tak čl. 5 odst. 5 směrnice ATAD. Vzhledem k tomu, že ostatní členské státy Evropské unie mají také povinnost provést směrnici ATAD a zavést do svých právních řádů institut zdanění při přemístění majetku z daného státu do zahraničí bez změny vlastnictví, podléhá majetek, který je z těchto států přemísťován do České republiky, v těchto státech obdobnému zdanění jako v České republice. Z důvodu, aby následně daňové zacházení s tímto majetkem v České republice navazovalo na toto zdanění při přemístění v jiném státě, se podle části věty před středníkem toto přefázení považuje pro účely českého právního řádu za úplatně nabytí tohoto majetku za cenu, která by byla sjednána mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Pro použití tohoto ustanovení je přitom tedy rozhodné to, zda se jedná o přemístění majetku bez změny vlastnictví podle právního řádu státu, ze kterého je majetek přemísťován, a zda je tedy v tomto státě uplatněno zdanění z důvodu tohoto přemístění, a nikoli to, zda se jedná o přemístění majetku bez změny vlastnictví podle českého zákona o daních z příjmů (rozdílné zacházení s danou situací může být způsobeno odlišným způsobem promítnutí některých ustanovení směrnice ATAD do právních řádů daných dvou států). Smyslem tohoto ustanovení totiž je stanovit postup v České republice navazující na zdanění přemísťovaného majetku ve státě, ze kterého je přemísťován.

Ustanovení čl. 5 odst. 5 směrnice ATAD požaduje, aby v případě přemístění aktiv do jiného členského státu tento členský stát akceptoval hodnotu stanovenou členským státem, ze kterého je majetek přemísťován, ledaže tato neodráží tržní hodnotu (tedy slovy zákona o daních z příjmů cenu, která by byla sjednána mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek). Z této formulace lze dovodit, že členský stát, do kterého je majetek přemísťován, má jako jeho hodnotu vždy určit tržní hodnotu, neboť to je hodnota, kterou má stát, ze kterého je

majetek přemísťován, povinnost určit jako jeho hodnotu podle čl. 5 odst. 1 směrnice.

Část věty za středníkem řeší zacházení s odpisovaným majetkem, a to v písmenu a) s hmotným a nehmotným majetkem podle zákona o daních z příjmů, tedy majetkem daňově odpisovaným, a v písmenu b) s majetkem, který je odpisovaný pouze účetně a účetní odpisy jsou daňovým výdajem podle § 24 odst. 2 písm. v) zákona o daních z příjmů. V případě daňově odpisovaného majetku se postupuje podle § 32c zákona o daních z příjmů, který stanoví postup pro odpisování hmotného a nehmotného majetku nabytého vkladem od poplatníka, který je daňovým nerezidentem, (a podle § 32d zákona o daních z příjmů se použije i v případě přemístění hmotného a nehmotného majetku ze zahraničí do stále provozovny poplatníka, který je daňovým nerezidentem, umístěné na území České republiky). Vzhledem k výše uvedenému pravidlu akceptování ceny, která by byla sjednána mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích, se jako odchylka od postupu podle § 32c stanoví, že odpisování se neprovádí z přepočtené zahraniční ceny, ale právě z ceny, která by byla sjednána mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, přepočtené kurzem devizového trhu vyhlášeného Českou národní bankou pro den přemístění. K výraznějšímu zkrácení doby odpisování majetku po jeho přemístění tak dochází zejména u nehmotného majetku, protože se odpisuje pouze po zbývajícím počtu měsíců z celkového počtu měsíců stanoveného podle § 32a zákona o daních z příjmů. Tento postup vychází z ustanovení, které poplatníci v současné době při převodu majetku běžně užívají, takže by nemělo jít o nový a autonomní přístup, ale o dosavadní praxi v jiných situacích.

Dalším podstatným rozdílem je to, že se pro účely odpisování přemísťovaného majetku neaplikuje § 32c odst. 2 zákona o daních z příjmů. To jinými slovy znamená, že odpisy v České republice lze uplatnit až do výše ceny, která by byla sjednána mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, neupravené o odpisy nebo jiné položky obdobného charakteru uplatňované v zahraničí.

Posouzení, zda se jedná o hmotný či nehmotný majetek ve smyslu zákona o daních z příjmů, se posuzuje vždy k okamžiku jeho přemístění (účetního či evidenčního přefázení) bez změny vlastnictví do České republiky a za jeho vstupní cenu se považuje cena, která by byla sjednána mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Tento postup se tak použije rovněž pro majetek, který se jako odpisovaný hmotný nebo nehmotný majetek kategorizoval až použitím uvedeného tržního ocenění. V písmenu b) je stanoveno zvláštní pravidlo pro majetek, který se v momentu přefázení kategorizoval jako majetek, který se odpisuje pouze podle účetních předpisů a jehož účetní odpisy jsou daňovým výdajem. Jedná se o odpisovaný majetek, jehož tržní cena stanovená při přefázení nedosahuje zákonného limitu pro definici dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku podle zákona o daních z příjmů a je tak jeho daňový odpis stanoven ve výši účetního odpisu dle § 24 odst. 2 písm. v) zákona o daních z příjmů. Zdanění při přemístění majetku bez změny vlastnictví je založeno na principu, že se jedná o čistě daňovou úpravu (upravuje se hodnota pouze pro daňové účely) a v účetnictví poplatníka, ze kterého vychází hodnota účetního odpisu, se tato úprava na účetní hodnotě majetku neprojeví. V realitě tak bude vznikat rozdíl mezi vstupní cenou majetku pro účetní a daňové účely. Správný postup by byl, aby se u tohoto typu majetku uplatnil účetní odpis až do výše nově stanovené vstupní ceny. Tento přístup by však v praxi působil složitostí. V této souvislosti se tedy navrhuje, aby v okamžiku, kdy se tento typ majetku přemístí do České republiky, poplatník snížil výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji o tržní cenu majetku stanovenou v momentu přefázení/přemístění (tj. cenu, která by byla sjednána mezi

nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, přepočtenou kurzem devizového trhu vyhlášeného Českou národní bankou ke dni přemístění). Tímto postupem bude daňová hodnota majetku uplatněna v e výdajích jednorázově a účetní odpisy související s tímto majetkem se budou ze základu daně vylučovat (ustanovení § 24 odst. 2 písm. v) zákona o daních z příjmů se neuplatní). V případě ostatních typů majetku (tedy majetku, který není odpisován ani podle zákona o daních z příjmů, ani podle právních předpisů upravujících účetnictví) se plně uplatní fikce nákupu za cenu, která by byla sjednána mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Tato cena bude uplatněna jako výdaj, a to v kterémkoliv okamžiku, kdy lze dle zákona o daních z příjmů související výdaj uplatnit, přitom výše tohoto výdaje vychází z přeceněné hodnoty majetku. Při prodeji v běžných případech jde o celou přeceněnou hodnotu majetku. Pokud se výdaje související s přemístěným majetkem uplatňují postupně ve věcné a časové souvislosti podle účetnictví (např. časové rozlišení či postupná spotřeba u zásob), uplatňuje se v základu daně vždy alikvotní část přeceněné hodnoty. Související výdaj tak vždy musí reflektovat skutečnost, že hodnota majetku byla změněna.

Pro úplnost je třeba dodat, že pro přemístění majetku daňového nerezidenta bez změny vlastnictví do České republiky ze státu, který není členským státem Evropské unie, se žádná zvláštní pravidla nestanoví. To znamená, že takový poplatník postupuje podle § 32d ve spojení s § 32c zákona o daních z příjmů.

§ 23h

Řešení důsledků rozdílné právní kvalifikace

(1) Pokud v důsledku rozdílné právní kvalifikace právní skutečnosti výdaj nebo jiná položka snižující výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji snižuje základ daně přidružených osob více než jednou a v souvislosti s tímto vícenásobným snížením nedochází k vícenásobnému zahrnutí odpovídajícího příjmu do základu daně těchto přidružených osob, zvýší se výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji poplatníka daně z příjmů právnických osob, který je takovou přidruženou osobou, o částku odpovídající snížení základu daně v případě, že

- a) státem, ve kterém tato položka vzniká nebo má zdroj (dále jen „stát zdroje“) není Česká republika, nebo
- b) státem zdroje je Česká republika a stát, ve kterém také dochází ke snížení základu daně o tuto položku, neuplatňuje postup obdobný postupu podle tohoto odstavce.

(2) Pokud v důsledku rozdílné právní kvalifikace právní skutečnosti výdaj z důvodu platby mezi přidruženými osobami snižuje základ daně alespoň jedné přidružené osoby a současně nedochází k zahrnutí příjmu plynoucího z této platby do základu daně přidružené osoby, které plyne, zvýší se výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji poplatníka daně z příjmů právnických osob, který je přidruženou osobou, u které

- a) došlo ke snížení základu daně, o částku odpovídající snížení základu daně v rozsahu, v jakém nedochází

k odpovídajícímu zahrnutí příjmu do základu daně v případě, že státem zdroje je Česká republika,

- b) nedošlo k zahrnutí příjmu do základu daně, o částku odpovídající nezahrnutému příjmu v případě, že státem zdroje není Česká republika a stát, ve kterém tato platba snižuje základ daně, neuplatňuje postup obdobný postupu podle tohoto odstavce.

(3) Pro účely odstavců 1 a 2 se na příjem hledí jako na zahrnutý do základu daně, pokud

- a) došlo k jeho zahrnutí do základu daně nejpozději do 12 měsíců od konce zdaňovacího období nebo období, za které se podává daňové přiznání, ve kterém výdaj vznikl, nebo
- b) lze důvodně očekávat, že bude v přiměřené době zahrnut do základu daně v některém budoucím zdaňovacím období a podmínky finančního nástroje odpovídají podmínkám, které by spolu sjednaly osoby, které nejsou přidruženými osobami.

(4) Pokud je výdaj nebo jiná položka snižující výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji přidružené osoby zdrojem jiné položky snižující základ daně jiné přidružené osoby v situacích podle odstavce 1 nebo 2, výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji poplatníka daně z příjmů právnických osob, který je přidruženou osobou, se zvýší o částku, která odpovídá snížení základu daně touto položkou, a to v rozsahu, v jakém nedošlo v jiném státě k úpravě obdobné odstavci 1 nebo 2.

(5) Přidruženými osobami se pro účely řešení důsledků rozdílné právní kvalifikace rozumí přidružené osoby vymezené pro účely zdanění ovládané zahraniční společnosti s tím, že podmínka hranice podílu na základním kapitálu, hlasovacích právech nebo zisku je alespoň 50 %, jinak spojené osoby a poplatník daně z příjmů právnických osob a jeho stálá provozovna. S osobami, které z hlediska hlasovacích práv nebo podílu na základním kapitálu jednájí společně, se pro účely určení přidružených osob zachází, jako by měly na jiné osobě účast v rozsahu veškerých hlasovacích práv nebo podílů na základním kapitálu, které společně jednájí osoby drží.“

K § 23h (Řešení důsledků rozdílné právní kvalifikace):

Navrhované ustanovení § 23h transponuje do právního řádu České republiky požadavky vyplývající ze směrnice ATAD. Směrnice ATAD obsahuje mimo jiné i pravidla ochrany základu daně z příjmů právnických osob před tzv. hybridními nesoulady. Hybridní nesoulady jsou zvláštními druhy nesouladů mezi právními řády, které vznikají v důsledku existence hybridního prvku. V důsledku existence tohoto hybridního prvku dojde k odlišnému posouzení určité právní skutečnosti dvěma nebo více právními řády, přičemž v důsledku tohoto rozdílného posouzení dojde k dvojímu nezdanění, nebo naopak ke dvojímu zdanění, které je nezamýšleným (nesouladným) výsledkem tohoto odlišného posouzení.

Hybridní nesoulady jsou pak podle čl. 2 bodu 9 směrnice ATAD definovány jako situace týkající se poplatníka daně z příjmů právnických osob (slovy českého znění směrnice nepřesně

„subjektu“), které vedou k nesouladnému výsledku, a to k tzv. (i) dvojímu odpočtu nebo (ii) odpočtu bez zahrnutí.

Směrnice ATAD pak oba nesouladné výsledky vymezuje takto:

- a. Dvojí odpočet (čl. 2 bod 9 druhý pododstavec písm. b) směrnice ATAD) obecně znamená, že jedna položka snižuje základ daně ve více jurisdikcích, aniž by došlo k odpovídajícímu zahrnutí příjmů, které souvisí s touto položkou, do základu daně.
- b. Odpočet bez zahrnutí (čl. 2 bod 9 druhý pododstavec písm. c) směrnice ATAD) obecně znamená, že jedna položka v jedné jurisdikci sníží základ daně, zatímco v jiné jurisdikci nedojde k zahrnutí této položky do základu daně.

Vzhledem k tomu, že hybridní nesoulady vznikají v situaci, kdy dva nebo více právních řádů kvalifikují pro daňové účely určitou právní skutečnost rozdílně (např. jedna platba může být kvalifikována jako platba úroku jedním státem a zároveň jako platba dividendy druhým státem), je nezbytné řešit nesouladné výsledky vznikající kvůli hybridním nesouladům mezi členskými státy koordinovaně.

Ustanovení odstavce 1 řeší v souladu s čl. 9 odst. 1 směrnice ATAD situace, kdy hybridní nesoulad vede k dvojímu odpočtu u přidružených osob, a to ve vztahu k daňově uznatelným výdajům, resp. nákladům podle ustanovení § 21h tohoto zákona, či jiným položkám snižujícím výsledek hospodaření. Pojem jiná položka snižující výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji je chápán v souladu s výše uvedeným jako obdoba výdaje. V jiných státech, než je Česká republika, však můžou existovat jiné konstrukční prvky základu daně, než jsou výdaje nebo položky snižující výsledek hospodaření, které vedou ke snížení základu daně, proto je zvolena formulace „pokud snižuje základ daně přidružených osob více než jednou“.

Vzhledem k tomu, že situace, kdy dojde ke dvojímu odpočtu na základě hybridního nesouladu, může vést k tomu, že při každém uplatnění takového odpočtu dojde zároveň k zahrnutí odpovídajícího příjmu do základu daně, je v odstavci 1 dále zakotveno pravidlo, které řeší tyto důsledky rozdílné právní kvalifikace daňovými předpisy různých států, a to tak, že se ustanovení uplatní pouze ve výši rozdílu mezi výdaji (resp. náklady či jinými položkami snižujícími základ daně) snižujícími základ daně a odpovídajícími příjmy zahrnutými do základu daně. V opačném případě by fakticky došlo ke dvojímu zdanění příjmu.

Ustanovení odstavce 2 řeší v souladu s čl. 9 odst. 2 směrnice ATAD situace, kdy hybridní nesoulad vede u přidružených osob k odpočtu bez zahrnutí. Jedná se o pravidlo, kdy v případě přidružených osob dochází vlivem hybridního nesouladu ke vzniku výdaje, ovšem nedochází k zahrnutí odpovídajícího příjmu do základu daně. Písmeno a) upravuje pravidlo, kdy u přidružené osoby v České republice, u které dochází ke snížení základu daně, není takovýto výdaj uznatelný v základu daně, pokud není odpovídající příjem zahrnut do základu daně přidružené osoby. Typickým příkladem je zde situace, kdy jeden stát posuzuje platbu jako daňově uznatelný výdaj a druhý jako osvobozený příjem. V případě, kdy je příjem zahrnut do zdanitelných příjmů alespoň v částečné výši, pak je výdaj uznatelný v základu daně právě v této částečné výši.

V případě odpočtu bez zahrnutí je pro účely uplatnění daňového výdaje třeba sledovat, zda druhá přidružená osoba uvedenou platbu zahrnula do základu daně, i když v některých případech nemusí dojít k jejímu skutečnému zdanění, např. pokud poplatník v důsledku jiných položek vykáže například daňovou ztrátu. Podstatné je však zkoumat, zda platba jako taková podléhala zdanění. Pokud ano, pak je třeba zkoumat, v jakém rozsahu podléhala zdanění - například, pokud by 60 %

hodnoty bylo od daně osvobozeno, pak pouze 40 % hodnoty podléhá zdanění apod.

Písmeno b) řeší situaci, kdy výdaj vzniká mimo území České republiky, kde je uznatelný v základu daně a současně není odpovídající příjem zahrnut do základu daně v České republice, tj. v jiném státě není aplikováno pravidlo podle odst. 2 písmene a). V takovémto případě dochází k navýšení základu daně v České republice o částku odpovídající nezahrnovanému příjmu do základu daně.

Pro odpočet bez zahrnutí lze uvést příklad, kdy finanční nástroj, který je v zemi A považován za dluhový nástroj a platby vyplacené na jeho základě jsou považovány za úroky, jež jsou výdajem uplatnitelným v základu daně v zemi A. V zemi B je však tento finanční nástroj považován za kapitálový nástroj a platby plynoucí na jeho základě jsou klasifikovány jako přijaté dividendy, které nejsou v zemi B předmětem daně nebo jsou od daně osvobozeny. V tomto případě tedy dochází k uplatnění výdajů v základu daně ve státě A a zároveň tato hodnota není zohledněna jako příjem, resp. výnos v základu daně v zemi B. Jinými slovy vlivem odlišné právní kvalifikace dvou jurisdikcí vzniká odpočet bez zahrnutí (v uvedeném případě se jedná o hybridní finanční nástroj).

Obdobně jako pravidlo podle odstavce 1 se i toto pravidlo použije pouze mezi přidruženými osobami ve smyslu odstavce 5.

Hybridní nesoulad v podobě odpočtu bez zahrnutí řeší v obecné rovině nejen směrnice ATAD, ale jako zvláštní právní předpis také směrnice Rady 2011/96/EU ze dne 30. listopadu 2011 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států, podle které je zakázáno osvobodit u mateřské společnosti příjem v podobě podílu na zisku plynoucího od dceřiné společnosti, pokud má dceřiná společnost možnost snížit o tyto podíly na zisku svůj základ daně (toto pravidlo je transponováno v § 19 odst. 1 písm. zi) zákona o daních z příjmů).

V tomto případě je nutné vycházet ze skutečnosti, že právní úprava hybridních nesouladů podle směrnice o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států je vůči právní úpravě obsažené ve směrnici ATAD speciální. To znamená, že primárně se aplikuje § 19 odst. 1 písm. zi) zákona o daních z příjmů. Pravidlo § 23 odst. 2 se neuplatňuje pro přijaté dividendy a základ daně nebude podle písm. b) zvyšován, neboť v tomto případě má § 19 odst. 1 písm. zi) speciální postavení.

Z toho vyplývá, že pokud by z jakéhokoliv důvodu u přidružených osob nedošlo ve státě, ze kterého platba plyne, k omezení uznatelnosti tohoto výdaje v základu daně, pak je v České republice osvobození příjmu v podobě podílu na zisku mateřské společnosti podle ustanovení § 19 odst. 1 písm. zi) odepřeno.

Stejně tak pokud by se jednalo o mateřskou a dceřinou společnost v kontextu ustanovení § 19 odst. 1 písm. zi) zákona o daních z příjmů, které nejsou přidruženými osobami ve smyslu řešení hybridních nesouladů, pak bude v plné míře aplikováno ustanovení § 19 odst. 1 písm. zi) zákona o daních z příjmů, což znamená, že nárok na osvobození příjmu v podobě podílu na zisku zaniká, pokud má dceřiná společnost možnost snížit o něj základ daně.

Ustanovení odstavce 3 uvádí časovou podmínku, kdy je možné příjem považovat v souvislosti hybridními nesoulady za příjem zahrnutý do základu daně. Příjem je považován za zahrnutý, pokud došlo k jeho zahrnutí do základu daně u příjemce ve zdaňovacím období, které začíná nejpозději do 12 kalendářních měsíců od konce zdaňovacího období, nebo období, za které se podává daňové přiznání, ve kterých výdaj nebo jiná položka snižující výsledek hospodaření nebo rozdíl

mezi příjmy a výdaji, na jejichž základě příjem vznikl, snižuje základ daně přidružené osoby.

V případě finančních nástrojů lze příjem považovat za zahrnutý do základu daně u příjemce také v případě, že lze přiměřeně očekávat, že tento příjem bude zahrnut v některém budoucím zdaňovacím období, ale pouze pokud podmínky finančního nástroje odpovídají podmínkám, které by spolu sjednaly osoby, které nejsou přidruženými osobami.

Ustanovení odstavce 4 v souladu s čl. 9 odst. 3 směrnice ATAD míří na řešení situací tzv. importovaných (dovážených) hybridních nesouladů (viz obecnou důvodovou zprávu výše), a to v případě, kdy vlivem výdaje nebo jiné položky snižující základ daně dojde k nesouladnému výsledku v jiných státech. Toto ustanovení se však použije pouze subsidiárně v případě, že nedejde k adekvátnímu řešení hybridního nesouladu v těchto jiných státech.

Ustanovení odstavce 5 s ohledem na požadavky směrnice ATAD vymezuje pojem přidružené osoby širěji oproti pojmu spojené osoby tak, že se jedná o přidružené osoby podle § 38fa (s upravenou hranicí pro posouzení podílů na základním kapitálu, hlasovacích právech nebo zisku na 50 %) a zároveň jde o jinak spojené osoby a poplatníka daně z příjmů právnických osob a jeho stálou provozovnu.

20. V § 34a odst. 1 písm. a) a b) se slova „realizaci projektu výzkumu a vývoje“ nahrazují slovy „výzkum a vývoj“.

K bodu 20 (§ 34a odst. 1 a) a b))

Z odůvodnění k pozměňovacímu návrhu přijatému na půdě Poslanecké sněmovny:

Navrhovaná úprava ustanovení § 34a zákona o daních z příjmů představuje legislativně-technickou změnu, jejímž účelem je v rámci právní úpravy odpočtu na podporu výzkumu a vývoje sjednotit používání pojmu „výdaje vynaložené na výzkum a vývoj zahrnované do odpočtu“, který je vymezen v ustanovení § 34b zákona o daních z příjmů. V ustanovení § 34a zákona o daních z příjmů tudíž není nadále nutné uvádět, že se jedná o výdaje vynaložené (mimo jiné) „na realizaci projektu výzkumu a vývoje“, a postačí uvést, že jde o výdaje vynaložené „na výzkum a vývoj“, a to vzhledem k tomu, že vynaložení výdajů na realizaci projektu výzkumu a vývoje je jednou z podmínek, kterými je pojem „výdaje vynaložené na výzkum a vývoj zahrnované do odpočtu“ v ustanovení § 34b zákona o daních z příjmů vymezen. Stanovení této podmínky v ustanovení § 34a zákona o daních z příjmů je tedy nadbytečné.

21. V § 34b odst. 1 písm. a) úvodní části ustanovení se za slovo „vynaložil“ vkládají slova „ode dne podání oznámení o záměru odečíst od základu daně odpočet na podporu výzkumu a vývoje“.

K bodu 21 (§ 34b odst. 1 a) úvodní část ustanovení)

Z odůvodnění k pozměňovacímu návrhu přijatému na půdě Poslanecké sněmovny:

Navrhovaná úprava ustanovení § 34b odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů reaguje na zavedení nového institutu oznámení o záměru odečíst od základu daně odpočet na podporu výzkumu a vývoje v § 34ba zákona o daních z příjmů tím, že rozšiřuje dosavadní podmínky uvedené v ustanovení § 34b odst. 1 písm. a) až c) zákona o daních z příjmů, které musí výdaj splňovat, aby jej bylo možné považovat za výdaj vynaložený na výzkum a vývoj zahrnovaný do odpočtu podle tohoto ustanovení. Touto novou podmínkou je vynaložení

výdaje až ode dne podání oznámení o záměru odečíst od základu daně odpočet na podporu výzkumu a vývoje. Bude-li tedy výdaj vynaložen přede dnem podání tohoto oznámení, byť v souvislosti s realizací projektu výzkumu a vývoje (k pojmu „realizace projektu výzkumu a vývoje“ viz níže), nebude jej možné do odpočtu zahrnout.

Aby výdaje poplatníka mohly být považovány za výdaje zahrnované do odpočtu podle ustanovení § 34b zákona o daních z příjmů, je i nadále nezbytné, aby byly vynaloženy při realizaci projektu výzkumu a vývoje. Realizací projektu výzkumu a vývoje se přitom rozumí samotné provádění činností ve výzkumu a vývoji, které poplatník vymeze v dokumentu, který je povinen zpracovat a schválit ke každému projektu podle § 34c zákona o daních z příjmů a který je nově označen jako „projektová dokumentace“. Pod pojmem „projekt výzkumu a vývoje“ je tedy nově nutno rozumět veškeré skutečnosti a činnosti související s konkrétním výzkumem a vývojem poplatníka, nikoliv pouze dokument schvalovaný podle ustanovení § 34c zákona o daních z příjmů. Projekt výzkumu a vývoje tudíž může být realizován již přede dnem podání oznámení o záměru odečíst od základu daně odpočet na podporu výzkumu a vývoje (a tudíž i před schválením projektové dokumentace), do odpočtu však bude možné zahrnout až výdaje, které byly na realizaci projektu vynaloženy ode dne podání tohoto oznámení, a to za podmínky, že bude následně schválena projektová dokumentace v souladu s § 34c odst. 2 zákona o daních z příjmů.

22. Za § 34b se vkládá nový § 34ba, který včetně nadpisu zní:

„§ 34ba

Oznámení o záměru odečíst od základu daně odpočet na podporu výzkumu a vývoje

(1) Poplatník, který hodlá v souvislosti s realizací projektu výzkumu a vývoje odečíst od základu daně odpočet na podporu výzkumu a vývoje, oznámí tuto skutečnost správci daně zvlášť za jednotlivý projekt výzkumu a vývoje.

(2) V oznámení podle odstavce 1 je poplatník povinen uvést

- a) název projektu výzkumu a vývoje vystihující jeho obecné zaměření a
- b) základní identifikační údaje o poplatníkovi, kterými jsou
 1. obchodní firma nebo název a adresa sídla poplatníka, je-li poplatníkem daně z příjmů právnických osob,
 2. jméno, adresa sídla podnikatele a adresa místa trvalého pobytu poplatníka, je-li poplatníkem daně z příjmů fyzických osob, a
 3. daňové identifikační číslo, pokud bylo přiděleno.

(3) Pokuta za nesplnění povinnosti nepeněžitě povahy se neuplatní v případě, že poplatník nepodaří oznámení o záměru odečíst od základu daně odpočet na podporu výzkumu a vývoje.“

K bodu 22 (§ 34ba)

Z odůvodnění k pozměňovacímu návrhu přijatému na půdě Poslanecké sněmovny:

Ustanovení § 34ba zákona o daních z příjmů zavádí nový institut oznámení o záměru odečíst od základu daně odpočet na podporu výzkumu a vývoje, kterým (společně s dalšími navrhovanými změnami) tento zákon reaguje na současný stav právní úpravy týkající odpočtu na podporu výzkumu a vývoje, a to za účelem zjednodušení stávající právní úpravy odpočtu na podporu výzkumu a vývoje a dále snížení administrativní zátěže.

Ustanovení § 34ba odst. 1 zákona o daních z příjmů zakládá povinnost poplatníka oznámit záměr v budoucnu odečíst od základu daně odpočet na podporu výzkumu a vývoje. Jedná se tedy o první úkon poplatníka vůči správci daně v případě realizace konkrétního projektu výzkumu a vývoje (resp. realizace činnosti ve výzkumu a vývoji), jehož učinění je z hlediska následného uplatnění odpočtu nezbytné. Poplatník je povinen takové oznámení učinit zvlášť za každý projekt výzkumu a vývoje, v souvislosti se kterým hodlá odpočet odečíst od základu daně.

Na základě ustanovení § 34b odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů bude nově možné do odpočtu na podporu výzkumu a vývoje zahrnout až výdaje vynaložené ode dne podání oznámení o záměru odečíst od základu daně odpočet na podporu výzkumu a vývoje. Účelem oznámení je tak informovat správce daně o záměru poplatníka odečíst od základu daně odpočet související s realizací projektu výzkumu a vývoje a současně určit okamžik, od kterého se výdaje vynaložené při realizaci projektu výzkumu a vývoje posuzují jako výdaje, které lze zahrnout do odpočtu na podporu výzkumu a vývoje. Tímto okamžikem je den podání oznámení o záměru odečíst od základu daně odpočet.

Poplatník je povinen podat oznámení o záměru odečíst od základu daně odpočet na podporu výzkumu a vývoje v souvislosti s realizací konkrétního projektu výzkumu a vývoje pouze jednou, a to na začátku časového úseku, v němž hodlá výdaje vynaložené na realizaci této činnosti zahrnovat do odpočtu na podporu výzkumu a vývoje. Bude-li tedy záměrem poplatníka výdaje vynaložené na výzkum a vývoj zahrnovat do odpočtu například v průběhu pěti let, je nezbytné podat oznámení o záměru odečíst od základu daně odpočet na podporu výzkumu a vývoje pouze na začátku tohoto časového úseku, čímž bude splněn požadavek spočívající v oznámení záměru odečíst od základu daně odpočet pro všechna období, v nichž budou v průběhu těchto pěti let vynakládány výdaje na realizaci konkrétního projektu výzkumu a vývoje, jehož název poplatník uvede v oznámení o záměru odečíst od základu daně odpočet na podporu výzkumu a vývoje.

Poplatník nicméně není povinen výdaje na výzkum a vývoj vynaložit již v období, ve kterém je oznámení o záměru odečíst od základu daně odpočet na podporu výzkumu a vývoje podáno, ani není povinen výdaje vynaložené v tomto období zahrnout do odpočtu na výzkum a vývoj. Výdaje vynaložené na výzkum a vývoj může začít zahrnovat do odpočtu až v některém z následujících období, v nichž bude výzkum a vývoj realizován (jedná se o případy, v nichž je konkrétní vývoj a výzkum koncipován jako několikaletý).

Podání oznámení o záměru odečíst od základu daně odpočet na podporu výzkumu a vývoje však není jedinou podmínkou, kterou je nezbytné naplnit, aby mohl být odpočet na výzkum a vývoj odečten od základu daně. Další podmínkou je vypracování a schválení projektové dokumentace (současný „projekt výzkumu a vývoje“) podle § 34c zákona o daních z příjmů. Nově se již nestanovuje, že vypracování a schválení projektové dokumentace je poplatník povinen učinit před zahájením řešení projektu. Povinnost schválit projektovou

dokumentaci je stanovena až poté, co je podáno oznámení, a to ve lhůtě pro podání řádného daňového přiznání za období, za které poplatník odečte nebo hodlá odečíst od základu daně první odpočet vztahující se ke konkrétnímu projektu. Projektová dokumentace musí být tedy schválena ve stejné lhůtě i v případě, že poplatník nemohl v tomto období odečíst od základu daně odpočet na podporu výzkumu a vývoje pouze z důvodu nízkého základu daně nebo daňové ztráty (viz níže).

V oznámení o záměru odečíst od základu daně odpočet na podporu výzkumu a vývoje je poplatník povinen uvést své identifikační údaje v rozsahu, v jakém jsou uváděny v projektové dokumentaci. Dále je povinen uvést název projektu, z něž je zřejmé, jaké je obecné zaměření projektu výzkumu a vývoje. Opět se jedná pouze o identifikační údaj. Účelem zpřesnění, že název musí vystihovat obecné zaměření projektu výzkumu a vývoje, je pouze zamezit uvedení názvu projektu výzkumu a vývoje (např. pouze číselným kódem), který by umožnil volnou zaměnitelnost projektových dokumentací. Předmětem přezkoumávání nebude název jako takový (např. skutečnost, zda nebylo vhodnější použít jiné označení) ale pouze skutečnost, že je tento název následně přiřaditelný ke schválené projektové dokumentaci k činnosti V a V, která byla do té doby realizována. Název projektu výzkumu a vývoje však musí být současně odlišitelný od názvů dalších projektů poplatníka, pokud takové projekty realizuje tak, aby na základě názvu projektu bylo oznámení o záměru odečíst od základu daně odpočet na podporu výzkumu a vývoje přiřaditelné ke konkrétní projektové dokumentaci. Název projektu přitom tak slouží pouze k přiřazení oznámení o záměru odečíst od základu daně odpočet na podporu výzkumu a vývoje k projektové dokumentaci, v níž je poplatník též povinen název projektu výzkumu a vývoje uvést. Nebude-li oznámení o záměru odečíst od základu daně odpočet na podporu výzkumu a vývoje na základě názvu projektu výzkumu a vývoje přiřaditelné k projektové dokumentaci, nebude splněna podmínka ustanovení § 34c odst. 1 zákona o daních z příjmů, která vyžaduje, aby projektová dokumentace byla zpracována k projektu výzkumu a vývoje, ke kterému se váže oznámení o záměru odečíst od základu daně odpočet na podporu výzkumu a vývoje, a odpočet na výzkum a vývoj související s příslušným projektem, proto nebude možné od základu daně odečíst.

V oznámení o záměru odečíst od základu daně odpočet na podporu výzkumu a vývoje budou uváděny pouze nově stanovené náležitosti, čímž se odstraní požadavek uvádět jednotlivé konkrétní skutečnosti týkající se činnosti ve výzkumu a vývoji, které je podle dosavadní právní úpravy nezbytné uvést v rámci projektu výzkumu a vývoje (jímž se podle dosavadní právní úpravy rozumí písemný dokument), ještě před započátkem realizace tohoto projektu, aniž by tyto údaje mohly být později v samotném projektu (písemném dokumentu) upraveny s ohledem na skutečné změny v činnosti poplatníka v oblasti výzkumu a vývoje. V řadě případů výzkumu a vývoje je totiž obtížné v projektu výzkumu a vývoje dopředu (tedy před započátkem činnosti výzkumu a vývoje, resp. realizace projektu) uvést některé údaje požadované dosavadní právní úpravou, aniž by je následně nebylo zapotřebí upravit, změnit či doplnit z důvodu potřeby poplatníka přizpůsobit činnost ve výzkumu a vývoji reálným okolnostem. Povinnost uvést skutečnosti vztahující se k projektu výzkumu a vývoje tak, jak je požadováno podle navrhované právní úpravy § 34c upravující projektovou dokumentaci, je tak poplatníkovi uložena až k okamžiku, když již projekt výzkumu a vývoje po určitou dobu realizuje, a lze tedy předpokládat, že tyto skutečnosti jsou poplatníkovi v převážné míře známy.

Oznámení o záměru odečíst od základu daně odpočet na podporu výzkumu a vývoje je podáním podle daňového řádu a řídí se ustanoveními § 70 až § 74 daňového řádu. V souvislosti s navrhovanou právní úpravou oznámení o záměru odečíst od základu daně odpočet na podporu výzkumu a vývoje se však nepoužije institut postupu k odstranění pochybností, na základě

kterého by správce daně v případě, že by měl pochybnost o správnosti nebo úplnosti údajů uvedených v oznámení o záměru odečíst od základu daně odpočet na podporu výzkumu a vývoje, vyzval poplatníka k jejich vysvětlení nebo doplnění. Tento institut, jehož cílem je přispět k zjištění a vyměření daňové povinnosti ve správné výši, se podle § 89 daňového řádu uplatňuje na daňová tvrzení a další písemnosti předložené daňovým subjektem v případě, že má správce daně pochybnosti o jejich správnosti, průkaznosti nebo úplnosti. Jedná se tedy o situace, kdy daňový subjekt správci daně něco tvrdí a správce daně má zájem na bezprostředním a neprodleném zjištění a ověření řádného splnění daňových povinností daňovým subjektem a tedy i správnosti takového tvrzení. Oznámení o záměru odečíst od základu daně odpočet na podporu výzkumu a vývoje má však odlišný charakter, protože poplatník jím uplatňuje své právo vynakládat výdaje na výzkum a vývoj, které lze následně zahrnout do odpočtu na podporu výzkumu a vývoje. Institut postupu k odstranění pochybností u něho tedy není účelný. Břemeno tvrzení a důkazní břemeno leží v tomto případě plně na poplatníkovi, který nese sám plnou odpovědnost za úplnost a přesvědčivost skutečností uváděných v oznámení. Pokud daňový subjekt neuvede v oznámení všechny potřebné skutečnosti nebo tyto skutečnosti neuvede v podobě vyžadované zákonem a oznámení nebude na základě uvedeného přiřaditelné k projektové dokumentaci, nebude možné odpočet od základu daně odečíst. Institut o vadách podání zakotvený v § 74 daňového řádu se však v těchto případech použije, neboť oznámení o záměru odečíst od základu daně odpočet na podporu výzkumu a vývoje je podáním a použití tohoto institutu není nijak vyloučeno. V případě, že tedy oznámení bude obsahovat vady, bude daňový subjekt na tyto vady podle § 74 daňového řádu upozorněn a dostane možnost je odstranit. V případě, že budou vady odstraněny ve lhůtě stanovené správcem daně, budou výdaje uplatnitelné od okamžiku původního oznámení (viz § 74 odst. 3 daňového řádu). Pokud však daňový subjekt vady ve stanovené lhůtě neodstraní, stane se oznámení neúčinným.

Ve vztahu k oznámení o záměru odečíst od základu daně odpočet na podporu výzkumu a vývoje je na základě ustanovení § 34ba odst. 3 zákona o daních z příjmů vyloučena aplikace pokuty za nesplnění povinnosti nepeněžitě povahy upravené ustanovením § 247a daňového řádu, a to vzhledem k tomu, že důsledkem neoznámení záměru odečíst od základu daně odpočet na podporu výzkumu a vývoje, případně podání oznámení o záměru odečíst od základu daně odpočet na podporu výzkumu a vývoje, které není přiřaditelné k projektové dokumentaci, je nepřiznání odpočtu na podporu výzkumu a vývoje. Jelikož tento důsledek není explicitně vyjádřen, ale plyne implicitně z ustanovení § 34b odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů v novém znění (výdaje vynaložené na výzkum a vývoj lze zahrnout do odpočtu mimo jiné tehdy, pokud jsou vynaloženy ode dne oznámení o záměru odečíst od základu daně odpočet na podporu výzkumu a vývoje, není-li toto oznámení podáno, poplatník nemůže do odpočtu zahrnout žádné výdaje), je nutné z hlediska právní jistoty sankci za nesplnění povinnosti nepeněžitě povahy vyloučit v případě nepodání oznámení podle § 34ba zákona o daních z příjmů.

23. Nadpis § 34c zní:

„Projektová dokumentace“.

K bodu 23 (§ 34c)

Z odůvodnění k pozměňovacímu návrhu přijatému na půdě Poslanecké sněmovny:

Navrhovaná úprava ustanovení § 34c zákona o daních z příjmů je další z výše zmíněných změn, jejichž účelem je zjednodušit právní úpravu odpočtu na podporu výzkumu a vývoje a snížit

administrativní zátěž spojenou s uplatňováním tohoto odpočtu, a tím rozšířit využívání institutu odpočtu na podporu výzkumu a vývoje.

Navrhovaná úprava nadpisu ustanovení § 34c zákona o daních z příjmů, návětí ustanovení § 34c odst. 1 zákona o daních z příjmů a jednotlivých náležitostí projektové dokumentace reaguje na zavedení institutu oznámení o záměru odečíst od základu daně odpočet na podporu výzkumu a vývoje a současně na rozšíření obsahu pojmu „projekt výzkumu a vývoje“ (viz výše). Písemný dokument zpracováváný a schvalovaný na základě tohoto ustanovení je nově označen pojmem „projektová dokumentace“, který přiléhavěji vystihuje charakter tohoto dokumentu, v němž jsou uváděny skutečnosti vztahující se k činnosti ve výzkumu a vývoji poplatníka. Nová úprava (viz odstavec 4) zohledňuje skutečnost, že v rámci realizace činnosti ve výzkumu a vývoji může docházet k faktickým změnám okolností, a tedy potřebě upravit skutečnosti uvedené v projektové dokumentaci. Úprava či doplnění původně uvedených skutečností (kdy jsou tyto úpravy nezbytné v důsledku změn okolností, které nastanou po schválení projektové dokumentace) nicméně nebude zaznamenána v samotné projektové dokumentaci (tu již po jejím schválení nelze upravovat), nýbrž v evidenci, kterou poplatník nově povede právě za účelem zaznamenání změn skutečností uvedených v projektové dokumentaci (ustanovení § 34c odst. 4 zákona o daních z příjmů). Změny skutečností je poplatník povinen v evidenci zaznamenat průběžně. Název projektu výzkumu a vývoje a cíle projektu výzkumu a vývoje však poplatník změnit nemůže, neboť by se jednalo o projekt jiný, k němuž by bylo znovu zapotřebí podat oznámení o záměru odečíst od základu daně odpočet na podporu výzkumu a vývoje a následně schválit novou projektovou dokumentaci. Důsledkem nevedení evidence v souladu s navrhovanou právní úpravou pak zpravidla bude krácení výše výdajů zahrnovaných odpočtu na podporu výzkumu a vývoje (v krajním případě může dojít k vyloučení veškerých výdajů z odpočtu na podporu výzkumu a vývoje), avšak pouze za předpokladu, že poplatník změny skutečností, které je povinen v evidenci zaznamenávat, neprokáže jiným způsobem.

Povinností poplatníka je i nadále v projektové dokumentaci vymezit činnost ve výzkumu a vývoji podle zákona upravujícího podporu výzkumu a vývoje a dále uvést název projektu výzkumu a vývoje, který byl poplatníkem oznámen. Nově je totiž pro uplatnění odpočtu nezbytné, aby projektová dokumentace byla přiřaditelná k oznámení o záměru odečíst od základu daně odpočet na podporu výzkumu a vývoje, když návětí ustanovení § 34c odst. 1 zákona o daních z příjmů stanoví, že poplatník zpracuje projektovou dokumentaci k projektu výzkumu a vývoje, ke kterému se váže oznámení o záměru odečíst od základu daně odpočet na podporu výzkumu a vývoje. Nebude-li tato podmínka přiřaditelnosti projektové dokumentace k oznámení o záměru odečíst od základu daně odpočet na podporu výzkumu a vývoje splněna, nebude možné odpočet od základu daně odečíst. Jak již bylo výše uvedeno, pro uplatnění odpočtu je tedy nezbytné, aby v souvislosti s realizací konkrétního projektu výzkumu a vývoje, na nějž jsou vynakládány výdaje, existovaly jak oznámení o záměru odečíst od základu daně odpočet na podporu výzkumu a vývoje, tak projektová dokumentace, ze kterých bude zřejmé, že toto oznámení bylo podáno a projektová dokumentace zpracována a schválena ve vztahu k jednomu a tomu samému projektu výzkumu a vývoje.

V návaznosti na zavedení oznámení o záměru odečíst od základu daně odpočet na podporu výzkumu a vývoje jsou upraveny jednotlivé náležitosti uváděné v projektové dokumentaci upravené v § 34c odst. 1 písm. d) až f) zákona o daních z příjmů. Na základě navrhované změny § 34c odst. 1 písm. e) a f) zákona o daních z příjmů budou v projektové dokumentaci uváděny údaje o skutečnostech vztahujících se k řešení projektu, které nastaly až ode dne podání oznámení o

záměru odečíst od základu daně odpočet na podporu výzkumu a vývoje. Údaj o předpokládaných výdajích v jednotlivých letech (§ 34c odst. 1 písm. d) zákona o daních z příjmů) se nově vztahuje pouze k roku, ve kterém bylo podáno oznámení o záměru odečíst od základu daně odpočet na podporu výzkumu a vývoje, a k letům následujícím.

Nově nebude nutné v projektové dokumentaci uvádět místo schválení projektové dokumentace vzhledem k tomu, že se nejedná o údaj nezbytný pro posouzení oprávněnosti uplatnění odpočtu na podporu výzkumu a vývoje.

Další změnou týkající se jednotlivých náležitostí projektové dokumentace je nahrazení institutu osoby odpovědné za projekt výzkumu a vývoje institutem osoby schvalující projektovou dokumentaci, který je nově vymezen v ustanovení § 34c odst. 3 zákona o daních z příjmů. Dosavadní právní úprava stanovovala odpovědnost osoby odpovědné za projekt výzkumu a vývoje za splnění podmínek stanovených zákonem o daních z příjmů pro projekt výzkumu a vývoje. Tato odpovědnost nově v rámci institutu osoby schvalující projektovou dokumentaci stanovena není vzhledem k tomu, že je nadbytečné zakotvovat veřejnoprávní odpovědnost poplatníka za nesplnění povinností stanovených právní úpravou odpočtu na podporu výzkumu a vývoje, pokud důsledkem jejich nesplnění není veřejnoprávní sankce, nýbrž nepřiznání odpočtu na podporu výzkumu a vývoje, který poplatníkovi nebude při nesplnění povinností stanovených touto právní úpravou přiznán ani v případě, že tato zvláštní odpovědnost zákonem stanovena nebude. Vymezení osoby schvalující projektovou dokumentaci je podle ustanovení § 34c odst. 3 zákona o daních z příjmů širší ve srovnání s dosavadním vymezením osoby odpovědné za projekt výzkumu a vývoje. V případě poplatníka fyzické osoby může být vedle samotného poplatníka schvalující osobou též osoba oprávněná jednat za tohoto poplatníka. V případě poplatníka právnické osoby je schvalující osobou osoba oprávněná jednat za tohoto poplatníka (zejména statutární orgán). Na rozdíl od dosavadní právní úpravy umožní navrhovaná změna schválit projektovou dokumentaci osobou odlišnou od poplatníka (a to např. i na základě smlouvy o zastoupení, resp. na základě plné moci), čímž se předejde komplikacím spojeným s nutností podepsat tento dokument výhradně poplatníkem (resp. členem statutárního orgánu).

V návaznosti na zavedení institutu oznámení o záměru odečíst od základu daně odpočet na podporu výzkumu a vývoje (jehož podání je nezbytné z hlediska vynakládání výdajů, které bude následně možné zahrnout do odpočtu) je nezbytné schválit projektovou dokumentaci až ve lhůtě pro podání řádného daňového přiznání za období, za které poplatník odečte od základu daně první odpočet vztahující se ke konkrétnímu projektu výzkumu a vývoje. Projektovou dokumentaci je poplatník povinen ve stejné lhůtě schválit i v případě, že odpočet za dané období nemůže odečíst z důvodu nízkého základu daně nebo daňové ztráty, tj. odpočet na podporu výzkumu a vývoje poplatník může odečíst od základu daně za podmínek § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů v následujících zdaňovacích obdobích. Lze tedy předpokládat, že údaje o skutečnostech souvisejících s realizovaným projektem výzkumu a vývoje, které je zapotřebí v projektové dokumentaci uvést, již poplatníkovi budou v době schvalování projektové dokumentace známy.

Současně však platí, že poplatník není povinen schválit projektovou dokumentaci již v období, v němž bylo podáno oznámení o záměru odečíst od základu daně odpočet na podporu výzkumu a vývoje, a může ji tudíž schválit až v některém z následujících období, v němž bude konkrétní projekt výzkumu a vývoje realizován, aniž by toto pozdější schválení mělo vliv na platnost oznámení o záměru odečíst od základu daně odpočet na podporu výzkumu a vývoje. Následkem pozdějšího schválení projektové dokumentace však

bude to, že pro účely uplatnění odpočtu bude možné do výdajů zahrnovaných do odpočtu zahrnout pouze ty výdaje, které byly vynaloženy při realizaci projektu výzkumu a vývoje v období, pro které je projektová dokumentace schválena (viz ustanovení § 34c odst. 2) a nikoliv i za období, ve kterých již sice bylo podáno oznámení o záměru odečíst od základu daně odpočet na podporu výzkumu a vývoje, ale pro které projektová dokumentace schválena nebyla. Projektová dokumentace se nevede průběžně, ale zpracuje v zákoně stanoveném termínu k celému projektu výzkumu a vývoje, a náklady se v ní uvádějí pouze souhrnně jako celkové předpokládané výdaje. V projektové dokumentaci se tedy nepožaduje uvádět konkrétní náklady, které mohou být poté zahrnuty do odpočtu.

24. V § 34c odst. 1 úvodní část ustanovení zní:

„K projektu výzkumu a vývoje, ke kterému se váže oznámení o záměru odečíst od základu daně odpočet na podporu výzkumu a vývoje, poplatník zpracuje projektovou dokumentaci, ve které uvede oznámený název projektu výzkumu a vývoje a vymezí činnost ve výzkumu a vývoji podle zákona upravujícího podporu výzkumu a vývoje. Projektová dokumentace obsahuje“.

K bodu 24 (§ 34c odst. 1 úvodní část ustanovení)

Viz odůvodnění k bodu 23.

25. V § 34c odst. 1 písmeno d) zní:

„d) předpokládané výdaje v jednotlivých letech řešení projektu od roku, ve kterém bylo podáno oznámení o záměru odečíst od základu daně odpočet na podporu výzkumu a vývoje, a předpokládané celkové výdaje na řešení projektu,“.

K bodu 25 (§ 34c odst. 1 písm. d))

Viz odůvodnění k bodu 23.

26. V § 34c odst. 1 písm. e) se slova „budou odborně zajišťovat“ nahrazují slovy „ode dne podání oznámení o záměru odečíst od základu daně odpočet na podporu výzkumu a vývoje odborně zajišťují nebo budou zajišťovat“.

K bodu 26 (§ 34c odst. 1 písm. e))

Viz odůvodnění k bodu 23.

27. V § 34c odst. 1 se na konci textu písmene f) doplňují slova „prováděných ode dne podání oznámení o záměru odečíst od základu daně odpočet na podporu výzkumu a vývoje“.

K bodu 27 (§ 34c odst. 1 písm. f))

Viz odůvodnění k bodu 23.

28. V § 34c odst. 1 písm. g) se slova „a místo“ zrušují a slovo „projektu“ se nahrazuje slovy „projektové dokumentace“.

K bodu 28 (§ 34c odst. 1 písm. g))

Viz odůvodnění k bodu 23.

29. V § 34c odst. 1 písm. h) se slova „odpovědné osoby za projekt výzkumu a vývoje“ nahrazují slovy „osoby schvalující projektovou dokumentaci“.

K bodu 29 (§ 34c odst. 1 písm. h))

Viz odůvodnění k bodu 23.

30. V § 34c odstavce 2 a 3 znějí:

„(2) Odpočet na podporu výzkumu a vývoje související s oznámeným projektem výzkumu a vývoje lze odečíst od základu daně nejdříve za období, pro které je ve lhůtě pro podání řádného daňového přiznání schválena projektová dokumentace. Projektová dokumentace musí být v této lhůtě schválena i v případě, že v takovém období nelze odpočet na podporu výzkumu a vývoje odečíst z důvodu nízkého základu daně nebo daňové ztráty.

(3) Osobou schvalující projektovou dokumentaci je u poplatníka daně z příjmů

- a) fyzických osob tento poplatník nebo fyzická osoba oprávněná jednat za tohoto poplatníka,
- b) právnických osob fyzická osoba oprávněná jednat za tohoto poplatníka.“

K bodu 30 (§ 34c odst. 2 a 3)

Viz odůvodnění k bodu 23.

31. V § 34c se doplňuje odstavec 4, který zní:

„(4) Poplatník eviduje změny skutečností uvedených v projektové dokumentaci, ke kterým dojde po jejím schválení. Název a cíle projektu výzkumu a vývoje nelze po dobu řešení projektu výzkumu a vývoje měnit.“

K bodu 31 (§ 34c odst. 4)

Viz odůvodnění k bodu 23.

32. V § 34e odst. 1 se za slovo „poplatníka“ vkládají slova „ , který podal oznámení o záměru odečíst od základu daně odpočet na podporu výzkumu a vývoje.“

K bodu 32 (§ 34e odst. 1)

Z odůvodnění k pozměňovacímu návrhu přijatému na půdě Poslanecké sněmovny:

V návaznosti na zavedení institutu oznámení o záměru odečíst od základu daně odpočet na podporu výzkumu a vývoje a

současně na rozšíření obsahu pojmu „projekt výzkumu a vývoje“ (viz výše) jsou upraveny náležitosti žádosti o vydání závazného posouzení stanovené v ustanovení § 34e odst. 3 písm. a) zákona o daních z příjmů, na jehož základě je podle dosavadní právní úpravy vyžadováno, aby součástí žádosti byl též projekt výzkumu a vývoje ve smyslu dosavadní právní úpravy (tedy písemný dokument). Nově je poplatník povinen v žádosti o vydání závazného posouzení uvést název projektu výzkumu a vývoje (obdobně jako v projektové dokumentaci a v oznámení o záměru odečíst od základu daně odpočet na podporu výzkumu a vývoje) a dále je povinen v žádosti uvést cíle projektu výzkumu a vývoje.

V ustanovení § 34e odst. 3 zákona o daních z příjmů je navrhována změna spočívající v nahrazení slova „projektů“, které je v tomto ustanovení v současné době uvedeno v množném čísle, slovem „projektu“, které je v jednotném čísle. Tato změna je navrhována za účelem sjednocení správní praxe v oblasti řízení o závazném posouzení tak, aby správní poplatek byl uložen za každou jednotlivou posuzovanou skutečnost (předmět) závazného posouzení, o nichž bude správce daně rozhodovat samostatným výrokem, přestože tyto výroky mohou být obsaženy v jednom rozhodnutí. Správní poplatek tedy bude nově ukládán za každý posuzovaný projekt výzkumu a vývoje. Tato praxe je běžná u všech žádostí o vydání závazného posouzení, jejichž úprava je obsažena jak v zákoně o daních z příjmů, tak v zákoně o dani z přidané hodnoty, případně zákoně o evidenci tržeb. Pokud tedy poplatník podá žádost o vydání rozhodnutí o závazném posouzení v souvislosti s realizací projektu výzkumu a vývoje, bude tato žádost zpoplatněna s ohledem na počet projektů v této žádosti uvedených.

Ustanovení § 34e odst. 4 zákona o daních z příjmů představovalo výjimku z ustanovení § 38p zákona o daních z příjmů, ve znění do 31. prosince 2014, které upravovalo podmínky uplatnění odčitatelných položek a položek snižujících základ daně v rámci dodatečného daňového přiznání a které bylo s účinností k 1. lednu 2015 nahrazeno jiným ustanovením, jež se již k odčitatelným položkám a položkám snižujícím základ daně nevztahuje. Norma obsažená v ustanovení § 34e odst. 4 zákona o daních z příjmů je tedy od nahrazení dotčeného ustanovení nadbytečná a z tohoto důvodu se navrhuje její zrušení.

33. V § 34e odst. 3 písm. a) se slovo „projekt“ nahrazuje slovy „název a cíle projektu“.

K bodu 33 (§ 34e odst. 3 písm. a))

Viz odůvodnění k bodu 32.

34. V § 34e odst. 3 písm. b), c) a e) se slovo „projektů“ nahrazuje slovem „projektu“.

K bodu 34 (§ 34e odst. 3 písm. b), c) a e))

Viz odůvodnění k bodu 32.

35. V § 34e se odstavec 4 zrušuje.

K bodu 35 (§ 34e odst. 4)

Viz odůvodnění k bodu 32.

36. V § 38d odst. 3 se věty třetí a čtvrtá zrušují.

K bodu 36 (§ 38d odst. 3)

Ustanovení § 38d odst. 3 věta třetí a čtvrtá zákona o daních z příjmů upravuje v současné době oznamovací povinnost týkající se příjmů, z nichž je daň vybírána srážkou podle zvláštní sazby daně, vyplácených do zahraničí. Tato právní úprava oznamovací povinnosti v § 38d odst. 3 zákona o daních z příjmů je nově přesunuta do § 38da zákona o daních z příjmů.

37. Za § 38d se vkládá nový § 38da, který včetně nadpisu zní:

„§ 38da

Oznámení o příjmech plynoucích do zahraničí

(1) Plátce daně, který je plátcem příjmu plynoucího ze zdrojů na území České republiky daňovému nerezidentovi, ze kterého je daň vybírána srážkou podle zvláštní sazby daně, a to i v případě, že je tento příjem od daně osvobozen nebo o němž mezinárodní smlouva stanoví, že nepodléhá zdanění v České republice, je povinen tuto skutečnost oznámit správci daně.

(2) Plátce daně je povinen správci daně podat oznámení podle odstavce 1 ve lhůtě pro odvedení daně, která byla z daného příjmu sražena nebo vybrána, nebo by byla sražena nebo vybrána, kdyby daný příjem nebyl od daně osvobozen nebo by podléhal zdanění v České republice.

(3) Oznámení podle odstavce 1 lze podat jen

- a) na tiskopisu vydaném Ministerstvem financí,
- b) na tiskovém výstupu z počítačové tiskárny, který má údaje, obsah a uspořádání údajů shodné s tiskopisem podle písmene a), nebo
- c) datovou zprávou s využitím dálkového přístupu ve formátu a struktuře zveřejněné správcem daně
 1. podepsanou způsobem, se kterým jiný právní předpis spojuje účinky vlastnoručního podpisu,
 2. s ověřenou identitou podatele způsobem, kterým se lze přihlásit do jeho datové schránky, nebo
 3. dodatečně potvrzenou za podmínek uvedených v daňovém řádu.

(4) Má-li plátce daně nebo jeho zástupce datovou schránku, která mu byla zřízena ze zákona, nebo zákonem uloženou povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem, je povinen učinit oznámení podle odstavce 1 pouze způsobem podle odstavce 3 písm. c).

(5) V oznámení podle odstavce 1 je plátce daně povinen kromě obecných náležitostí podání uvést

- a) své identifikační údaje,
- b) identifikační údaje příjemce příjmu podle odstavce 1,
- c) údaje týkající se příjmu podle odstavce 1 a daně sražené nebo vybrané z tohoto příjmu.

(6) Plátce daně není povinen podat oznámení podle odstavce 1 o

- a) příjmu, který je od daně osvobozen nebo o němž mezinárodní smlouva stanoví, že nepodléhá zdanění v České republice, pokud souhrnná hodnota příjmů daného druhu plynoucích danému daňovému nerezidentovi nepřesahuje v daném kalendářní měsíci 100 000 Kč,
- b) příjmu podle § 6 odst. 4.

(7) Správce daně může plátce daně na základě jeho žádosti v odůvodněných případech zprostit oznamovací povinnosti podle odstavce 1 na dobu nejvýše 5 let.“

K bodu 37 (§ 38da)

K odstavci 1:

Ustanovení § 38da zákona o daních z příjmů upravuje oznamovací povinnost plátce daně, který je plátcem vybraných příjmů uvedených v odstavci 1 tohoto ustanovení, které plynou ze zdrojů na území České republiky daňovému nerezidentovi, a to příjmů, ze kterých je daň vybírána srážkou podle zvláštní sazby daně, s výjimkou příjmů podle § 6 odst. 4 zákona o daních z příjmů. Údaje o odvedení daně sražené z těchto příjmů byly doposud předmětem oznamovací povinnosti upravené v § 38d odst. 3 zákona o daních z příjmů, jejímž účelem je především poskytnutí informací správci daně za účelem mezinárodní výměny informací v daňových záležitostech. Tato oznamovací povinnost je nově rozšířena i na příjmy, na které se vztahuje zvláštní sazba daně podle § 36 zákona o daních z příjmů, z nichž ale daň není vybírána či sražena, protože jde o příjmy, které jsou současně osvobozeny od daně (jedná se například o příjmy z podílu na zisku osvobozené podle § 19 odst. 1 písm. ze) zákona o daních z příjmů), nebo o příjmy, o kterých je mezinárodní smlouvou o zamezení dvojímu zdanění stanoveno, že nepodléhají zdanění v České republice. Důvodem rozšíření právní úpravy oznamovací povinnosti i na posledně jmenované příjmy, tedy příjmy, které jsou buď osvobozeny, nebo nepodléhají zdanění v České republice, je získání a následné využití dalších relevantních dat pro povinnou automatickou výměnu informací dle právních předpisů, kterými je Česká republika vázána. Dalším důvodem je poměrně vysoký odliv důchodů z přímých zahraničních investic, který je v mezinárodním srovnání ojedinělý, a tudíž je nutný nástroj pro kontrolu, zda nedochází k nezákonné daňové optimalizaci, která tak snižuje inkasa nejen státního rozpočtu, ale i obcí a krajů.

K odstavci 2:

Lhůta, ve které je plátce daně povinen oznamovací povinnost splnit, je shodná se lhůtou pro odvedení sražené daně, která v současné době je a nadále zůstane upravena v § 38d odst. 3 zákona o daních z příjmů. Pokud se jedná o příjmy, které jsou osvobozeny, nebo příjmy, které nepodléhají zdanění v České republice, je lhůta pro splnění oznamovací povinnosti totožná jako u příjmů, z nichž je daň vybírána srážkou podle zvláštní sazby daně a které osvobozeny nejsou a které podléhají zdanění v České republice. Oznamovací povinnost musí být tedy u těchto příjmů, které jsou osvobozeny nebo které nepodléhají zdanění v České republice, splněna ve lhůtě, ve které by byl plátce daně, který je plátcem vybraného příjmu, povinen odvést daň, která by z příjmu byla sražena, pokud by příjem nebyl osvobozen a pokud by v České republice podléhal zdanění. U příjmů, z nichž je daň vybírána srážkou podle zvláštní sazby daně a které osvobozeny nejsou a které podléhají zdanění v České republice, zůstává nadále upravena povinnost plátce daně podat oznámení současně s odvedením sražené daně správci daně.

K odstavci 3:

Podání je možné učinit na formuláři vydaném Ministerstvem financí, tedy na formuláři vytištěném z internetových stránek Finanční správy České republiky (§ 38da odst. 3 písm. a)), případně na jiném formuláři, který má údaje, obsah a uspořádání shodné s formulářem podle § 38da odst. 3 písm. a) (jedná se např. o formulář vytištěný z internetových stránek odlišných od stránek Finanční správy České republiky) nebo je podle písmene c) podání možné učinit datovou zprávou ve formátu a struktuře zveřejněné správcem daně, a to s využitím dálkového přístupu (tzn. podání nelze učinit např. prostřednictvím poskytnutí CD-ROMu či USB flash disku, na nichž by byly údaje zaznamenány). Tato datová zpráva musí být zároveň datovou zprávou podepsanou způsobem, se kterým jiný právní předpis spojuje účinky vlastnoručního podpisu (tedy datovou zprávou podepsanou zaručeným elektronickým podpisem nebo odeslanou prostřednictvím datové schránky), nebo datovou zprávou s ověřenou identitou podatele způsobem, kterým se lze přihlásit do datové schránky podatele (tedy prostřednictvím aplikace EPO, je-li takové podání podepsáno, resp. opatřeno ověřenou identitou podatele přihlášením do jeho datové schránky). Uvedená úprava odpovídá současně úpravě § 71 odst. 1 písm. a) a b) daňového řádu. Posledním možným způsobem, kterým lze učinit podání v souvislosti s nově upravenou oznamovací povinností, je podání učiněné datovou zprávou, která není podepsána způsobem, se kterým jiný právní předpis spojuje účinky vlastnoručního podpisu, za podmínky, že takové podání je dodatečně potvrzeno, a to za podmínek uvedených v § 71 odst. 3 daňového řádu.

K odstavci 4:

Má-li plátcе daně nebo jeho zástupce datovou schránku, která mu byla zřízena ze zákona, nebo má-li plátcе daně nebo jeho zástupce zákonem uloženou povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem, je povinen učinit podání pouze elektronicky způsobem podle odstavce 3 písmena c).

K odstavci 5:

Ustanovení § 38da odst. 5 zákona o daních z příjmů upravuje okruh údajů, které je plátcе daně povinen uvést v oznámení, které se týká dotčených příjmů a daně, která je z těchto příjmů sražena a následně odvedena správci daně.

Vedle obecných náležitostí podání upravených daňovým řádem je plátcе daně podle § 38da odst. 5 písm. a) zákona o daních z příjmů povinen uvést své identifikační údaje, tedy údaje, které jsou obsahem každého podání podle daňového řádu, zejména jméno a příjmení fyzické osoby, popřípadě název právnické osoby, daňové identifikační číslo, adresu a telefonický a e-mailový kontakt.

Podle § 38da odst. 5 písm. b) zákona o daních z příjmů uvede plátcе daně, který je plátcem dotčeného příjmu, v oznámení identifikační údaje příjemce některého z dotčených příjmů, které jsou uvedeny v § 38da odst. 1 zákona o daních z příjmů. Požadovanými údaji příjemce dotčeného příjmu jsou zejména jméno a příjmení, popřípadě název právnické osoby, typ poplatníka, datum, místo a stát narození, stát daňové rezidence, číslo daňové identifikace ve státě rezidence a adresa příjemce ve státě daňové rezidence.

Podle § 38da odst. 5 písm. c) zákona o daních z příjmů jsou v oznámení uváděny údaje týkající se dotčeného příjmu a daně, která byla z toho příjmu sražena a následně odvedena správci daně. Pokud se jedná o samotný příjem, jsou takovými údaji zejména druh příjmu, datum a částka úhrady, dále měna, ve které byla úhrada uskutečněna, a kurz měny. Jedná-li se o daňovou povinnost vztahující se k takovému příjmu, jsou těmito údaji zejména základ daně, sazba daně, daň a datum povinnosti srazit daň včetně data splatnosti. Poslední skupinou

údajů jsou informace týkající se úhrady sražené daně, kterými jsou zejména datum a částka úhrady a účet správce daně.

K odstavci 6:

Ustanovení § 38da odst. 6 zákona o daních z příjmů upravuje výjimky z oznamovací povinnosti. Z oznamovací povinnosti zůstávají nadále vyňaty příjmy podle § 6 odst. 4 zákona o daních z příjmů (viz § 38da odst. 6 písmeno b)). Oznámení není povinen podat ani plátcе daně, který je plátcem příjmu podle § 38da odst. 1, pokud se jedná o příjem, který je od daně osvobozen, nebo o příjem, o němž mezinárodní smlouva stanoví, že nepodléhá zdanění v České republice, a pokud tyto příjmy daného druhu vyplacené za kalendářní měsíc danému daňovému nerezidentovi ve svém souhrnu nepřesáhnou 100 000 Kč.

K odstavci 7:

V ustanovení § 38da odst. 7 zákona o daních z příjmů zůstává nadále upraveno oprávnění správce daně zprostit plátcе daně v odůvodněných případech oznamovací povinnosti, a to na základě žádosti plátcе daně, kterému vznikla oznamovací povinnost podle § 38da zákona o daních z příjmů. Účinnost rozhodnutí o zproštění oznamovací povinnosti je přitom omezena na dobu pěti let od účinnosti tohoto rozhodnutí, pokud správce daně nestanoví dobu účinnosti rozhodnutí kratší.

V případě, že plátcе daně nepodá oznámení týkající se dotčených příjmů vyplácených ze zdrojů na území České republiky daňovému nerezidentovi a daně, která byla z těchto příjmů sražena a odvedena, ve lhůtě stanovené v § 38da odst. 2 zákona o daních z příjmů, ačkoli tak měl učinit, jedná se o nesplnění povinnosti nepeněžitě povahy podle § 247a daňového řádu, konkrétně o nesplnění jiné oznamovací povinnosti stanovené daňovým zákonem podle § 247a odst. 1 písm. a) daňového řádu. Stejný důsledek nastane, pokud oznámení bude plátcem daně podáno, avšak nebude úplné, tedy nebudou v něm uvedeny některé z povinných údajů. Bude-li podáno oznámení, které bude obsahovat veškeré povinné údaje (bude tudíž po obsahové stránce správné), které však nebude podáno ve formátu vyžadovaném podle § 38da odst. 4 zákona o daních z příjmů, správce daně poplatníka vyzve k nápravě této vady podle § 74 daňového řádu; až pokud poplatník vadu neodstraní ve lhůtě stanovené správcem daně ve výzvě, stává se podání neúčinným. Aplikace ustanovení § 74 odst. 4 daňového řádu přitom zůstává navrhovanou právní úpravou nedotčena.

38. Za § 38f se vkládá nový § 38fa, který včetně nadpisu zní:

„§ 38fa

Zdanění ovládané zahraniční společnosti

(1) Pro účely daní z příjmů se na činnost ovládané zahraniční společnosti a nakládání s jejím majetkem, ze kterých plynou zahrnované příjmy, hledí, jako by byly uskutečněny ovládající společností na území České republiky k okamžiku skončení zdaňovacího období ovládané zahraniční společnosti v zahraničí, pokud

- a) ovládaná zahraniční společnost nevykonává podstatnou hospodářskou činnost a
- b) daň obdobná dani z příjmů právnických osob
 1. ovládané zahraniční společnosti, která je poplatníkem daně z příjmů právnických osob,

ve státě, jehož je daňovým rezidentem, je nižší než polovina daně, která by jí byla stanovena, pokud by byla daňovým rezidentem České republiky, nebo

2. ovládající společnosti ve státě, ve kterém je umístěna stálá provozovna, která je ovládanou zahraniční společností, je nižší než polovina daně, která by byla stanovena, pokud by činnost stálé provozovny a nakládání s jejím majetkem byly uskutečněny na území České republiky.

(2) Ovládající společností se pro účely daní z příjmů rozumí poplatník daně z příjmů právnických osob, který je daňovým rezidentem České republiky a

- a) který se přímo nebo nepřímo podílí na základním kapitálu ovládané zahraniční společnosti, pokud sám nebo společně s přidruženými osobami splňuje jednu z podmínek podle odstavce 3 písm. a) bodů 1 a 2, nebo
- b) jehož stálá provozovna je ovládanou zahraniční společností.

(3) Ovládanou zahraniční společností se pro účely daní z příjmů rozumí

- a) poplatník daně z příjmů právnických osob, který je daňovým nerezidentem, pokud poplatník daně z příjmů právnických osob, který je daňovým rezidentem České republiky, sám nebo společně s přidruženými osobami
 1. se přímo nebo nepřímo podílí na základním kapitálu tohoto poplatníka nebo hlasovacích právech z více než 50 %, nebo
 2. má právo na více než 50 % podílu na jeho zisku,
- b) stálá provozovna poplatníka daně z příjmů právnických osob, který je daňovým rezidentem České republiky, umístěná ve státě, se kterým má Česká republika uzavřenou smlouvu o zamezení dvojímu zdanění, která je součástí právního řádu a podle které se dvojí zdanění jejich příjmů vylučuje metodou vynětí.

(4) Přidruženými osobami se pro účely zdanění ovládané zahraniční společnosti rozumí kapitálově spojené osoby a osoby, pokud má jedna osoba právo na alespoň 25 % podílu na zisku druhé osoby.

(5) Zahrnovanými příjmy se pro účely zdanění ovládané zahraniční společnosti rozumí příjmy ovládané zahraniční společnosti plynoucí v jejím zdaňovacím období v zahraničí

- a) ve formě výpůjčních příjmů,
- b) ve formě licenčních poplatků,
- c) z podílu na zisku,
- d) z pozbytí podílu v poplatníkovi daně z příjmů právnických osob,
- e) z přenechání majetku k úplatnému užití s právem na následné úplatné nabytí tohoto majetku stranou tohoto závazku,

- f) z pojišťovacích, bankovních a jiných finančních činností,
- g) z prodeje zboží a poskytování služeb nakoupených od přidružených osob a přidruženým osobám prodávaných bez přidané ekonomické hodnoty nebo pouze s malou přidanou ekonomickou hodnotou,
- h) z prodeje zboží nebo poskytnutí služby přidružené osobě, jejíž činnost spočívá převážně v nákupu zboží a služeb od přidružených osob a následném prodeji tohoto zboží a poskytování těchto služeb přidruženým osobám bez přidané ekonomické hodnoty nebo pouze s malou přidanou ekonomickou hodnotou.

(6) Na činnost ovládané zahraniční společnosti a nakládání s jejím majetkem se hledí, jako by byly uskutečněny ovládající společností na území České republiky pouze v poměrné části vypočítané podle jejího podílu na základním kapitálu ovládané zahraniční společnosti k okamžiku uskutečnění této činnosti nebo tohoto nakládání s jejím majetkem. Podíl ovládající společnosti na základním kapitálu ovládané zahraniční společnosti se snižuje o část podílu drženou prostřednictvím jiné ovládající společnosti.

(7) Výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji ovládající společnosti se upraví v souladu s odstavcem 1. Pokud by tato úprava vedla ke snížení výsledku hospodaření nebo rozdílu mezi příjmy a výdaji, neprovede se a o částku, o kterou by byl výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji snížen, lze snížit výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji ve 3 bezprostředně následujících zdaňovacích obdobích vždy do výše částky, o kterou se v daném zdaňovacím období výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji na základě odstavce 1 zvyšuje.

(8) Daň ovládající společnosti lze snížit o daň obdobnou dani z příjmů právnických osob zaplacenou z příjmů z činnosti a nakládání s majetkem, na které se použije odstavec 1,

- a) ovládanou zahraniční společností, která je poplatníkem daně z příjmů právnických osob, ve státě, jehož je daňovým rezidentem,
- b) ovládající společností ve státě, ve kterém je umístěna stálá provozovna, která je ovládanou zahraniční společností,
- c) poplatníkem daně z příjmů právnických osob, který je daňovým nerezidentem a prostřednictvím kterého ovládající společnost drží podíl na základním kapitálu ovládané zahraniční společnosti, ve státě, jehož je daňovým rezidentem.

(9) Při snížení daně podle odstavce 8 se postupuje obdobně jako při použití metody prostého zápočtu podle § 38f.

(10) Předmětem daně není příjem ovládající společnosti z pozbytí podílu v ovládané zahraniční společnosti nebo z pozbytí majetku stálé provozovny,

kteřá je ovládanou zahraniční společností, v rozsahu, ve kterém připadá na nerozdělený zisk z činnosti ovládané zahraniční společnosti a z nakládání s jejím majetkem, na které se u této ovládající společnosti uplatnil odstavec 1.“.

K bodu 38 (§ 38fa)

Ustanovení § 38fa provádí čl. 7 a 8 směrnice ATAD a zavádí pravidla pro ovládané zahraniční společnosti (tzv. controlled foreign companies). Smyslem této úpravy je zabránit obcházení daňové povinnosti poplatníků daně z příjmů právnických osob, kteří jsou daňovými rezidenty České republiky, zakládáním dceřiných společností či stálých provozoven v jurisdikcích s nízkou úrovní zdanění a následným odkláněním části příjmů (zejména tzv. pasivních příjmů) do těchto entit tak, aby se poplatníci vyhnuli jejich zdanění v České republice.

Odstavec 1 tak stanoví podmínky pro aplikaci těchto pravidel a zároveň se zavádí právní fikce, kdy se na činnosti tzv. ovládaných zahraničních společností (viz definice v odstavci 3) a nakládání s jejich majetkem, ze kterých plynou tzv. zahrnované příjmy (viz definice v odstavci 5) nahlíží, jako by byly uskutečněny přímo jejich mateřskou společností či ústředím (ovládající společnost viz definice v odstavci 2) na území České republiky. Činností ovládané zahraniční společnosti a nakládáním s jejím majetkem se přitom rozumí jak její činnost a nakládání s majetkem uskutečňované ve státě její daňové residence, tak činnost a nakládání s majetkem uskutečňované prostřednictvím jejich stálých provozoven v jiných státech; i ty se proto, za splnění ostatních podmínek, přičítají ovládající společnosti. Touto právní fikcí se příjmy ovládané zahraniční společnosti stanou součástí základu daně ovládající společnosti a budou zdaněny v České republice, což je podstatou implementace čl. 7 odst. 2 směrnice ATAD, podle kterého má členský stát zahrnout do základu daně svého daňového poplatníka vybrané příjmy ovládané zahraniční společnosti. Součástí této právní fikce je i časové určení uskutečnění těchto činností a nakládání s majetkem, a to tak, že se na ně hledí, jako by byly uskutečněny ovládající společností všechny v jednom okamžiku, a to v okamžiku skončení zdaňovacího období ovládané zahraniční společnosti ve státě, jehož je rezidentem, nebo v případě stálé provozovny ve státě, kde je umístěna. Při zahrnutí zahrnovaných příjmů do základu daně účtující ovládající společnosti se použije kurz devizového trhu vyhlášený Českou národní bankou uplatňovaný ovládající společností v účetnictví k poslednímu dni skončení zdaňovacího období ovládané zahraniční společnosti. Toto pravidlo vychází z čl. 8 odst. 4 směrnice ATAD, podle kterého se příjmy zahrnou do zdaňovacího období poplatníka, v němž končí zdaňovací období ovládané zahraniční společnosti. Z tohoto důvodu se stanoví fikce, že ovládající společnost uskutečnila všechny činnosti ovládané zahraniční společnosti či nakládala se všemi jejími příjmy v okamžiku skončení zdaňovacího období ovládané zahraniční společnosti. Pokud by se totiž tyto činnosti a nakládání s majetkem považovaly za uskutečněné ovládající společností v okamžiku, kdy je skutečně uskutečnila ovládaná zahraniční společnost, byly by v případě, kdy se neshoduje zdaňovací období ovládané zahraniční společnosti se zdaňovacím obdobím ovládající společnosti, zařazeny zahrnované příjmy z jednoho zdaňovacího období ovládané zahraniční společnosti do dvou různých zdaňovacích období ovládající společnosti.

Samotná skutečnost, zda se jedná o ovládanou zahraniční společnost (tedy zda jsou splněny podmínky uvedené v odstavci 3) a zda se tedy na konkrétní činnost nebo nakládání s majetkem vztahuje fikce uvedená v odstavci 1, se však posuzuje vždy k okamžiku, kdy byly daná činnost či nakládání s majetkem opravdu uskutečněny, tedy v průběhu zdaňovacího období ovládané zahraniční společnosti. Pokud

se v průběhu zdaňovacího období mění účast daňového rezidenta České republiky na zahraničním poplatníkovi (posuzovaná podle kritérií uvedených v odstavci 3), posuzují se jeho činnosti nebo nakládání s majetkem jako uskutečněné daňovým rezidentem České republiky v průběhu zdaňovacího období v rozdílném rozsahu, případně vůbec, pokud tato účast klesne pod hranice stanovené v odstavci 3 a nejedná se tedy už o ovládanou zahraniční společnost. Pokud např. poplatník A k 1. lednu drží na ovládané zahraniční osobě podíl 51 % a k 1. srpnu se jeho podíl na ovládané zahraniční společnosti sníží na 40 % (ale spolu s přidruženými osobami bude mít stále více než 50%), příjmy ovládané zahraniční společnosti uskutečněné od 1. ledna do 31. července budou zahrnuty do příjmů tohoto poplatníka ve výši 51 % a příjmy ovládané zahraniční společnosti uskutečněné od 1. srpna do konce zdaňovacího období budou zahrnuty ve výši 40 %.

V odst. 1 písmenech a) a b) jsou stanoveny další dvě podmínky použití uvedené fikce, které musejí být splněny současně, přičemž platí, že pokud není jedna z podmínek splněna, již se nevyžaduje prokazování splnění druhé z podmínek. Podmínka uvedená v písmeni a) se přitom uplatní jak na ovládané zahraniční společnosti, které jsou rezidenty členského státu Evropské unie nebo státu, který je smluvní stranou Dohody o Evropském hospodářském prostoru, nebo jsou v takovém státě umístěny, tak na ovládané zahraniční společnosti ve třetích zemích. Česká republika tak nevyužívá možnost zpřísnění podmínky stanovenou v čl. 7 odst. 2 písm. a) třetím pododstavci (u třetích států institut zdanění ovládané zahraniční společnosti uplatnit, i když ovládaná společnost vykonává podstatnou hospodářskou činnost) a v případě výkonu podstatné hospodářské činnosti se pravidla zdanění ovládaných zahraničních společností nepoužijí na žádné společnosti, bez ohledu na stát jejich rezidentství nebo umístění.

Podmínka vykonávání podstatné hospodářské činnosti v sobě odráží princip přednosti obsahu před formou. V tomto kontextu je nutné posoudit, zda ovládaná zahraniční společnost vykonává skutečnou (reálnou) ekonomickou činnost, tj. činnost odrážející skutečnou ekonomickou realitu. Tu lze rozeznat zejména tak, že daná společnost ke své činnosti využívá personál, prostory a vybavení a jiný majetek. Pokud společnost vykonává skutečnou činnost, pak je rovněž nutné posoudit, zda příjmy plynoucí z této činnosti tvoří významnou část vzhledem k dosahovaným tzv. pasivním příjmům (zahrnovaným příjmům), což lze zjistit např. poměrem aktivních a zahrnovaných příjmů, popř. poměrem účetního zisku k provozním nákladům. Nutné je také posoudit, zda zahrnované příjmy souvisejí s aktivní činností společnosti (např. v případě běžně podnikající banky s pobočkami a řadou klientů, která může mít rovněž i tzv. pasivní příjmy v podobě úroků, je zřejmé, že tyto pasivní příjmy souvisejí s její činností). Pokud dojde ke zjištění, že skutečná ekonomická činnost ovládané zahraniční společnosti je pouze okrajovou záležitostí a většinu příjmů tvoří tzv. zahrnované příjmy přímo nesouvisející s aktivní činností, nebo vykonávání ekonomické činnosti je pouze zastřením skutečného stavu, pak takovou činnost nelze považovat za podstatnou hospodářskou činnost. K posouzení, zda se jedná o podstatnou hospodářskou činnost, lze využít také OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, které používají pojem „substantial commercial activity“ a vymezují jej pro účely stanovení transferových cen.

Smyslem této podmínky je omezit použití pravidla o zdanění ovládaných zahraničních společností pouze na tzv. prázdne schránky, tedy na entity, které slouží pouze k tomu, aby do nich byla převáděna aktiva, ze kterých plynou příjmy, např. práva duševního vlastnictví nebo cenné papíry. Tyto příjmy v důsledku toho podléhaly zdanění ve státě této prázdne schránky a nikoli v České republice, ačkoli mají reálný ekonomický zdroj v České republice, tj. hlavním cílem

existence zahraniční společnosti je získání daňové výhody v podobě nižšího zdanění.

Druhou podmínkou, uvedenou v písmenu b), je, že daň ovládané zahraniční společnosti v zahraničí, která je obdobou daně z příjmů právnických osob, je nižší, než by byla polovina daně stanovená takové společnosti v České republice, kdyby byla daňovým rezidentem České republiky. Toto ustanovení, které provádí čl. 7 odst. 1 písm. b) směrnice ATAD 1, tedy omezuje použití pravidel pro ovládané zahraniční společnosti pouze na společnosti založené nebo umístěné ve státech s velmi nízkou úrovní zdanění. Pro zjištění, o kolik je daň stanovená ovládané zahraniční společnosti v zahraničí nižší, než by byla daň stanovená podle českého právního řádu, nestačí pouze porovnat daňové sazby těchto dvou států, protože výsledná daň je ovlivňována i dalšími konstrukčními prvky daně, např. položkami odčitatelnými od základu daně či slevami na dani. Pro porovnání skutečného daňového zatížení je proto nutné porovnat výsledné daně, nikoli pouze sazby.

Pro toto porovnání se vychází z celkové daňové povinnosti ovládané zahraniční společnosti, tedy z daně stanovené ze všech jejích příjmů, nikoli pouze ze zahrnovaných příjmů vyjmenovaných v odstavci 5, které se následně, pokud budou splněny všechny podmínky, budou přičítat ovládající společnosti, neboť vzhledem k obvyklé konstrukci výpočtu daně, která obsahuje odčitatelné položky či slevy, které nelze přiřadit ke konkrétnímu příjmu, není dobře možné stanovit daň připadající pouze na určité příjmy. Pro výpočet teoretické daně, která by byla této společnosti stanovena, pokud by byla daňovým rezidentem České republiky, se použijí české právní předpisy, tj. zejména zákon o účetnictví a zákon o daních z příjmů.

Vzhledem k tomu, že ovládanou zahraniční společností může být jednak zahraniční poplatník daně obdobné dani z příjmů právnických osob a jednak stálá provozovna daňového rezidenta České republiky umístěná v zahraničí a v každém z těchto případů se daň ovládané zahraniční společnosti určuje jinak, je pravidlo rozděleno do dvou situací uvedených v bodech 1 a 2. Bod 1 se vztahuje na situace, kdy je ovládaná zahraniční společnost poplatníkem daně příjmů právnických osob; v tomto případě se porovnává daň, která této společnosti vzniká ve státě, jehož je rezidentem, s daní, která by jí byla stanovena, pokud by byla daňovým rezidentem České republiky. Pokud má takový poplatník stále provozovny v jiných státech, zohledňuje se daň z příjmů těchto stálých provozoven pro účely porovnání zahraniční a české daně jenom tehdy, pokud je tato daň stanovena ve státě, jehož je ovládaná zahraniční společnost rezidentem, resp. v České republice (tj. pokud má stát jejího daňového rezidentství, resp. Česká republika se státem, ve kterém je stálá provozovna umístěna, uzavřenu smlouvu o zamezení dvojího zdanění využívající metodu zápočtu, případně žádnou smlouvu o zamezení dvojímu zdanění uzavřenu nemají).

Pokud je ovládaná zahraniční společnost stálou provozovnou, porovnává se podle bodu 2 daň, která je její ovládající společnosti stanovena ve státě, kde je tato stálá provozovna umístěna, s daní, která by byla z činností a nakládání s majetkem této stálé provozovny stanovena, kdyby byly uskutečněny na území České republiky.

Skutečnost, že odstavec 1 stanoví právní fikci, podle které jsou zde uvedené činnosti ovládané zahraniční společnosti a nakládání s jejím majetkem uskutečňovány ovládající společností, má důsledky i pro zdanění podílů na zisku plynoucích od ovládané zahraniční společnosti ovládající společností. Vzhledem k uvedené fikci nemohou být podíly vyplacené ovládanou zahraniční společností její ovládající společnosti v rozsahu, ve kterém plynou z činností a nakládání s majetkem, které jsou považovány za uskutečněné ovládající společností, z pohledu daně z příjmů považovány za podíly na

zisku, neboť by se vlastně jednalo o vyplácení podílů ovládající společností sobě samé. V tomto rozsahu tedy podíl na zisku nepředstavuje příjem ovládající osoby, a není tedy předmětem daně z příjmů. V případě vyplácení podílu na zisku ovládanou zahraniční společností ovládající společnosti je tedy nutno určit část podílu, která je vyplácena ze zisku z činnosti a nakládání s majetkem, na které byl použit postup podle odstavce 1, a to v poměru takového zisku k celkovému rozdělovanému zisku, a tuto část pro účely zdanění podílu na zisku u ovládající společnosti nepovažovat za příjem.

Tím je vyhověno požadavku čl. 8 odst. 5 směrnice ATAD, podle kterého pokud ovládaná zahraniční společnost vyplácí poplatníkovi rozdělovaný zisk a tento rozdělovaný zisk se zahrnuje do zdanitelného příjmu daňového poplatníka, částky příjmů, jež byly předtím zahrnuty do základu daně podle článku 7 této směrnice, se při výpočtu výše daně splatné z rozděleného zisku od základu daně odečtou, aby se zamezilo dvojímu zdanění. Vzhledem k tomu, že zisk rozdělovaný z částek příjmů, které byly předtím zahrnuty do základu daně, se vůbec nepovažuje za příjem, není zahrnován do základu daně a není tedy nutno jej při výpočtu daně z podílu na zisku odečítat.

V důsledku stanovení této právní fikce tak lze rovněž na zahrnované příjmy dle odstavce 5 při splnění zákonem stanovených podmínek uplatnit příslušná osvobození od daně. Specifickým případem je osvobození podle § 19 odst. 1 písm. ze) zákona o daních z příjmů, podle kterého jsou osvobozeny příjmy z podílu na zisku vyplácené dceřinou společností, která je daňovým rezidentem České republiky, mateřské společnosti (která podle § 19 odst. 3 písm. b) musí být daňovým rezidentem České republiky nebo jiného členského státu Evropské unie) a příjmy z převodu podílu mateřské společnosti v dceřiné společnosti. Pokud ovládané zahraniční společnosti jakožto mateřské společnosti plynou některé z uvedených příjmů, jsou zahrnovány příjmy a přičítají se ovládající společnosti. Ta tedy není mateřskou společností, avšak v rámci fikce uvedené v § 38fa odst. 1, podle které se na nakládání s majetkem ovládané zahraniční společnosti hledí, jako by bylo uskutečněno ovládající společností, se na ovládající společnost hledí, jako by podíly na dceřiné společnosti držené ovládanou zahraniční společností patřily jí, a daně osvobození se tedy uplatní i v tomto případě.

Odstavec 2 obsahuje definici ovládající společnosti a odstavec 3 definici ovládané zahraniční společnosti. Postup pro zjištění, kdo je ovládanou zahraniční společností a ovládající společností, se skládá z několika kroků a liší se podle toho, zda je ovládaná zahraniční společnost samostatným poplatníkem daně z příjmů právnických osob, který je daňovým nerezidentem (odstavec 3 písm. a)), nebo stálou provozovnou poplatníka daně z příjmů právnických osob, který je daňovým rezidentem České republiky (odstavec 3 písm. b)).

V prvním případě je nejdříve třeba identifikovat poplatníka (ovládanou společnost), který je daňovým nerezidentem a u něhož má poplatník daně z příjmů právnických osob, který je daňovým rezidentem České republiky, podíl na základním kapitálu, podíl na hlasovacích právech nebo podíl na zisku. Odstavec 3 písm. a) stanoví, že alespoň jedno z těchto kritérií musí být vyšší než 50 %; toto kritérium odpovídá požadavkům čl. 7 odst. 1 písm. a) směrnice ATAD. Tento podíl však nemusí daňový rezident České republiky držet sám, ale stačí, když jej drží společně se svými přidruženými osobami (k přidružené osobě viz odstavec 4), přičemž tyto přidružené osoby nemusí být daňovými rezidenty České republiky. Pro podíl na základním kapitálu nebo hlasovacích právech ovládané zahraniční osoby je stanoveno, že je může daňový rezident České republiky držet přímo či nepřímo. Nepřímým držením se rozumí držení prostřednictvím jiné osoby, na jejímž základním kapitálu má rezident podíl nebo v níž má hlasovací práva.

Z poplatníků, kteří mají některou z účastí na ovládané zahraniční společnosti podle odstavce 3 písm. a), jsou jen někteří ovládající společnosti, a to podle vymezení v odstavci 2 písm. a). Ovládající společnostmi se rozumí pouze poplatník daně z příjmů právnických osob, který je daňovým rezidentem České republiky, který se přímo či nepřímo podílí na základním kapitálu ovládané zahraniční společnosti. Kritérium podílu na hlasovacích právech a práva na podíl na zisku tedy pro určení ovládající společnosti nemají význam, pokud daná společnost nemá zároveň i podíl na základním kapitálu ovládané zahraniční společnosti. Pro to, aby se daňový rezident stal ovládající společností, není nutné, aby měl sám více než poloviční podíl na základním kapitálu ovládané zahraniční společnosti nebo na jejím zisku nebo držel více než polovinu hlasovacích práv, postačí jakýkoli podíl (příčemž zbytek podílu do požadovaných více než 50 % mohou vlastnit jemu přidružené osoby, a to jak jiní daňoví rezidenti České republiky, tak nerezidenti), a to i drženy nepřímo, tedy přes jiné poplatníky. Pokud např. poplatník A, který je daňovým rezidentem České republiky, drží 60% podíl na základním kapitálu ovládané zahraniční společnosti, a poplatník B, rovněž daňový rezident České republiky a přidružená osoba poplatníka A, drží 25% podíl na poplatníku A, jsou oba ovládajícími společnostmi ovládané zahraniční společnosti. Stejně tak v případě, kdy poplatník A, který je daňovým rezidentem České republiky, drží 20% podíl na ovládané zahraniční společnosti a poplatník B, rovněž daňový rezident České republiky a přidružená osoba poplatníka A, drží na této ovládané zahraniční společnosti podíl 35 %, jsou oba ovládajícími společnostmi této ovládané zahraniční společnosti. Poplatníci, kteří jsou daňovými nerezidenty, nejsou pro účely zákona o daních z příjmů nikdy ovládajícími společnostmi, jejich účast na ovládané zahraniční společnosti je relevantní pouze pro určení samotného statutu ovládané zahraniční společnosti podle odstavce 3 písm. a).

Podle čl. 7 odst. 1 směrnice ATAD je za ovládanou zahraniční společnost rovněž považována stálá provozovna (ačkoliv ve skutečnosti nemá právní subjektivitu a o společnost se nejedná), jejíž zisky nepodléhají dani v členském státě daňového poplatníka nebo jsou zde od daně osvobozeny. V České republice je uplatňován princip celosvětového zdanění příjmů daňových rezidentů, nicméně reálně v situaci, kdy má Česká republika se státem, ve kterém je stálá provozovna umístěna, uzavřenu smlouvu o zamezení dvojímu zdanění, podle které se dvojí zdanění příjmů stálé provozovny vylučuje metodou vynětí, jsou příjmy plynoucí stálé provozovně ze základu daně daňového rezidenta v České republice vyňaty a zisky stálé provozovny tak ve skutečnosti podléhají dani pouze ve státě, ve kterém je umístěna. Proto je nutné na stálou provozovnu umístěnou ve státě, se kterým má Česká republika uzavřenu smlouvu o zamezení dvojímu zdanění, podle které se dvojí zdanění příjmů stálé provozovny vylučuje metodou vynětí, pohlížet jako na ovládanou zahraniční společnost. Za splnění podmínek uvedených v odstavci 1 je tedy nutné uplatnit tam stanovenou fikci, že se jedná o příjmy z činností a nakládání s majetkem uskutečněných na území České republiky, aby mohly být zdaněny v České republice.

V případě stálé provozovny umístěné ve státě, se kterým má Česká republika uzavřenu smlouvu, která stanoví k zamezení dvojímu zdanění metodu zápočtu, se pravidla pro ovládané zahraniční společnosti nepoužijí, neboť příjmy této stálé provozovny jsou součástí základu daně poplatníka daně z příjmů právnických osob, který je daňovým rezidentem České republiky, pouze dochází k zápočtu daně zaplacené z těchto příjmů ve státě stálé provozovny.

Daňový rezident České republiky, který má stálou provozovnu, která je ovládanou zahraniční společností, je podle odstavce 2 písm. b) vždy ovládající společností.

Odstavec 4 definuje přidružené osoby. Tento pojem, který navazuje na pojem spojených osob definovaný v § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, je nutný k provedení čl. 7 odst. 1 písm. a) ve spojení s čl. 2 odst. 4 směrnice ATAD. Čl. 7 odst. 1 písm. a) této směrnice stanoví, že jako s ovládanou zahraniční společností se zachází se společností, pokud daňový poplatník sám nebo spolu se svými přidruženými podniky splní daná kritéria. Přidruženým podnikem se přitom podle čl. 2 odst. 4 této směrnice rozumí subjekt, v němž daňový poplatník z hlediska hlasovacích práv nebo kapitálu drží přímo nebo nepřímo účast nejméně 25 % nebo má nárok na nejméně 25 % jeho zisků. Zákon o daních z příjmů v současném znění obsahuje pojem kapitálově spojené osoby, který však jako kritéria používá pouze 25% podíl na kapitálu nebo hlasovacích právech. Pro účely provedení směrnice, kterou se stanoví pravidla proti praktikám vyhýbání se daňovým povinnostem, je proto nutné zavést další pojem, který bude zahrnovat všechna tři kritéria. Zvolil se proto pojem „přidružené osoby“, který vedle kapitálově spojených osob zahrnuje také osoby, pokud má jedna osoba právo na alespoň 25 % podílu na zisku druhé osoby. Osobou se přitom, stejně jako v případě spojených osob, rozumí jak poplatníci daně z příjmů právnických osob (tj. i non-subjekt), tak fyzické osoby. Příčemž zahrnutí fyzických osob je relevantní pouze pro určení přidruženosti a výpočet podílu na ovládané zahraniční společnosti, pravidla zdanění ovládaných zahraničních společností se vztahují pouze na poplatníky daně z příjmů právnických osob.

Odstavec 5 obsahuje taxativní výčet zahrnovaných příjmů, tedy příjmů ovládané zahraniční společnosti plynoucích z činností a nakládání s majetkem, pro které platí podle odstavce 1 fikce, že jsou uskutečněny ovládajícími společnostmi. Obecně se jedná o tzv. pasivní příjmy, tedy příjmy plynoucí zejména z užívání majetku a z poskytnutí práv a kapitálové a úrokové výnosy, u kterých není nutná aktivní činnost ani fyzická přítomnost jejich nabyvatele ve státě jejich vzniku.

Podle písmena a) patří mezi zahrnované příjmy výpůjční příjmy. Ty jsou vymezené v navrhovaném § 23e odst. 4 zákona o daních z příjmů.

Písmeno b) zařazuje mezi zahrnované příjmy příjmy ve formě licenčních poplatků, které jsou vymezeny v § 19 odst. 7 zákona o daních z příjmů.

Podle písmena c) je zahrnovaným příjmem i obdržený podíl na zisku a podle písmena d) příjem z pozbytí podílu v poplatníkově daně z příjmů právnických osob.

Podle písmena e) se mezi zahrnované příjmy řadí příjmy z přenechání majetku k úplatnému užití s právem na následné úplatné nabytí tohoto majetku stranou tohoto závazku Podle směrnice ATAD by se mělo jednat o příjmy z finančního leasingu. Jelikož je však termín finanční leasing pro účely daní z příjmů vymezen velice úzce, zvolilo se stejně jako v případě § 23e obecnější znění, které zachycuje i ekonomicky obdobné situace. Písmeno f) stanoví, že zahrnovanými příjmy jsou veškeré příjmy z pojišťovacích, bankovních a jiných finančních činností.

Podle písmena g) jsou zahrnovanými příjmy i příjmy z prodeje zboží a poskytování služeb nakoupených od přidružených osob a přidruženým osobám prodávaných bez přidané ekonomické hodnoty nebo pouze s malou ekonomickou hodnotou. Zde se jedná o příjmy tzv. „fakturačních společností“, které jsou zakládány pouze proto, aby se jim v rámci řetězce přidružených osob prodávaly zboží a služby a bez jakékoli přidané hodnoty byly prodávány dál s tím, že prodejní cena obdržená takovou společností je vyšší než cena nákupní a tím je na tuto společnost, zpravidla umístěnou ve státě s nízkým zdaněním, vyváděn zisk, který ekonomicky patří jiným členům řetězce působícím ve státech s vyšším zdaněním. Podle písmena h) jsou zahrnovaným příjmem i příjmy plynoucí od tzv. „fakturační společnosti“. Jedná se o situace, kdy ovládaná zahraniční

společnost sama není fakturační společností, ale prodává zboží nebo poskytuje služby fakturační společnosti.

Odstavec 6 stanoví pravidlo, v jakém rozsahu se ovládající společnosti přičítají činnosti a nakládání s majetkem, a v důsledku toho i zahrnované příjmy, ovládaných zahraničních společností. Objem přičítané činnosti a nakládání s majetkem se určí v poměru podle podílu na základním kapitálu ovládané zahraniční společnosti, a to vždy podle podílu v okamžiku uskutečnění konkrétní činnosti nebo konkrétního nakládání s majetkem ovládané zahraniční společnosti, tedy nikoli podle podílu v okamžiku skončení zdaňovacího období ovládané zahraniční společnosti; pokud by se postupovalo podle podílu ovládající společnosti na ovládané zahraniční společnosti v okamžiku skončení zdaňovacího období ovládané zahraniční společnosti, byl by institut zdanění ovládané zahraniční společnosti snadno obcházen tak, že by se ke skončení zdaňovacího období převedly podíly na ovládané zahraniční společnosti tak, aby žádný daňový rezident České republiky neměl podíl splňující požadavky na ovládající společnost, a příjmy ovládané zahraniční společnosti by se nikomu nepřičítaly.

Toto ustanovení provádí čl. 8 odst. 3 směrnice ATAD, podle kterého se příjmy, jež mají být zahrnuty do základu daně, vypočítají v poměru k účasti daňového poplatníka v daném subjektu, jak je vymezen v čl. 7 odst. 1 písm. a) této směrnice. Tento odkaz však neurčuje přesně, zda se účastí rozumí podíl na základním kapitálu, podíl na hlasovacích právech či právo na podíl na zisku ovládané zahraniční společnosti. Protože každá z těchto účastí ovládající společnosti na ovládané zahraniční společnosti může být jiná, je třeba jednoznačně stanovit, podle kterého kritéria se postupuje. Jako nejlogičtější varianta proto byl vybrán podíl na základním kapitálu ovládané zahraniční společnosti. Pokud tedy ovládající společnost má 60% podíl na základním kapitálu ovládané zahraniční společnosti, hledí se na 60 % činnosti a nakládání s majetkem ovládané zahraniční společnosti, ze kterých plynou zahrnované příjmy, jako by byly uskutečněny ovládající osobou. Z povahy věci vyplývá, že toto ustanovení se nepoužije v případech, kdy je ovládanou zahraniční společností stálá provozovna (podle odstavce 3 písm. b)), neboť na té nemá ovládající společnost podíl.

Věta druhá se vztahuje na situace, kdy dochází k řetězení společností a jedna ovládající společnost se podílí na základním kapitálu ovládané zahraniční společnosti prostřednictvím jiné ovládající společnosti. Ovládající společnost je podle odstavce pouze poplatník daně z příjmů právnických osob, který je daňovým rezidentem České republiky, ustanovení tedy dopadá pouze na situace, kdy ovládající společnost drží nepřímý podíl na ovládané zahraniční společnosti prostřednictvím daňového rezidenta České republiky. Daně ustanovení má za cíl vyloučit další zdanění příjmů na úrovni České republiky ovládané zahraniční společnosti, které již zahrnula jiná ovládající společnost. Případy, kdy ovládající společnost drží na ovládané zahraniční společnosti podíl prostřednictvím společnosti, která je daňovým nerezidentem a která také zahrnuje příjmy ovládané zahraniční společnosti do základu daně, avšak na základě pravidel státu, ve kterém je daňovým rezidentem, upravuje odstavec 8, a to tak, že daň zaplacená z těchto příjmů tímto daňovým nerezidentem se započte na daňovou povinnost ovládající společnosti.

Odstavec 7 provádí čl. 8 odst. 1 větu druhou směrnice ATAD a stanoví pravidlo pro situaci, kdy by postup podle odstavce 1, tedy přičítání činností ovládané zahraniční společnosti ovládající společnosti, vedl ke snížení výsledku hospodaření (případně rozdílu mezi příjmy a výdaji) ovládající společnosti. Vzhledem k tomu, že postup pro zdanění ovládané zahraniční společnosti by mohl být zneužit úmyslným vytvářením ztráty ovládané zahraniční společnosti a tím vést ke snížení daňové

povinnosti ovládající společnosti, stanoví se, že pokud skončí ovládaná zahraniční společnost (s ohledem na zahrnované příjmy) ve ztrátě, o tuto ztrátu se výsledek hospodaření ovládající společnosti nesnižuje. Taková ztráta může být uplatněna až v dalších zdaňovacích obdobích, a to nejvýše třech, pouze oproti zisku vzniklému ovládané zahraniční společnosti a přičítanému ovládající společnosti. Pokud zisk, který bude v jednom z následujících tří zdaňovacích období přičítán ovládající společnosti, nedosáhne výše dříve vzniklé ztráty, odečte se tato ztráta pouze do výše takového zisku.

Odstavec 8 v písmenu a) a b) provádí čl. 8 odst. 7 směrnice ATAD a umožňuje ovládající společnosti započíst si na svou daňovou povinnost v České republice daň obdobnou dani z příjmů právnických osob zaplacenou ovládanou zahraniční společností ve státě, jehož je daňovým rezidentem, nebo zaplacenou ovládající společností ve státě, kde se nachází její stálá provozovna, která je ovládanou zahraniční společností, a to pouze v rozsahu, ve kterém byla tato zahraniční daň stanovena z příjmů z činnosti a nakládání s majetkem, které byly přičteny ovládající osobě. Příjmy z činnosti a nakládání s majetkem, na které se použije postup podle odstavce 1, se rozumí příjmy ovládající společnosti skutečně přičítané, tedy v rozsahu určeném podle odstavce 6, tj. v poměrné části vypočítané podle podílu ovládající společnosti na základním kapitálu ovládané zahraniční společnosti.

Obdobná možnost odečtení od daňové povinnosti poplatníka se v písmenu c) stanoví i pro daně zaplacené z těchto příjmů poplatníkem daně z příjmů právnických osob, který je daňovým nerezidentem a prostřednictvím kterého poplatník drží podíl na ovládané zahraniční společnosti, pokud tento poplatník zaplatil ve státě, jehož je daňovým rezidentem, daň z těchto příjmů z důvodu, že podle pravidel státu, ve kterém je daňovým rezidentem zahrnuje také do svého základu daně příjmy ovládané zahraniční společnosti. Jedná se o situaci, kdy má ovládající společnost nepřímý podíl na základním kapitálu ovládané zahraniční společnosti držený prostřednictvím poplatníka daně z příjmů právnických osob z jiného státu, který také uplatňuje pravidla pro zdanění zahraničních ovládaných společností (typicky ostatní státy Evropské unie, které také musí implementovat do svých právních řádů směrnici ATAD), a proto jsou této společnosti v tomto jiném státě také přičteny příjmy ovládané zahraniční společnosti a je z nich zaplacená daň. Vzhledem k tomu, že tyto příjmy jsou z titulu nepřímého podílu na ovládané zahraniční společnosti přičteny i ovládající společnosti v České republice, docházelo by tak ke dvojímu zdanění těchto příjmů, kterému se tímto ustanovením zabráňuje.

Zápočet se podle odstavce 9 provede metodou prostého zápočtu podle § 38f odst. 2 a násl. zákona o daních z příjmů.

Odstavec 10 provádí čl. 8 odst. 6 směrnice ATAD a stanoví pravidlo pro případ, že ovládající společnost převádí nebo jinak pozbývá podíl v ovládané zahraniční společnosti nebo majetek stálé provozovny, která je ovládanou zahraniční společností. Vzhledem k tomu, že v části, ve které je hodnota tohoto podílu či majetku tvořena ze zisku z činnosti ovládané zahraniční společnosti nebo z nakládání s jejím majetkem, které již byly ovládající společnosti přičteny a příjmy z ní zdaněny podle odstavce 1, by při zdanění příjmů z tohoto převodu došlo ke dvojímu zdanění těchto příjmů, se stanoví, že tato část příjmu není předmětem daně. Rovněž odpovídající část výdajů vztahující se k tomuto příjmu nebude daňově uznatelným výdajem. Z povahy věci vyplývá, že toto ustanovení se nepoužije v případech, kdy je ovládanou zahraniční společností stálá provozovna (podle odstavce 3 písm. b)), neboť v tomto případě jde o jeden subjekt a příjmy se tak započítávají v plné výši.

39. Za § 38zf se vkládá nový § 38zg, který včetně nadpisu a poznámky pod čarou č. 141 zní:

„§ 38zg

Rozložení úhrady daně na splátky při přemístění majetku bez změny vlastnictví

(1) Na žádost poplatníka daně z příjmů právnických osob povolí správce daně rozložení úhrady části daně z příjmů právnických osob připadající na přemístění majetku bez změny vlastnictví na splátky na dobu nejvýše 5 let ode dne splatnosti daně, pokud je majetek přemístěn bez změny vlastnictví z České republiky do jiného členského státu Evropské unie nebo státu tvořícího Evropský hospodářský prostor, který uzavřel s Českou republikou nebo Evropskou unií dohodu o vzájemné pomoci při vymáhání daňových pohledávek rovnocenné vzájemné pomoci upravené příslušným právním předpisem Evropské unie¹⁴¹⁾ nebo vzájemné pomoci upravené zákonem upravujícím mezinárodní pomoc při vymáhání některých finančních pohledávek.

(2) Části daně z příjmů právnických osob připadající na přemístění majetku bez změny vlastnictví se rozumí poměrná část daně vypočítaná podle poměru části základu daně vzniklého v důsledku přemístění majetku bez změny vlastnictví z České republiky do zahraničí k základu daně před uplatněním položek snižujících základ daně a položek odčitatelných od základu daně. V případě, že je základ daně před uplatněním položek snižujících základ daně a položek odčitatelných od základu daně nižší než základ daně vzniklý v důsledku přemístění majetku bez změny vlastnictví z České republiky do zahraničí, rozumí se částí daně z příjmů právnických osob připadající na přemístění majetku bez změny vlastnictví celá daň z příjmů právnických osob.

(3) V rozhodnutí, kterým bylo povoleno rozložení úhrady části daně na splátky, se stanoví jako podmínka pouze

- a) dodržení lhůty splatnosti jednotlivých splátek a
- b) poskytnutí přiměřené formy zajištění, je-li v souvislosti s úhradou této části daně správcem daně vyžadováno s ohledem na riziko, že tato část daně nebude později uhrazena.

(4) Rozhodnutí, kterým bylo povoleno rozložení úhrady části daně na splátky, pozbývá účinnosti také dnem, kdy

- a) poplatník pozbyl vlastnické právo k přemístěnému majetku, nebo
- b) byl přemístěný majetek přemístěn bez změny vlastnictví do jiného státu než do státu podle odstavce 1.

(5) Pokud v důsledku stanovení daně z příjmů právnických osob dojde ke snížení části daně z příjmů právnických osob připadající na přemístění majetku bez

změny vlastnictví, pozbývá rozhodnutí o rozložení úhrady části daně na splátky v části, o kterou posečkaná částka převyšuje část daně z příjmů právnických osob připadající na přemístění majetku bez změny vlastnictví vypočítanou z nově zjištěné daně, účinnosti patnáctým dnem ode dne právní moci platebního výměru nebo dodatečného platebního výměru. Výše zbývajících splátek se vypočítá jako poměr části daně z příjmů právnických osob připadající na přemístění majetku bez změny vlastnictví vypočítané z nově zjištěné daně snížené o již zaplacené splátky a počtu zbývajících splátek. O tomto postupu správce daně poplatníka poučí v rozhodnutí, kterým bylo povoleno rozložení úhrady části daně na splátky.

¹⁴¹⁾ Směrnice Rady 2010/24/EU ze dne 16. března 2010 o vzájemné pomoci při vymáhání pohledávek vyplývajících z daní, poplatků, cel a jiných opatření.“

K bodu 39 (§ 38zg)

Ustanovení § 38zg provádí čl. 5 odst. 2 a 3 směrnice ATAD, které požadují, aby bylo poplatníkovi při přemístění majetku do jiného členského státu Evropské unie nebo do státu, který je smluvní stranou Dohody o Evropském hospodářském prostoru, pokud má s daným členským státem nebo Evropskou unií uzavřeno dohodu o vzájemné pomoci při vymáhání daňových pohledávek rovnocennou vzájemné pomoci podle směrnice Rady 2010/24/EU, umožněno odložit platbu daně při odchodu tak, že ji uhradí ve splátkách během pěti let, a to tak, že období, na které jsou splátky rozloženy, musí skončit nejpozději pět let ode dne splatnosti daně. V kontextu právního řádu České republiky je tak učiněno za využití institutu posečkání ve formě rozložení úhrady daně na splátky, který je obecně upraven v § 156 a 157 daňového řádu, konkrétně rozložení úhrady daně na splátky. Ustanovení § 38zg tak představuje speciální ustanovení k těmto ustanovením daňového řádu, a pokud zde není stanoveno jinak, použije se daňový řád. Použije se tak ustanovení § 156 odst. 2 daňového řádu stanovící lhůtu pro vydání rozhodnutí o žádosti o posečkání, § 156 odst. 4 a 5 daňového řádu stanovící dobu, na kterou se rozhodnutí vydává a § 157 odst. 1 až 4 a odst. 6 daňového řádu upravující úroky v případě posečkání. Možnost požadovat od poplatníka, kterému bylo posečkáno s částí daně z příjmů právnických osob připadající na přemístění majetku bez změny vlastnictví, úroky stanoví čl. 5 odst. 3 první pododstavec směrnice ATAD. Po dobu posečkání tak poplatníkovi sice nevzniká povinnost uhradit úrok z prodlení, ale úrok z posečkané částky. Navrhovanou úpravou však není vyloučena možnost poplatníka požádat si o prominutí úroku z posečkané částky podle § 259b a násl. daňového řádu.

K odstavci 1:

Rozložení úhrady části daně podle odstavce 1 je koncipováno jako nárokové, to znamená, že pokud poplatník splní podmínky uvedené v odstavci 1, správce daně mu musí rozložení úhrady této části daně povolit. Specifikem rozložení úhrady daně na splátky podle navrhovaného odstavce 1 je, že se nevztahuje na celou daň (tj. celou daň z příjmů právnických osob daného poplatníka), ale pouze na její část připadající na přemístění majetku bez změny vlastnictví z České republiky do uvedených států.

Ve zbylé části bude daň z příjmů daného poplatníka daně z příjmů právnických osob splatná ve standardní lhůtě.

K odstavci 2:

V odstavci 2 se stanoví postup pro výpočet části daně připadající na přemístění majetku bez změny vlastnictví pro účely posečkáni daně. Tato část se vypočítá jako část celkové daně z příjmů právnických osob, a to podle poměru části základu daně, který vznikl podle § 23g odst. 1 zákona o daních z příjmů v důsledku přemístění majetku bez změny vlastnictví z České republiky do zahraničí, k základu daně před uplatněním položek snižujících základ daně podle § 20 a položek odčitatelných od základu daně podle § 34 zákona o daních z příjmů. Předpoklady pro posečkáni daně, které musí být naplněny současně, tedy jsou, že a) poplatník za příslušné období zvyšoval základ daně z příjmů právnických osob v souvislosti s přemístěním majetku bez změny vlastnictví a b) poplatník na řádku č. 290 daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob vykáže daň k zaplacení.

Postup se tedy dá schematicky popsat takto:

- 1) Poplatník zjistí, zda vykázal daň k zaplacení. Pokud nevykázal (má daňovou ztrátu), žádat o posečkáni daně nelze. Pokud vykázal, postupuje podle následujících bodů.
- 2) Poplatník zjistí částku, o kterou byl zvýšen základ daně z příjmů z titulu přemístění majetku bez změny vlastnictví z České republiky do zahraničí.
- 3) Poplatník zjistí částku, o kterou byl snížen základ daně z příjmů z titulu přemístění majetku bez změny vlastnictví z České republiky do zahraničí.
- 4) Poplatník vypočte rozdíl mezi částkou ad 2) a ad 3) (dále jen „rozdíl X“), pokud je rozdíl X záporný, nemůže žádat o posečkáni, protože žádná část hrazené daně nepřipadá na přemístění majetku bez změny vlastnictví z České republiky do zahraničí.
- 5) Pokud je rozdíl X kladný, zjistí částku daně připadající na přemístění majetku bez změny vlastnictví výpočtem poměru (podílu) této částky k částce na ř. 220 daňového přiznání.
- 6) Vypočteným koeficientem se pak vynásobí celková daň a výsledkem je částka daně z příjmů právnických osob připadající na přemístění majetku bez změny vlastnictví, kterou lze posečkat.

Uvedeno na konkrétních příkladech:

Příklad 1:

- 1) ř. 220 = 100 000, vykázaná daň 19 000 (19 % ze 100 000)
- 2) základ daně zvýšený dle § 23g odst. 1 = + 20 000
- 3) základ daně snížený dle § 23g odst. 1 = - 10 000
- 4) rozdíl X = 10 000 (20 000 - 10 000)
- 5) poměr mezi rozdílem X a ř. 220 = 0,1 (10 % daně připadá na přemístění majetku, 90 % daně na zbytek základu daně)
- 6) z vykázané daně 19 000 lze posečkat 1 900

Protože u částky posečkané daně není explicitně v zákoně stanovené zaokrouhlení, použije se postup dle Pokynů k daňovému přiznání, kapitola II. oddíl – daň z příjmů právnických osob: „Částky v jednotlivých položkách II. oddílu se uvádějí zaokrouhlené na celé koruny, pokud v náplni příslušné položky není uvedeno jinak.“.

Příklad 2:

- 1) ř. 220 = 100 000, odpočet ztráty 30 000, ZD = 70 000 (100 000 – 30 000), daň 13 300 Kč (19 % ze 70 000)
- 2) základ daně zvýšený dle § 23g odst. 1 = + 20 000
- 3) základ daně snížený dle § 23g odst. 1 = - 10 000
- 4) rozdíl X = 10 000 (20 000 – 10 000)
- 5) poměr mezi rozdílem X a ř. 220 = 0,1 (10 % daně připadá na přemístění majetku, 90 % daně na zbytek základu daně)
- 6) z vykázané daně 13 300 lze posečkat 1 330

V odstavci 2 větě druhé je popsán postup pro případ, že je základ daně před uplatněním položek snižujících základ daně

podle § 20 a položek odčitatelných od základu daně podle § 34 nižší než základ daně připadající na přemístění majetku, protože v tomto případě by poměr vyšel vyšší než jedna a daň připadající na přemístění majetku by tedy byla vyšší než celková daň, což z povahy věci není možné. Proto se stanoví, že v takovém případě se za daň připadající na přemístění majetku považuje celá daň.

K odstavci 3:

Odstavec 3 stanoví podmínky, které správce daně stanoví v rozhodnutí o povolení rozložení úhrady části daně na splátky. Na rozdíl od obecné úpravy obsažené v § 156 odst. 3 daňového řádu, podle které se v rozhodnutí o posečkáni stanoví doba posečkáni a posečkáni může být vázáno i na další podmínky, zákon u rozhodnutí o rozložení úhrady části daně připadající na přemístění majetku stanoví taxativní výčet podmínek, které správce daně v tomto rozhodnutí stanoví. Podle písmena a) je podmínkou vždy dodržení lhůty splatnosti jednotlivých splátek, to znamená, že pokud se poplatník ocitne v prodlení s některou ze stanovených splátek, rozhodnutí o rozložení úhrady části daně pozbývá účinnosti a celá část daně, jejíž úhrada byla rozložena do splátek, se stává splatnou. Tím je proveden čl. 5 odst. 4 písm. e) směrnice ATAD, podle kterého se daňový dluh stane vymahatelným, pokud poplatník nesplní své povinnosti ohledně splátek a situaci v přiměřené době nepřesahující 12 měsíců nenapraví. Vzhledem k obecné praxi při vydávání rozhodnutí o posečkáni daně, kdy se mezi podmínkami standardně uvádí, že se poplatník nesmí ocitnout v prodlení s placením žádné ze splátek, se ani zde nestanoví žádná lhůta pro nápravu prodlení. Takovou úpravu, která je přísnější než požaduje směrnice ATAD, umožňuje její čl. 3, který stanoví, že tato směrnice nebrání použití vnitrostátních předpisů, jejichž cílem je zajistit pro vnitrostátní základ daně vyšší úroveň ochrany.

Písmeno b) stanoví, že jako podmínka musí být v rozhodnutí o rozložení části daně z příjmů právnických osob na splátky uvedeno, že poplatník je povinen poskytnout přiměřenou formu zajištění, a to v případě, že je toto zajištění v souvislosti s úhradou této části daně vyžadováno správcem daně s ohledem na riziko, že tato část daně nebude později uhrazena. Zajištění daně může být vyžadováno jak při vydání tohoto rozhodnutí, tak v průběhu jeho platnosti, a to, stejně jako v ostatních případech požadavku poskytnutí zajištění, pouze tehdy, pokud se správce daně důvodně domnívá, že ze strany poplatníka nebude později plněno řádně a včas. Možnost pro správce daně vyžadovat tuto podmínku stanoví čl. 5 odst. 3 druhý pododstavec směrnice ATAD. Podmínka poskytnutí přiměřené formy zajištění může být stanovena i v jiných případech povolení posečkáni daně podle obecné úpravy daňového řádu, avšak protože povolení rozložení části daně na splátky je nárokové, je nutné taxativně uvést podmínky, které mohou být v rozhodnutí o něm stanoveny.

Vzhledem k tomu, že se jedná o taxativní výčet, není možné rozložení části daně na splátky podle odstavce 1 vázat na jiné podmínky. Zejména tak není možné stanovit, jak správce daně při povolování posečkáni často činí, že přeplatek na jiné dani bude použit k úhradě na nedoplatek vzniklý v důsledku povoleného rozložení úhrady části daně z příjmů právnických osob připadající na přemístění majetku bez změny vlastnictví na splátky.

Důsledek porušení podmínek uvedených v rozhodnutí o posečkáni stanoví § 157 odst. 5 daňového řádu, a to, že rozhodnutí o posečkáni v takovém případě pozbývá účinnosti dnem nedodržení některé z podmínek, to znamená, že k danému okamžiku se celá daň (či v tomto případě celá část daně), s jejíž úhradou bylo posečkáno, stává splatnou.

K odstavci 4:

Odstavec 4 stanoví další případy (vedle situací stanovených v § 157 odst. 5 daňového řádu), kdy rozhodnutí o rozložení úhrady části daně na splátky pozbývá účinnosti. Podle písmene a) se tak stane dnem, kdy poplatník pozbyl vlastnické právo k přemístěnému majetku; tím je proveden čl. 5 odst. 4 písm. a) směrnice ATAD. Vzhledem k tomu, že zdanění při přemístění majetku bez změny vlastnictví představuje *de facto* první část daně z příjmu vzniklého při pozbytí daného majetku (typicky kupní ceny při prodeji majetku), která by jinak vznikla celá až při pozbytí daného majetku, není po jeho pozbytí již nutné odkládat úhradu této první části daně, když poplatníkovi vzniká povinnost zaplatit i zbylou část této daně.

Písmeno b) provádí čl. 5 odst. 4 písm. b) a c) směrnice ATAD a stanoví, že rozhodnutí o rozložení úhrady pozbývá účinnosti dnem, kdy byl přemístěný majetek přemístěn bez změny vlastnictví do jiného státu než státu uvedeného v odstavci 1, tj. do státu, který není členem Evropské unie ani není členem Evropského hospodářského prostoru, který uzavřel s Českou republikou nebo Evropskou unií dohodu o vzájemné pomoci při vymáhání daňových pohledávek rovnocenné vzájemné pomoci upravené směrnicí Evropské unie. Důvodem je, aby poplatníci neobcházel zákon a nezneužívali možnost rozložení úhrady zdanění při přemístění majetku bez změny vlastnictví tak, že by majetek, který by chtěli fakticky převést do třetího státu, nejdříve přemístili do státu v Evropské unii nebo Evropském hospodářském prostoru, aby získali odklad s úhradou daně při přemístění, a poté jej ihned přesunuli do třetího státu.

Podle čl. 5 odst. 4 písm. d) směrnice ATAD se odložení úhrady daně okamžitě ukončí také v případě, že poplatník vstoupí do úpadku nebo likvidace. Toto ustanovení není nutno výslovně transponovat, neboť stejná podmínka je už obsažena v § 157 odst. 5 věta druhé daňového řádu, které se jako obecné ustanovení použije i na rozložení úhrady části daně z příjmů právnických osob připadající na přemístění majetku podle tohoto zákona.

K odstavci 5:

Odstavec 5 stanoví postup pro situaci, kdy dojde po vydání rozhodnutí o rozložení úhrady části daně na splátky k stanovení daně a část daně připadající na přemístění majetku bez změny vlastnictví vypočítaná s přihlédnutím k tomuto stanovení daně bude nižší než původní část daně připadající na přemístění majetku bez změny vlastnictví, která byla posečkána. Stanovením daně se rozumí její vyměření nebo doměření; ve většině případů použití tohoto ustanovení půjde o doměření daně, může však nastat i situace, kdy bude část daně z příjmů právnických osob posečkána ještě před vyměření této daně, a to v situaci, kdy je žádost o posečkání části daně podána spolu s řádným daňovým tvrzením a vzhledem k tomu, že o této žádosti musí být rozhodnuto do 30 dnů a daň v této lhůtě ještě nemusí být stanovena, bude posečkání povoleno (na základě výše daně tvrzení poplatníkem v žádném daňovém tvrzení) dříve, než bude daň z příjmů právnických osob vyměřena, přičemž později vyměřená daň se může od daně tvrzené poplatníkem lišit.

Snížení části daně z příjmů právnických osob připadající na přemístění majetku bez změny vlastnictví může nastat buď tehdy, kdy dojde ke stanovení daně na základě zahrnutí dalších příjmů, které nesouvisí s přemístěním bez změny vlastnictví, do základu daně, nebo naopak na základě snížení příjmů vzniklých v důsledku přemístění bez změny vlastnictví (v obou těchto případech dojde ke snížení poměru části základu daně vzniklého v důsledku přemístění majetku bez změny vlastnictví k základu daně před uplatněním položek snižujících základ daně a položek odčitatelných od základu daně), nebo v případě snížení daně v důsledku dodatečného uplatnění odčitatelných položek nebo položek snižujících základ daně (v této situaci se nezmění poměr části základu daně vzniklého

v důsledku přemístění majetku bez změny vlastnictví k základu daně před uplatněním položek snižujících základ daně a položek odčitatelných od základu daně, ale dojde ke snížení celkové daně a tedy i ke snížení části daně připadající na přemístění majetku). Odstavec 5 pro tyto případy stanoví, že rozhodnutí o rozložení úhrady části daně na splátky částečně pozbývá účinnosti 15. dnem ode dne právní moci platebního výměru nebo dodatečného platebního výměru, neboť pokud by bylo toto rozhodnutí i nadále účinné v plném rozsahu, měl by poplatník posečkánu daň ve větším rozsahu, než pro který je k tomu po doměření daně důvod. Zbývající splátky se vypočítají tak, že se zbývající část této části daně, která ještě nebyla zaplacená, vydělí počtem zbývajících splátek; tak dojde k rovnoměrnému snížení zbývajících splátek za zachování původně stanovené doby splácení.

Pokud je po vydání rozhodnutí o rozložení úhrady daně na splátky stanovena daň tak, že část daně připadající na přemístění majetku bez změny vlastnictví vypočítaná s přihlédnutím k doměření daně bude vyšší než původní část daně, která byla posečkána, rozhodnutí o rozložení úhrady daně na splátky zůstává nadále v plném rozsahu účinné a nijak se nemění. Poplatník však, za splnění podmínek uvedených v odstavci 1, může požádat o posečkání i té části daně, která odpovídá rozdílu mezi částí daně připadající na přemístění majetku bez změny vlastnictví s přihlédnutím ke stanovení daně a již posečkanou daní. Splátky této daně budou rozloženy také na dobu pěti let (pokud poplatník nepožádá o dobu kratší), jak stanoví odstavec 1, splácení této části tedy skončí později než splácení původně posečkané části daně.

Čl. II

Přechodná ustanovení

K čl. II – přechodná ustanovení

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

K bodu 1

Toto přechodné ustanovení stanovuje, že pro uplatnění daně, jakož i práv a povinností vyplývajících ze zákona za zdaňovací období před účinností tohoto zákona se použijí předpisy platné do dne předcházejícího účinnosti (dosavadní předpisy).

2. Ustanovení § 6 odst. 4 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb., ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona, se použije od prvního dne kalendářního měsíce následujícího po měsíci, ve kterém tento zákon nabyl účinnosti. Při zúčtování příjmu ze závislé činnosti za kalendářní měsíc, ve kterém tento zákon nabyl účinnosti, a kalendářní měsíce předcházející se použije ustanovení § 6 odst. 4 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona.

K bodu 2

Z odůvodnění k pozměňovacímu návrhu přijatému na půdě Poslanecké sněmovny:

Jedná se o přechodné ustanovení, které řeší použitelnost navrhované právní úpravy v návaznosti na skutečnost, že účinnost předkládaného zákona (ST 206) nebude k začátku

kalendářního roku, ale v průběhu zdaňovacího období, pravděpodobně 1. dnem kalendářního měsíce následujícího po měsíci, ve kterém byl zákon vyhlášen ve Sbírce zákonů. Bez speciálního přechodného ustanovení by se v důsledku obecného přechodného ustanovení v čl. II bodu 1 navrhovaného zákona podle nové úpravy postupovalo až od začátku nového zdaňovacího období, tj. od roku 2020. Navrhované přechodné ustanovení zajistí, že zvýšený limit pro srážkovou daň se bude aplikovat již při zúčtování příjmu ze závislé činnosti za kalendářní měsíc následující po kalendářním měsíci, ve kterém zákon nabyde účinnosti. Uvedeno na příkladu, pokud návrh zákona bude ve Sbírce zákonů vyhlášen 10. března 2019, účinný bude k 1. dubnu 2019. Při zúčtování příjmu ze závislé činnosti za duben se v takovém případě použije úprava účinná před dnem nabytí účinnosti navrhovaného zákona a nový limit se použije až při zúčtování příjmu ze závislé činnosti za květen. Takto nastavené přechodné ustanovení poskytuje plátcům daně z příjmů určitý prostor pro realizaci této nové právní úpravy (zejména k příslušné úpravě nastavení mzdových programů).

3. Ustanovení § 7 odst. 7 a § 9 odst. 4 zákona č. 586/1992 Sb., ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona, se poprvé použije pro zdaňovací období, ve kterém tento zákon nabyl účinnosti.

K bodu 3

Viz odůvodnění k čl. I bodu 3.

4. Ustanovení § 8 odst. 4 zákona č. 586/1992 Sb., ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona, se použije ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona.

K bodu 4

Z odůvodnění k pozměňovacímu návrhu přijatému na půdě Poslanecké sněmovny:

S ohledem na změnu navrhované účinnosti tohoto zákona z 1. ledna 2019 na první den kalendářního měsíce následujícího po dni jeho vyhlášení bude v důsledku aplikace ustanovení čl. II bodu 1 návrhu zákona nová právní úprava použitelná pro zdaňovací období započatá od tohoto dne účinnosti zákona, tedy nikoli od 1. ledna 2019, ale až od počátku jiného kalendářního měsíce roku 2019. Proto se u některých změn zákona o daních z příjmů navrhuje použitelnost již ode dne účinnosti tohoto zákona, a to prostřednictvím doplnění nových přechodných ustanovení, která budou speciální vůči obecnému přechodnému ustanovení (čl. II bod 1). Jde o ty to změny:

- změna § 8 odst. 4 zákona o daních z příjmů, která představuje legislativně-technickou úpravu režimu zdanění plnění ze zisku svěřenského fondu plynoucího ze zahraničí,

- změna § 22 odst. 1 písm. g) bodu 3 zákona o daních z příjmů, která pro účely určení příjmů ze zdrojů na území České republiky narovnává režim plnění ze zisku rodinné fundace s režimem plnění ze zisku svěřenského fondu,

- změna v § 23 odst. 9 písm. a) zákona o daních z příjmů stanoví pro změnu reálné hodnoty kmenových listů stejný režim jako pro změnu reálné hodnoty ostatních cenných papírů a

- změna § 23 odst. 19 zákona o daních z příjmů implementující do zákona úpravu IFRS 9.

V případě změny § 22 odst. 1 písm. g) bodu 13 zákona o daních z příjmů, která pro účely určení příjmů ze zdrojů na území České republiky narovnává režim příjmů z rodinné fundace s režimem příjmů ze svěřenského fondu, se vzhledem

k tomu, že účinnost novelizačního bodu obsahujícího tuto změnu je odsunuta na 1. leden 2020, navrhuje přechodné ustanovení upravující použitelnost této změny až od 1. ledna 2020.

U změny § 22 odst. 1 písm. g) bodu 7 a písm. j) zákona o daních z příjmů, která mezi příjmy ze zdrojů na území České republiky doplňuje příjmy vzniklé v důsledku přemístění majetku bez změny vlastnictví z České republiky do zahraničí, se přechodným ustanovením navrhuje použitelnost až od zdaňovacích období, která započnou od 1. ledna 2020.

5. Ustanovení § 22 odst. 1 písm. g) bodu 3 zákona č. 586/1992 Sb., ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona, se použije ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona.

K bodu 5

Viz odůvodnění k bodu 4.

6. Ustanovení § 22 odst. 1 písm. g) bodu 7 a § 22 odst. 1 písm. j) zákona č. 586/1992 Sb., ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona, se nepoužijí pro zdaňovací období započatá před 1. lednem 2020.

K bodu 6

Viz odůvodnění k bodu 4.

7. Ustanovení § 22 odst. 1 písm. g) bodu 13 zákona č. 586/1992 Sb., ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti čl. I bodu 11 tohoto zákona, se použije ode dne nabytí účinnosti čl. I bodu 11 tohoto zákona.

K bodu 7

Viz odůvodnění k bodu 4.

8. Ustanovení § 23 odst. 9 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona, se použije ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona.

K bodu 8

Viz odůvodnění k bodu 4.

9. Ustanovení § 23 odst. 19 zákona č. 586/1992 Sb., ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona, se použije ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona.

K bodu 9

Viz odůvodnění k bodu 4.

10. Ustanovení § 23 odst. 20 zákona č. 586/1992 Sb., ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona, lze použít již pro zdaňovací období započatá v roce 2019 přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona.

K bodu 10

Z odůvodnění k pozměňovacímu návrhu přijatému na půdě Poslanecké sněmovny:

Jedná se o přechodné ustanovení, které řeší použitelnost navrhované právní úpravy v návaznosti na skutečnost, že účinnost předkládaného zákona (ST 206) nebude k začátku

kalendářního roku, ale v jeho průběhu, pravděpodobně 1. dnem kalendářního měsíce následujícího po měsíci, ve kterém byl zákon vyhlášen ve Sbírce zákonů. Na základě tzv. obecného přechodného ustanovení v čl. II bodu 1 navrhovaného zákona se bude podle nové úpravy postupovat až od začátku nového zdaňovacího období započatého ode dne nabytí účinnosti zákona. Navrhované přechodné ustanovení zajišťuje, aby bylo možné podle nové právní úpravy postupovat již za zdaňovací období, které započalo v roce 2019 před dnem nabytí účinnosti zákona.

11. Úroky, které jsou podle právních předpisů upravujících účetnictví součástí ocenění majetku uvedeného do užívání před 17. červnem 2016, a úroky obsažené v úplatě na základě závazku o přenechání majetku k úplatnému užití s právem strany tohoto závazku na následný úplatný převod tohoto majetku ze smluv uzavřených před 17. červnem 2016 se nepovažují za výpůjční výdaje.

K bodu 11

Nová pravidla pro omezení daňové uznatelnosti nadměrných výpůjčních výdajů se budou poprvé aplikovat za zdaňovací období započaté v roce 2019, a to na všechny nadměrné výpůjční výdaje v zásadě ze všech i do té doby uzavřených smluv, resp. ze všech dodatků k těmto smlouvám. Z důvodu spravovatelnosti tvoří výjimku úroky zahrnuté v ocenění odpisovaného majetku, kdy do výpůjčních výdajů budou zahrnovány pouze úroky obsažené v odpisech, resp. zůstatkových cenách majetků uvedených do užívání počínaje dnem 17. červnem 2016 a úroky obsažené v úplatě hrazené na základě smlouvy o přenechání majetku k úplatnému užití s jeho následným úplatným převodem na uživatele uzavřené počínaje dnem 17. červnem 2016.

12. Ustanovení § 23g a § 38zg zákona č. 586/1992 Sb., ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona, se nepoužije na přemístění majetku bez změny vlastnictví uskutečněné ve zdaňovacích obdobích započatých před 1. lednem 2020.

K bodu 12

Navržené přechodné ustanovení provádí čl. 11 odst. 5 směrnice ATAD, podle kterého je nutné implementovat článek týkající se tzv. daně na odchodu nejpozději do 31. prosince 2019. To znamená, že zdanění při přemístění majetku bez změny vlastnictví podle § 23g a § 38zg zákona o daních z příjmů ve znění tohoto zákona se použije až na přemístění majetku bez změny vlastnictví, ke kterému došlo ve zdaňovacích obdobích započatých od 1. ledna 2020.

13. Ustanovení § 23h zákona č. 586/1992 Sb., ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona, se nepoužije na zdaňovací období započatá před 1. lednem 2020.

K bodu 13

Navržené přechodné ustanovení provádí čl. 11 odst. 5a směrnice ATAD, podle kterého je nutné implementovat článek týkající se hybridních nesouladů nejpozději do 31. prosince 2019. To znamená, že postup podle § 23h zákona o daních z příjmů ve znění tohoto zákona se použije až za zdaňovací období započatá od 1. ledna 2020.

14. Ustanovení § 34a až 34c a § 34e zákona č. 586/1992 Sb., ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona, se použije ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona. Na projekty, jejichž

řešení bylo zahájeno přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, se použijí ustanovení § 34a až 34c a § 34e zákona č. 586/1992 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona. Na projekty, jejichž řešení bylo zahájeno ve zdaňovacím období nebo období, za které se podává daňové přiznání, která nejsou ke dni nabytí účinnosti tohoto zákona skončena, lze použít ustanovení § 34a až 34c a § 34e zákona č. 586/1992 Sb., ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona; využije-li poplatník takový postup, tato ustanovení se použijí ve všech zdaňovacích obdobích nebo obdobích, za které se podává daňové přiznání, ve kterých je projekt výzkumu a vývoje řešen.

K bodu 14

Z odůvodnění k pozměňovacímu návrhu přijatému na půdě Poslanecké sněmovny:

Toto přechodné ustanovení představuje speciální úpravu ve vztahu k obecnému přechodnému ustanovení obsaženému v čl. II bodu 1 v návrhu zákona, kterým se mění některé zákony v oblasti daní a některé další zákony. Ustanovení § 34a až 34c a § 34e zákona č. 586/1992 Sb. se podle věty první tohoto přechodného ustanovení použijí ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona již ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona, tj. nikoli až od začátku následujícího zdaňovacího období, tj. na projekty zahájené po dni nabytí účinnosti zákona.

Věta druhá upravuje režim pro projekty výzkumu a vývoje zahájené přede dnem nabytí účinnosti zákona. Na tyto projekty se použijí i nadále § 34a až 34c a § 34e zákona o daních z příjmů ve znění přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, a to pro všechny odpočty na podporu výzkumu a vývoje související s takovým projektem, v případě projektu trvajícího několik let se tedy dosavadní právní úprava bude používat ještě několik zdaňovacích období. Např. bude-li poplatník žádat o závazné posouzení podle § 34e zákona o daních z příjmů v případě projektu výzkumu a vývoje zahájeného přede dnem nabytí účinnosti zákona, závazné posouzení se bude řídit dosavadní právní úpravou.

Výjimku z tohoto pravidla představují projekty výzkumu a vývoje sice zahájené přede dnem nabytí účinnosti zákona, ale ve zdaňovacím období, které ke dni nabytí účinnosti zákona ještě neskončilo. Obdobně to platí pro období, za které se podává daňové přiznání. V takovém případě má poplatník možnost volby, zda postupovat podle dosavadní právní úpravy, nebo podle nové úpravy. V případě, že zvolí úpravou účinnou ode dne nabytí účinnosti zákona, je povinen podle této úpravy postupovat i v následujících zdaňovacích obdobích, až do okamžiku ukončení projektu výzkumu a vývoje.

Například při nabytí účinnosti zákona k 1. březnu 2019 se poplatník, jehož zdaňovací období se shoduje s kalendářním rokem, může rozhodnout, zda na projekt výzkumu a vývoje, jehož řešení zahájil mezi 1. lednem 2019 a 1. březnem 2019, použije dosavadní právní úpravu nebo právní úpravu novou. Pokud zvolí novou právní úpravu, odpočet za zdaňovací období 2019 uplatní již podle nové úpravy.

15. Ustanovení § 38da zákona č. 586/1992 Sb., ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona, se použije ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona. Na příjmy, ze kterých byl plátcem daně povinen vybrat nebo srazit daň přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, se použije § 38d odst. 3

zákona č. 586/1992 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona.

K bodu 15

Přechodné ustanovení uvedené v bodu 5 představuje speciální úpravu k přechodnému ustanovení uvedenému v bodu 1, podle kterého se pro daňové povinnosti u daně z příjmů za zdaňovací období započatá přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona použije zákon o daních z příjmů ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona. V případě podávání oznámení o příjmech podle nově navrženého § 38da zákona o daních z příjmů není nutné odkládat jeho aplikaci na další zdaňovací období, ale použije se na všechny příjmy, ze kterých je plátce daně povinen vybrat nebo srazit daň ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona (tj. které jsou vyplaceny, poukázány nebo připsány ve prospěch poplatníka ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona, nebo u nichž uplyne lhůta pro výběr nebo sražení daně po nabytí účinnosti tohoto zákona, viz § 38d odst. 1 a 2 zákona o daních z příjmů), bez ohledu na běh zdaňovacích období konkrétních poplatníků. Na příjmy, ze kterých je plátce daně povinen vybrat nebo srazit daň přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, se použije úprava obsažená v § 38d odst. 3 v dosavadním znění, tedy i po nabytí účinnosti tohoto zákona se budou tyto příjmy oznamovat podle dosavadní právní úpravy.

16. Rozhodnutí o zproštění oznamovací povinnosti vydaná na základě § 38d odst. 3 zákona č. 586/1992 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, jsou ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona účinná pro příjmy, ze kterých je daň vybírána srážkou podle zvláštní sazby daně, které nejsou od daně osvobozeny a o kterých mezinárodní smlouva nestanoví, že nepodléhají zdanění v České republice. Tato rozhodnutí pozbývají účinnosti 1 rok ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona.

K bodu 16

Přechodné ustanovení upravuje zacházení s rozhodnutími o zproštění oznamovací povinnosti vydanými podle dosavadního znění § 38d odst. 3 věty čtvrté zákona o daních z příjmů. Vzhledem k tomu, že podle dosavadní úpravy obsažené v § 38d odst. 3 větě třetí zákona o daních z příjmů se oznamovací povinnost týkala pouze příjmů plynoucích daňovým nerezidentům, ze kterých je daň vybírána srážkou podle zvláštní sazby daně, vztahují se tato rozhodnutí pouze na tyto příjmy, a nikoli na příjmy, které jsou od daně osvobozeny nebo o nichž mezinárodní smlouva stanoví, že nepodléhají zdanění v České republice; to stanoví rozhodnutí v první z důvodů, aby nebyla tato rozhodnutí vykládána tak, že se od nabytí účinnosti tohoto zákona vztahují na celou rozšířenou oznamovací povinnost. Příjmy plynoucí daňovým nerezidentům, které jsou od daně osvobozeny nebo o nichž mezinárodní smlouva stanoví, že nepodléhají zdanění v České republice, proto musí být od nabytí účinnosti této nové úpravy oznamovány, ledaže poplatníkovi bude vydáno rozhodnutí o zproštění této povinnosti podle nové úpravy, tj. podle § 38da odst. 7 zákona o daních z příjmů.

Věta druhá stanoví, že rozhodnutí vydaná podle dosavadní právní úpravy pozbývají účinnosti 1 rok po nabytí účinnosti tohoto zákona. Důvodem je skutečnost, že tato rozhodnutí byla často vydávána bez časového omezení, zatímco zákon o daních z příjmů nově v § 38da odst. 7 stanoví, že rozhodnutí o zproštění oznamovací povinnosti jsou účinná nejvýše 5 let s tím, že správce daně může dobu účinnosti stanovit i kratší. Aby se zamezilo nesouladu mezi rozhodnutími vydávanými podle dosavadní a nové právní úpravy, omezuje se tímto

účinnost i první skupiny rozhodnutí a nově budou mít všechna rozhodnutí omezenou dobu účinnosti.

ČÁST DRUHÁ

Změna zákona o dani z hazardních her

K části druhé – změna zákona o dani z hazardních her

Čl. III

K čl. III

Zákon č. 187/2016 Sb., o dani z hazardních her, ve znění zákona č. 298/2016 Sb., se mění takto:

1. V § 3 odst. 1 úvodní části ustanovení se slova „a nevrácených vkladů převyšuje úhrn vyplacených výher“ nahrazují slovy „vkladů převyšuje součet úhrnu vyplacených výher a úhrnu vrácených vkladů“.

K bodu 1 (§ 3 odst. 1)

Základ daně se podle stávající právní úpravy vypočte jako součet dílčích základů daně za každý jednotlivý druh hazardní hry. Tyto dílčí základy daně jsou určeny jako rozdíl mezi přijatými a nevrácenými vklady a vyplacenými výhrami. Pro účely určení dílčích základů daně se zohledňují pouze přijaté vklady, které nejsou účastníkovi hazardní hry vráceny.

Stávající právní úprava základu daně neobsahuje vracení vkladů jako samostatnou veličinu přímo, nýbrž vrácené vklady jsou do základu daně zahrnuty nepřímou jako součást přijatých a nevrácených vkladů.

V případě současné právní úpravy je proto podstatné sledovat jednotlivé přijaté vklady a jejich vracení, a u vracení vkladů dbát na to, v jakém zdaňovacím období byl přijat vklad, který se takto vrací. Vzhledem k tomu, že k vrácení vkladu může dojít i s větším časovým odstupem od jeho přijetí, má současná právní úprava za následek v řadě případů vracení vkladů nutnost podávat dodatečné daňové přiznání.

V této věci vydalo Generální finanční ředitelství Informaci k pozdějším změnám položek základu daně z hazardních her za účelem zajištění jednotného postupu daňových subjektů a správců daně v případech, kdy při provozování hazardních her dojde k pozdějším změnám položek základu daně, a to jak ve lhůtě pro podání daňového přiznání, tak po lhůtě pro podání daňového přiznání.

Podle této informace se v případě změny základu daně ve vztahu k vkladům v průběhu daného zdaňovacího období (kalendářního čtvrtletí), resp. v průběhu následujícího zdaňovacího období (kalendářního čtvrtletí), ale nadále ve lhůtě pro podání daňového přiznání za předcházející zdaňovací období (kalendářní čtvrtletí), kdy došlo k přijetí vkladu, postupuje následujícím způsobem:

1. V případě, že je vrácen celý vklad, zohlední se tato skutečnost v daňovém přiznání nebo opravném daňovém přiznání za období přijetí vkladu.
2. V případě, že dojde ke snížení vkladu nebo jeho opravě formou snížení (tj. vracení části vkladu), zohlední se tato skutečnost v daňovém přiznání nebo opravném daňovém přiznání za období přijetí vkladu.
3. V případě, že dojde ke zvýšení vkladu nebo jeho opravě formou zvýšení (tj. dodatečného přijetí části vkladu), původní

část vkladu zůstává v daňovém přiznání za období jejího přijetí, dodatečně přijatá část vkladu se zohlední v daňovém přiznání za období jejího přijetí.

Naopak v případě změny základu daně po uplynutí lhůty pro podání daňového přiznání za období přijetí vkladu se postupuje následujícím způsobem:

1. V případě, že je vrácen celý vklad, zohlední se tato skutečnost v dodatečném daňovém přiznání za období přijetí vkladu.

2. V případě, kdy dojde ke snížení vkladu nebo jeho opravě formou snížení (tj. vrácení části vkladu), zohlední se vrácená část vkladu v dodatečném daňovém přiznání za období přijetí vkladu.

3. V případě, kdy dojde ke zvýšení vkladu nebo jeho opravě formou zvýšení (tj. dodatečného přijetí části vkladu), původní část vkladu zůstává v daňovém přiznání za období jejího přijetí, dodatečně přijatá část vkladu se zohlední v daňovém přiznání za období jejího přijetí.

Jak je z uvedeného patrné, pro zachycení vrácení vkladu nebo jeho části v základu daně je rozhodným datem okamžik přijetí tohoto vkladu, nikoli okamžik vrácení. Vrácení vkladu ovlivní základ daně za to zdaňovací období, do kterého spadá uvedené rozhodné datum.

Ukázalo se, že s ohledem na marketingovou činnost některých provozovatelů může docházet k vrácení vkladů, tedy ke zpětné změně základu daně, často – jedná se o případy, kdy dojde ke zrušení hry (např. v důsledku zrušení zápasu, na který byla uzavřena kursová sázka), ale i o případy, kdy provozovatel vrací vklady jako odměnu za loajalitu hráče (např. provozovatel internetové živé hry vybírá za provozování hazardní hry od hráčů provizi s tím, že v případě, že hráč odehraje určitý počet her za předem vymezenou výši vkladu do těchto her, bude mu část provize poskytnutá provozovateli vrácena).

V důsledku vrácení vkladu z těchto důvodů je nutné se vracet do předchozích zdaňovacích období, ve kterých byl vklad přijat, což znamená nutnost podat dodatečné daňové přiznání, pokud již uplynula lhůta pro podání daňového přiznání.

Důsledkem je navyšování počtu podávaných daňových přiznání a zvýšená administrativní náročnost správy daně z hazardních her pro poplatníky i správce daně (byť je správa daně z hazardních her prováděna v režimu samovyměření, takže podaným dodatečným daňovým přiznáním se daň samodoměruje, ale i tak zůstává na správci daně provádění některých administrativních úkonů, např. zanesení výsledku samodoměření do evidence atd.).

Lze očekávat, že popsany problém by se projevil zejména v budoucnu, neboť např. v případě vrácení vkladů jako marketingového nástroje bude docházet ke zpětnému vrácení vkladů až poté, co hráč splní všechny stanovené podmínky. K tomu může dojít s velkým časovým odstupem od okamžiku původního přijetí vkladů (může jít i o řád let). Z povahy věci tak lze předpokládat, že uvedený problém by nastával častěji s postupným plynutím času od účinnosti zákona o dani z hazardních her.

Navrhovaná právní úprava proto řeší problematiku vrácení vkladů tak, že základem daně bude součet dílčích základů daně, které tvoří částka, o kterou úhrn přijatých vkladů převyšuje součet úhrnu vyplacených výher a úhrnu vrácených vkladů. Základ daně je tak přímo ovlivňován vrácením vkladů, a to obdobným způsobem jako v případě vyplacení výher. Vrácení vklad se zohlední v tom zdaňovacím období, ve kterém byl vrácen, nikoliv v tom, ve kterém byl přijat vklad, který se takto vrací.

Obdobná právní úprava vrácení a snižování vkladů se nachází například ve Spojeném království.

Pokud jde o daňové přiznání, předpokládá se, že bude upraveno tak, aby zachycovalo všechny tři budoucí složky základu daně (tj. přijaté vklady, vyplacené výhry, vrácené vklady) zvlášť.

2. V § 3 odst. 2 úvodní části ustanovení se slovo „součin“ nahrazuje slovem „rozdíl“.

K bodu 2 (§ 3 odst. 2 úvodní část ustanovení)

Navrhovaná změna souvisí se změnou veličin vstupujících do výpočtu a změny provádění samotného výpočtu dílčího základu daně hazardní hry provozované dálkovým způsobem prostřednictvím internetu, při které mezi sebou hrají účastníci hazardní hry (účastníkem hazardní hry se podle § 4 odst. 2 zákona o hazardních hrách v případě internetové hazardní hry rozumí fyzická osoba, která se k účasti na hazardní hře registrovala nebo zaplatila vklad a která má bydliště na území České republiky, dále též jako „tuzemský hráč“) a osoby, které se k účasti na hazardní hře registrovaly nebo zaplatily vklad a které nemají bydliště na území České republiky (dále též jako „zahraniční hráč“). Pro podrobnosti viz důvodová zpráva k následujícímu bodu.

Na tomto místě je však v souvislosti s úpravou textu vhodné zmínit, že daň z hazardních her nezná konstrukční prvek daňové ztráty ani dílčí daňové ztráty, a proto dílčí základ ani základ daně nemůže být záporný, ale vždy bude minimálně nulový.

3. V § 3 odst. 2 písmena a) a b) znějí:

„a) součinu

1. částky, o kterou úhrn přijatých vkladů převyšuje úhrn vyplacených výher, a

2. poměru úhrnu přijatých vkladů od účastníka hazardní hry a úhrnu všech přijatých vkladů a

b) úhrnu vkladů vrácených účastníkovi hazardní hry.“

K bodu 3 (§ 3 odst. 2 písm. a) a b))

Dílčí základ daně v případě hazardní hry provozované dálkovým způsobem prostřednictvím internetu, při které mezi sebou hrají účastníci hazardní hry (tj. tuzemští hráči – viz výše) a osoby, které se k účasti na hazardní hře registrovaly nebo zaplatily vklad a které nemají bydliště na území České republiky (tj. zahraniční hráči), se podle stávající právní úpravy vypočte podle vzorce, který tvoří součin, jehož první součinitel je částka, o kterou úhrn přijatých a nevrácených vkladů převyšuje úhrn vyplacených výher, a druhý součinitel je podíl, v jehož čitateli je úhrn přijatých a nevrácených vkladů od účastníka hazardní hry a v jehož jmenovateli je úhrn všech přijatých a nevrácených vkladů.

Stávající právní úpravu dílčího základu daně podle § 3 odst. 2 zákona o dani z hazardních her lze zachytit následujícím vzorcem:

$$DZD = \left(\sum \text{přijaté a nevrácené vklady} - \sum \text{vyplacené výhry} \right) \frac{\sum \text{přijaté a nevrácené vklady CZ}}{\sum \text{přijaté a nevrácené vklady}}$$

Stejně jako v případě dílčích základů daně podle § 3 odst. 1 zákona o dani z hazardních her i stávající právní úprava dílčího základu daně podle § 3 odst. 2 zákona o dani z hazardních her

neobsahuje vrácení vkladů přímo jako samostatnou veličinu, nýbrž vrácené vklady jsou do základu daně zahrnuty nepřímo jako součást přijatých a nevrácených vkladů.

Rovněž v případě těchto hazardních her často dochází k vrácení vkladů, tedy ke zpětné změně základu daně. Důsledkem je nutnost vracet se do předchozích zdaňovacích období, ve kterých byl vklad přijat, což znamená nutnost podat dodatečné daňové přiznání, pokud již uplynula lhůta pro podání daňového přiznání.

V důsledku toho dochází k navyšování počtu podávaných daňových přiznání, a tím k zvýšené administrativní náročnosti správy daně z hazardních her pro poplatníky i správce daně.

Navrhovaná právní úprava proto řeší tuto problematiku způsobem obdobným navrhované změně § 3 odst. 1 zákona o dani z hazardních her. Zároveň navrhovaná právní úprava zachovává smysl ustanovení, kterým je, aby do základu daně vstoupila příslušná část provize provozovatele za provozování hazardní hry pro hráče hrající proti sobě, kterou provozovatel vygenerovali tuzemští hráči (s výhradou zjednodušení spočívajícího v tom, že tato část se určí podle poměru vkladů bez ohledu na to, zda provozovatel vybírá provizi z přijatých vkladů, výher či jiným způsobem).

Dílním základem daně nově bude rozdíl:

1. součinu částky, o kterou úhrn přijatých vkladů převyšuje úhrn vyplacených výher, a podílu (a) úhrnu přijatých vkladů tuzemských hráčů a (b) úhrnu všech přijatých vkladů od všech hráčů, a
2. úhrnu vkladů vrácených tuzemskému hráči.

Navrhovanou právní úpravu lze pro přehlednost znázornit následujícím vzorcem:

$$DZD = \left[\left(\sum \text{přijaté vklady} - \sum \text{vyplacené výhry} \right) \frac{\sum \text{přijaté vklady CZ}}{\sum \text{přijaté vklady}} \right] - \sum \text{vrácené vklady CZ}$$

Základ daně je tak přímo ovlivňován vrácením vkladů, a to z časového hlediska obdobným způsobem jako v případě vyplácení výher. Vrácený vklad se zohlední v tom zdaňovacím období, ve kterém byl vrácen, nikoliv v tom, ve kterém byl přijat vklad, který se takto vrací.

Současně dochází k snížení administrativní zátěže na straně provozovatelů hazardních her tím, že nově nebude povinnost pro účely daně z hazardních her evidovat stávající veličinu vrácených vkladů od tzv. zahraničních hráčů. Tato povinnost totiž byla pro provozovatele hazardních her administrativně náročná zejména z důvodu různé právní úpravy v jiných zemích, ve kterých provozovatelé působí.

I nadále bude nutné zjišťovat, ze které hazardní hry se vklad vrací, a to z důvodu posouzení, zda se má vrácený vklad zohlednit v odstavci 1 nebo 2 s tím, že nově se bude uvádět v daňovém přiznání, a nikoliv v dodatečném daňovém přiznání.

4. V § 3 se za odstavec 2 vkládá nový odstavec 3, který zní:

„(3) Z každého turnaje živé hry se při určení základu daně z hazardních her zohlední v součtu za

všechna zdaňovací období pouze vyplacené výhry do výše 95 % přijatých vkladů do tohoto turnaje.“

Dosavadní odstavec 3 se označuje jako odstavec 4.

K bodu 4 (§ 3 odst. 3)

Stávající povolení k turnajovým hrám, vydaná podle zákona č. 202/1990 Sb., o loteriích a jiných podobných hrách (dále jen „zákon o loteriích“), účinného do 31. prosince 2016, upravují povinnost provozovatele z každého karetního turnaje vybrat registrační poplatek v hodnotě minimálně 5 % z konečného banku karetního turnaje, který je součástí příjmu provozovatele pro účely plnění odvodové povinnosti podle části šesté zákona o loteriích. V důsledku vymezení definice vkladu podle zákona o hazardních hrách takto vybraný registrační poplatek naplní definici vkladu, a proto se i nadále zohledňuje v základu daně z hazardních her, která odvod z loterií a jiných podobných her nahradila. Drtivá většina provozovatelů živých her dosud provozuje hazardní hry podle těchto povolení s ohledem na přechodná ustanovení v § 136 odst. 3 věty třetí zákona o hazardních hrách.

Kromě toho je třeba doplnit, že za účinnosti zákona o loteriích se rovněž uplatňoval výklad dovozený judikaturou (srov. rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 25. června 2015, sp. zn. 22 Af 56/2013 – 21), podle kterého v případě, že provozovatel nebo třetí osoba doplňovali do garantovaného banku turnaje dotaci, byla tato dotace rovněž považována za vklad, resp. vsazenou částku podle tehdejšího významu těchto pojmů. To vedlo k tomu, že tato dotace vstupovala do základu odvodu z loterií a jiných podobných her a zvyšovala ho. Tudíž nemohlo dojít k tomu, že by vyplacené výhry z turnaje převýšily přijaté vklady do turnaje, ve smyslu tohoto výkladu.

Podle vládního návrhu zákona o hazardních hrách mělo pro živou hru provozovanou formou turnaje platit pravidlo, že provozovatel nesmí na výhrách vyplatit více než 90 % z úhrnné výše všech vkladů.

Účelem tohoto navrhovaného pravidla, jak konstatovala již důvodová zpráva k zákonu o hazardních hrách, bylo zamezit finančním unikům, nezákonným finančním operacím a stanovit minimální základ pro zdanění. Důvodem je zvláštní povaha provozování hazardních her, u kterého bylo prokázáno, že generuje vysoké společenské náklady. Vzhledem k tomu, že tyto společenské náklady však nese stát a nikoliv provozovatel, je nutné, aby byla zajištěna určitá výše daně z hazardních her, která bude sloužit k pokrytí těchto nákladů.

Pozměňovacím návrhem v Poslanecké sněmovně došlo ke změně znění tohoto ustanovení a bylo přijato současné znění § 59 zákona o hazardních hrách, podle kterého u živé hry provozované formou turnaje s předem stanovenou minimální výší výhry je podmínkou konání turnaje uhrazení vkladů účastníků hazardní hry odpovídající nejméně 50 % předem stanovené minimální výše výhry. V případě, že souhrn vkladů bude vyšší než předem stanovená výše výhry nebo se bude jednat o turnaj bez předem stanovené výše výhry, nesmí provozovatel na výhrách vyplatit více než 95 % z úhrnné výše všech vkladů.

Tím došlo ke stavu, že u některých turnajů mohou výhry převýšit vklady a z pohledu daně z hazardních her tak mohou snižovat dílčí základ daně z živých her generovaný z jiných živých her než těchto turnajů.

Z pohledu výnosu daně by se mohlo jednat o nežádoucí jev a nežádoucí odchylku oproti předchozí právní úpravě. Z toho důvodu se do zákona o dani z hazardních her vkládá nové ustanovení, které představuje obdobu dosavadního pravidla obsaženého v povoleních, vydaných podle zákona o loteriích. Pravidlo se ovšem vztahuje pouze na daň z hazardních her a neřeší regulační parametry daně hazardní hry (tj. to, za jakých

podmínek je možné turnaje provozovat). Regulační parametry jsou ponechány na zákonu o hazardních hrách.

Pro účely tohoto ustanovení je nerozhodné, v jakém zdaňovacím období se výhry vyplácejí. Limit pro jejich uplatnění se zjistí napříč zdaňovacími obdobími. Pokud budou výhry vyplácené např. ve dvou zdaňovacích obdobích, limit se zjistí souhrnně pro obě období s tím, že provozovatel po dosažení tohoto limitu již další výhry nebude moci v základu daně zohlednit. K tomu může dojít již v prvním zdaňovacím období, nebo až v dalším zdaňovacím období.

Je třeba zdůraznit, že navrhované ustanovení by v důsledku toho, že se jedná o období dosavadního pravidla, nemělo mít bezprostřední dopady na změnu výnosu daně z hazardních her ani na změnu hospodaření provozovatelů. Ustanovení tak nemá rdousící charakter. Lze předpokládat, že provozovatel, který provozuje hazardní hru, tak činí se záměrem zisku (srov. § 5 zákona o hazardních hrách), tudíž je ekonomicky logické, aby si část vkladů ponechával. Provozovatelé turnajů ostatně běžně usilují o nastavení podmínek turnaje tak, aby byly ekonomicky racionální. Pro hospodaření provozovatele by tak byl nevýhodný již primárně samotný fakt, že by pravidelně nastavoval takové podmínky turnajů, které by mu neumožnily ponechat si z nich určité procento vkladů. K takovým situacím může docházet u racionálního hospodáře pouze např. z marketingových důvodů. Avšak i turnaj provozovaný z marketingových důvodů přispívá ke škodlivým následkům hazardního hraní, a proto by měl podléhat zdanění.

Navrhované ustanovení tak sleduje obdobné cíle jako minimální dílčí daň z technických her, a sice funkci fiskální, funkci zamezení obcházení zdanění provozování hazardních her daní z hazardních účelovým snižováním dílčího základu daně a rovněž podpůrně funkci koncentrační, kdy dochází k podpoře cíle sledovaného zákonem o hazardních hrách snížit dostupnost hazardních her vzhledem k jejich škodlivým společenským důsledkům.

5. V § 3 se doplňuje odstavec 5, který zní:

„(5) Pro účely základu daně z hazardních her se pro přepočtení cizí měny na českou měnu použije způsob určení kurzu podle zákona upravujícího daně z příjmů.“

K bodu 5 (§ 3 odst. 5)

Dochází k doplnění ustanovení upravujícího základ daně z hazardních her o ustanovení upravující přepočtení měnových kurzů pro případ, kdy do základu daně vstupují plnění v jiných měnách než v českých korunách.

Zákon o dani z hazardních her v současné době neobsahuje ustanovení upravující přepočtení měnových kurzů pro případ, kdy do základu daně vstupují plnění v jiných měnách než v českých korunách. S ohledem na to, že podle § 163 odst. 1 daňového řádu, který se subsidiárně použije pro správu daně z hazardních her, se daň platí správci daně v české měně, je zřejmé, že aby bylo možné daň v české měně zaplatit, je třeba zjistit, kolik má daň v české měně činit, a tudíž i kolik má činit základ daně v české měně.

Tuto skutečnost zpravidla upravují jednotlivé daňové zákony, protože daňový řád normu pro přepočtení základu daně na českou měnu neupravuje.

Potřeba upravit přepočtení měnových kurzů v zákoně o dani z hazardních her vyvstává zejména z důvodu, že provozovatel hazardní hry, který je poplatníkem daně z hazardních her, a který může přijímat vklady od účastníků hazardní hry a vyplácet jim výhry rovněž v jiné měně než v českých korunách, musí pro účely správného zjištění a stanovení daně tento přepočtení provést. Zároveň je potřeba zavést jednotné pravidlo pro

přepočtení pro poplatníky, kteří jsou z hlediska zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), jak daňovými rezidenty České republiky, tak daňovými nerezidenty České republiky, ať už mají nebo nemají na území České republiky stálou provozovnu.

Jako nejvhodnější se proto jeví použití příslušných ustanovení zákona o daních z příjmů, jejichž použití se dnes dovozuje výkladem. Nově se za účelem zvýšení právní jistoty navrhuje vložit tuto úpravu přímo do zákona o dani z hazardních her. Zároveň lze vzhledem na výše uvedené konstatovat, že se nejedná o věcnou, nýbrž o pouhou technickou změnu.

Důvodem použití ustanovení zákona o daních z příjmů je to, že daně z příjmů jsou co do základu daně, resp. předmětu daně, obdobné dani z hazardních her. Kromě toho jsou poplatníci daně z hazardních her ve většině případů rovněž poplatníky daně z příjmů právnických osob, tudíž postupují při výpočtu základu daně z příjmů podle příslušného ustanovení pro přepočtení na českou měnu v zákoně o daních z příjmů.

Z uvedených důvodů je žádoucí, aby stejné pravidlo pro přepočtení měny jako v zákoně o daních z příjmů bylo používáno v zákoně o dani z hazardních her i do budoucna. Z tohoto důvodu se přistoupilo k zakotvení pravidel pro určení kurzu na přepočtení měnových kurzů v zákoně o dani z hazardních her formou odkazu na zákon o daních z příjmů, a ne formou zakotvení znění obdobného znění v zákoně o daních z příjmů. To zajistí v případě případné novelizace zákona o daních z příjmů, která by problematiku přepočtení měnových kurzů řešila, aby taková změna byla automaticky provázána se změnou v oblasti daně z hazardních her.

Pravidla pro určení kurzu na přepočtení cizí měny na českou měnu pro účely daní z příjmů upravuje § 38 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Podle tohoto ustanovení se pro daňové účely používají kurzy devizového trhu vyhlášené Českou národní bankou uplatňované v účetnictví poplatníků, nebo pokud poplatník účetnictví nevede, použije se jednotný kurz, nevyužije-li poplatník kurzy devizového trhu uplatňované podle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále jen „zákon o účetnictví“). Jednotný kurz se podle téhož ustanovení stanoví jako průměr směnného kurzu stanoveného Českou národní bankou poslední den každého měsíce zdaňovacího období.

Lze tedy shrnout, že poplatník daně z hazardních her, který vede účetnictví podle českých právních předpisů, využije při výpočtu základu daně z hazardních her primárně kurz, který používá ve svém účetnictví vedeném podle českých právních předpisů upravujících účetnictví. Pokud poplatník české účetnictví nevede, použije s využitím § 38 odst. 1 zákona o daních z příjmů kurzy devizového trhu uplatňované podle § 24 zákona o účetnictví, nevybere-li si namísto toho použití jednotného kurzu. Pokud by poplatník daně z hazardních her pro účely výpočtu základu daně z hazardních her chtěl použít jednotný kurz, při určení tohoto kurzu bude postupovat podle stejných pravidel, jaká jsou upravena pro výpočet jednotného kurzu v zákoně o daních z příjmů. To znamená, že takový kurz bude určen jako průměr směnného kurzu stanoveného Českou národní bankou poslední den každého měsíce kalendářního čtvrtletí, neboť právě kalendářní čtvrtletí je zdaňovacím obdobím daně z hazardních her.

6. V § 8 se odstavec 2 zrušuje a zároveň se zrušuje označení odstavce 1.

K bodu 6 (§ 8 odst. 2)

Obecná ustanovení týkající se poskytování informací správci daně, na které stávající § 8 odst. 2 navazuje a pro potřeby správy daně z hazardních her upřesňuje, se nacházejí v § 57 a násl. daňového řádu. Podle těchto ustanovení mají orgány

veřejné moci a osoby, které vedou evidenci osob nebo věcí, poskytují plnění, které je předmětem daně, provádějí řízení v případech, jejichž předmět podléhá daňové povinnosti, nebo získávají jiné údaje nezbytné pro správu daní, a další vyjmenované osoby povinnost poskytnout stanovené údaje na základě vyžádání správce daně. Tyto subjekty jsou povinny tak činit bezúplatně a v rozsahu nezbytném pro správu daní.

Takto vymezená povinnost poskytování informací se při přijímání zákona o dani z hazardních her nejevila jako dostačující, protože předchozí praxe ukazovala, že správce odvodu podle zákona o loteriích, účinného do 31. prosince 2016, narážel na problémy při získávání potřebných informací od obcí.

Z tohoto důvodu se přistoupilo k doplnění této povinnosti do zákona o dani z hazardních her tak, že obecní úřady mají povinnost bezodkladně (tj. bez zbytečného odkladu a nutnosti o informace žádat) poskytovat informace o ohlášení hazardní hry, jejíž provozování je předmětem daně z hazardních her, o vydání, změně nebo zrušení povolení k umístění herního prostoru a další informace získané při výkonu své působnosti v oblasti hazardních her, pokud je správce daně potřebuje pro výkon správy daně z hazardních her. Obecní úřady poskytují tyto informace správci daně prostřednictvím datové schránky. Zároveň si mohou obecní úřady a správce daně podle § 58 odst. 2 daňového řádu dohodnout jiný způsob a rozsah poskytování informací. Vzhledem k tomu, že obcí je na území České republiky více než 6 000, připadá spíše než dohoda se všemi obcemi jiná mírnější forma naplňování tohoto ustanovení v souladu se zásadami hospodárnosti, dobré správy a spolupráce orgánů veřejné moci.

Kromě toho může správce daně podle § 57 a násl. daňového řádu získávat informace i od jiných orgánů a osob. V této souvislosti upravuje zákon o hazardních hrách v § 117 odst. 1 povinnost obecních úřadů bezodkladně poskytovat veškeré informace nezbytné pro výkon dozoru Ministerstvu financí. Obecní úřady tak mají povinnost zasílat obdobné informace správci daně i Ministerstvu financí.

Za účelem úpravy toku informací do doby zprovoznění nového informačního systému provozování hazardních her uzavřely Ministerstvo financí, Finanční správa České republiky a Celní správa České republiky podle § 58 odst. 2 daňového řádu tzv. trojdohodu, na jejímž základě sdílejí Ministerstvo financí a Celní správa České republiky vymezené informace se správcem daně (Finanční správou České republiky) prostřednictvím systému SDSL.

Protože správce daně může na základě výše uvedeného informace bezodkladně získávat od Ministerstva financí a Celní správy České republiky, lze od informační povinnosti v § 8 odst. 2 vůči správci daně upustit, a tím snížit administrativní zátěž na straně obecních úřadů.

Nově budou obecní úřady i nadále povinny bezodkladně poskytovat informace podle § 117 zákona o hazardních hrách Ministerstvu financí. Správce daně k těmto informacím bude mít přístup přes systém SDSL. Nadále bude správce daně moci požádat obec o informace pomocí § 57 a násl. daňového řádu, ten se totiž subsidiárně rovněž použije.

Čl. IV

Přechodná ustanovení

K čl. IV – přechodná ustanovení

1. Pro daňové povinnosti u daně z hazardních her, jakož i pro práva a povinnosti s nimi související, za zdaňovací období započaté přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, se použije zákon č.

187/2016 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona.

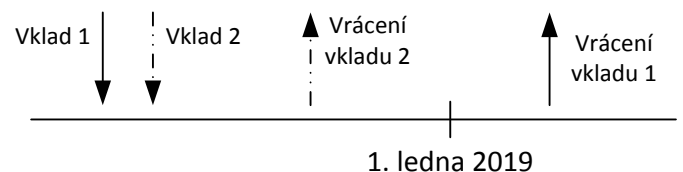
K bodu 1

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

2. V případě vkladu přijatého přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona se při jeho vrácení použije § 3 odst. 1 a 2 zákona č. 187/2016 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, s výjimkou vkladu přijatého v době od 1. ledna 2017 do dne bezprostředně předcházejícího nabytí účinnosti tohoto zákona a vráceného ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona, při jehož vrácení se použije § 3 odst. 1 a 2 zákona č. 187/2016 Sb., ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona.

K bodu 2

Pro účely změn v § 3 odst. 1 a 2 zákona o dani z hazardních her je třeba zakotvit zvláštní přechodné ustanovení, neboť pro případy, kdy došlo k přijetí vkladu přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, nepostačuje přechodné ustanovení 1.



Obrázek 1: Vrácení vkladů přijatých přede dnem účinnosti tohoto zákona. Šipka směrem dolů symbolizuje přijetí vkladu, šipka směrem nahoru symbolizuje vrácení tohoto vkladu.

Pokud jde o vrácení vkladů přijatých přede dnem účinnosti tohoto zákona, je nutné zohlednit skutečnost, zda tyto vklady budou vráceny po dni jeho účinnosti (vklad č. 1 na obrázku č. 1), nebo zda již byly vráceny přede dnem jeho účinnosti (vklad č. 2 na obrázku č. 1).

V případě vkladů (nebo jejich částí), které budou vráceny až po dni nabytí účinnosti tohoto zákona, se uplatní § 3 odst. 1 a 2 zákona o dani z hazardních her již v novém, novelizovaném znění. Toto vrácení vkladu nebo jeho části tak již nepovede ke změně základu daně ve zdaňovacím období, ve kterém byl vklad přijat (protože základ byl tvořen přijatými a nevrácenými vklady), ale v souladu s komentovaným přechodným ustanovením se vrácení vkladu nebo jeho části projeví již pouze ve zdaňovacím období, ve kterém k vrácení dojde. Tato změna je nepravě retroaktivní, protože *pro futuro* mění právní režim pro skutečnosti, které vznikly v minulosti. Celkový finanční dopad na daňový subjekt je však neutrální, při současném snížení administrativní zátěže pro daňový subjekt i správce daně spočívající v tom, že již při vrácení vkladu není nutné podávat dodatečné daňové přiznání.

V případě vkladů přijatých přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, které byly přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona i vráceny, by však tato změna měla nepřipustně pravě retroaktivní účinky. Z tohoto důvodu se stanoví, že v případě těchto vkladů se uplatní § 3 odst. 1 a 2 ve stávajícím znění, tj. vrácení vkladu se projeví ve zdaňovacím období, kdy byl vrácený vklad přijat, a nikoli v tom, kdy byl vrácen. Po určité přechodnou dobu se tak pro uvedené vklady bude aplikovat ještě původní právní úprava. V některých případech tak může

být nutné podávat dodatečná daňová přiznání (srov. odůvodnění změny § 3 odst. 1 a 2 zákona o dani z hazardních her). Z důvodu zvýšení právní jistoty se tato přechodná doba vymezuje pomocí pevných dat tak, aby bylo zcela zřejmé, na jaký časový interval se vztahuje.

vztahu k výhře vyplacené přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona by mohlo dojít k nežádoucí retroaktivitě. Zpětně by se totiž i na zohlednění vyplacení této výhry v základu daně ve zdaňovacím období předcházejícím nabytí účinnosti tohoto zákona aplikovala nová právní úprava.

3. V případě turnaje živé hry, do něhož byly přijaty všechny vklady nebo z něhož byla vyplacena alespoň jedna výhra přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, se § 3 odst. 3 zákona č. 187/2016 Sb., ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona, nepoužije.

K bodu 3

Pro účely změn v § 3 odst. 3 zákona o dani z hazardních her je třeba zakotvit zvláštní přechodné ustanovení, neboť je třeba řešit, jak postupovat v situacích, kdy některé ze skutečností týkajících se turnaje živé hry (přijímání vkladů, konání turnaje, vyplácení výher, vrácení vkladů) nastaly přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona a jiné ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona. Vliv má rovněž skutečnost, že ustanovení § 3 odst. 3 zákona o dani z hazardních her, ve znění ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona, se bude uplatňovat napříč zdaňovacími obdobími. Pro řešení těchto situací nepostačuje přechodné ustanovení 1.

Právní úprava základu daně je založena na tom, že přijaté vklady se v základu daně zachycují v okamžiku jejich přijetí a vyplacené výhry v okamžiku jejich vyplacení. To znamená, že v případě turnaje živé hry konaného na přelomu roku 2018 a 2019 může dojít k tomu, že (některé) přijaté vklady budou vstupovat do základu daně za některé ze zdaňovacích období přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona a (některé) vyplacené výhry budou vstupovat do základu daně za některé ze zdaňovacích období ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona. Je proto nutné určit, jak se na takové situace bude aplikovat změna § 3 odst. 3 zákona o dani z hazardních her.

Přechodné ustanovení stanoví, že uvedené případy se budou rozlišovat podle toho, zda přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona došlo k přijetí všech vkladů do turnaje živé hry nebo k vyplacení alespoň jedné výhry z tohoto turnaje, nebo nikoli. V první situaci se na takový turnaj ustanovení § 3 odst. 3 zákona o dani z hazardních her, ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona, aplikovat nebude. V druhé situaci, kdy bude alespoň jeden vklad do turnaje živé hry přijat ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona a nebude žádná výhra z takového turnaje vyplacena přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, se ustanovení § 3 odst. 3 zákona o dani z hazardních her, ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona, použije. To znamená, že v druhé situaci bude takový turnaj podléhat z pohledu daně z hazardních her limitu pro zohlednění výher.

K takovéto právní úpravě bylo přistoupeno ze dvou důvodů. Za prvé je cílem zamezit případům „předzásobení“ tím způsobem, že by byl účelově alespoň jeden vklad do turnaje přijat přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona. Proto se nová právní úprava bude aplikovat i na situace, kdy byly některé, ale ne všechny vklady do turnaje přijaty přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona (s výhradou vyplácení výher – viz dále). Možnost „předzásobení“ by totiž s ohledem na možné výpadky výnosu daně z hazardních her byla nežádoucí.

Za druhé bylo nutné se vypořádat s případy, kdy ještě nebudou přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona přijaty všechny vklady do turnaje, ale bude již vyplacena alespoň jedna výhra z takového turnaje. Tato situace může nastat např. v případě tzv. bounty turnajů. Pokud by se na takové situace aplikovalo již ustanovení § 3 odst. 3 zákona o dani z hazardních her, ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona, ve

ČÁST TŘETÍ

Změna zákona o dani z přidané hodnoty

K části třetí – změna zákona o dani z přidané hodnoty

Čl. V

K čl. V

Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění zákona č. 635/2004 Sb., zákona č. 669/2004 Sb., zákona č. 124/2005 Sb., zákona č. 215/2005 Sb., zákona č. 217/2005 Sb., zákona č. 377/2005 Sb., zákona č. 441/2005 Sb., zákona č. 545/2005 Sb., zákona č. 109/2006 Sb., zákona č. 230/2006 Sb., zákona č. 319/2006 Sb., zákona č. 172/2007 Sb., zákona č. 261/2007 Sb., zákona č. 270/2007 Sb., zákona č. 296/2007 Sb., zákona č. 124/2008 Sb., zákona č. 126/2008 Sb., zákona č. 302/2008 Sb., zákona č. 87/2009 Sb., zákona č. 281/2009 Sb., zákona č. 362/2009 Sb., zákona č. 489/2009 Sb., zákona č. 120/2010 Sb., zákona č. 199/2010 Sb., zákona č. 47/2011 Sb., zákona č. 370/2011 Sb., zákona č. 375/2011 Sb., zákona č. 457/2011 Sb., zákona č. 18/2012 Sb., zákona č. 167/2012 Sb., zákona č. 333/2012 Sb., zákona č. 500/2012 Sb., zákona č. 502/2012 Sb., zákona č. 241/2013 Sb., zákonného opatření Senátu č. 344/2013 Sb., zákona č. 196/2014 Sb., zákona č. 262/2014 Sb., zákona č. 360/2014 Sb., zákona č. 377/2015 Sb., zákona č. 113/2016 Sb., zákona č. 188/2016 Sb., zákona č. 243/2016 Sb., zákona č. 298/2016 Sb., zákona č. 33/2017 Sb., nálezu Ústavního soudu, vyhlášeného pod č. 40/2017 Sb., zákona č. 170/2017 Sb., zákona č. 225/2017 Sb., zákona č. 371/2017 Sb., zákona č. 283/2018 Sb. a zákona č. 6/2019 Sb., se mění takto:

1. Na konci poznámky pod čarou č. 1 se na samostatné řádky doplňují věty „Směrnice Rady (EU) 2016/1065 ze dne 27. června 2016, kterou se mění směrnice 2006/112/ES, pokud jde o zacházení s poukazy. Směrnice Rady (EU) 2017/2455 ze dne 5. prosince 2017, kterou se mění směrnice 2006/112/ES a směrnice 2009/132/ES, pokud jde o určité povinnosti v oblasti daně z přidané hodnoty při poskytování služeb a prodeji zboží na dálku.“.

K bodu 1 (poznámka pod čarou č. 1)

Do povinného výčtu unijních předpisů, které zapracovává zákon o dani z přidané hodnoty, se doplňují nové směrnice Rady a nový návrh směrnice Rady.

Pozn.:

Návrh směrnice byl v Poslanecké sněmovně Parlamentu České republiky s ohledem na to, že nebyl do té doby schválen, vypuštěn.

2. V § 2 odst. 1 písm. a) a b) se slova „v rámci uskutečňování ekonomické činnosti“ nahrazují slovy „ , která jedná jako taková,“.

K bodu 2 (§ 2 odst. 1 písm. a) a b))

Do zákona o dani z přidané hodnoty se ve vztahu k osobě povinné k dani doplňuje vymezení „která jedná jako taková“, kdy se jím nahrazuje dosavadní vyjádření „v rámci uskutečňování ekonomických činností“, a to důsledně v souladu s příslušnými ustanoveními směrnice o dani z přidané hodnoty.

Záměrem tohoto zpřesnění textu je zamezit výkladovým problémům při uplatňování daně z přidané hodnoty v případech, kdy osoba povinná k dani, a potažmo plátce, jedná v postavení osoby nepovinné k dani, například veřejnoprávního subjektu nebo při použití pro osobní spotřebu. Nová formulace věrněji promítá zásady vyplývající ze směrnice o dani z přidané hodnoty, přímo účinného prováděcího nařízení Rady (EU) č. 282/2011 a z ustálené judikatury Soudního dvora Evropské unie v dotčených oblastech.

3. V § 2 odst. 1 písm. c) bodě 1 se slovo „uskutečněné“ nahrazuje slovy „s místem plnění“ a slova „v rámci uskutečňování ekonomické činnosti“ se nahrazují slovy „ , která jedná jako taková,“.

K bodu 3 (§ 2 odst. 1 písm. c))

Do vymezení předmětu daně z titulu pořízení zboží z jiného členského státu se zohledňují formulační úpravy, jejichž záměrem je sjednotit terminologii používanou v zákoně o dani z přidané hodnoty. Text se sjednocuje se zněním písmen a) a b) tohoto odstavce.

4. V § 4 odst. 1 písmeno a) zní:

„a) úplatou

1. částka v peněžních prostředcích nebo hodnota nepeněžitého plnění, které jsou poskytnuty v přímé souvislosti s plněním,
2. dotace k ceně, kterou se pro účely daně z přidané hodnoty rozumí přijaté finanční prostředky poskytované ze státního rozpočtu, z rozpočtů územních samosprávných celků, státních fondů, z grantů přidělených podle zvláštního zákona, z rozpočtu cizího státu, z grantů Evropské unie či podle programů obdobných, pokud je příjemci dotace stanovena povinnost poskytovat plnění se slevou z ceny a výše slevy se váže k jednotkové ceně plnění; za dotaci k ceně se nepovažuje zejména dotace k výsledku hospodaření a na pořízení dlouhodobého hmotného a dlouhodobého nehmotného majetku,“.

K bodu 4 (§ 4 odst. 1 písm. a))

Do stávající definice pojmu úplata se v návaznosti na judikaturu Soudního dvora Evropské unie (např. C-11/15 Český rozhlas, C-246/08 Komise vs. Finsko, C-184/00 Office des produits wallons) doplňuje slovo „přímé“, aby byla zdůrazněna nezbytnost existence jednoznačné a přímé vazby mezi plněním a obdrženým protiplněním (úplatou). S ohledem na předmět

daně tak dani z přidané hodnoty nepodléhají ta plnění, kde tato vazba chybí. Zaměnění výrazu „předmětem daně“ za výraz „plněním“ upravuje stav, kdy úplata je nutná příkladně při stanovení hodnoty (základu daně) plnění s místem plnění mimo tuzemsko, která nejsou předmětem daně.

Z ustálené judikatury Soudního dvora Evropské unie a ze struktury směrnice o DPH dále vyplývá, že dotace k ceně vstupuje do základu daně, neboť i taková dotace se stává součástí základního pojmu daně z přidané hodnoty, tj. dodání zboží za úplatu nebo poskytnutí služby za úplatu. Dotace k ceně tak představuje specifický druh úplaty, případně tvoří část poskytnuté celkové úplaty, která tvoří základ daně za předmětné poskytnuté nebo dodané plnění, z tohoto důvodu tak dochází k přesunu vymezení pojmu dotace z § 4 odst. 1 písm. k) pod definici pojmu úplata, přičemž přístup k dotaci k ceně doposud aplikovaný zůstává beze změny.

5. V § 4 odst. 1 se písmeno k) zrušuje.

Dosavadní písmena l) až n) se označují jako písmena k) až m).

K bodu 5 (§ 4 odst. 1 písm. k))

K vypuštění písmene k) dochází z důvodu podřazení pojmu „dotace k ceně“ pod pojem „úplata“.

6. V § 4 se na konci odstavce 1 tečka nahrazuje čárkou a doplňuje se písmeno n), které zní:

„n) uskutečněným plněním dodání zboží nebo poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková.“.

K bodu 6 (§ 4 odst. 1 písm. n))

Z důvodů sjednocení terminologie a vzájemného provázání pojmů v zákoně o dani z přidané hodnoty se v rámci vymezení základních pojmů zavádí obecný pojem „uskutečněné plnění“. Uskutečněná plnění zahrnují dodání zboží nebo poskytnutí služby uskutečněná osobou povinnou k dani za úplatu, bez ohledu na místo plnění, tj. veškerá dodání či poskytnutí, která spadají do působnosti daně z přidané hodnoty podle směrnice o dani z přidané hodnoty. Uskutečněnými plněními jsou jak plnění uskutečněná s místem plnění v tuzemsku, pro která zákon o dani z přidané hodnoty používá vyjádření „zdanitelná plnění“ nebo „plnění osvobozená od daně“, tak plnění s místem plnění mimo tuzemsko.

7. V § 4 odst. 4 písm. d) bodu 1 se za slovo „ujednáno“ vkládají slova „a ke dni uzavření této smlouvy je zřejmé“ a za slovo „bude“ se vkládají slova „za obvyklých okolností“.

K bodu 7 (§ 4 odst. 4 písm. d) bod 1)

V návaznosti na úpravu § 13 odst. 3 písm. c) zákona o dani z přidané hodnoty dochází ke stejné úpravě taktéž v tomto ustanovení.

8. V § 4 odst. 4 se na konci textu písmene g) doplňují slova „; nájmem se rozumí také zřízení, trvání nebo zánik věcného břemene zřízeného k nemovité věci, pokud jsou naplněny znaky nájmu“.

K bodu 8 (§ 4 odst. 4 písm. g))

Význam pojmu „nájem“ se pro oblast daně z přidané hodnoty rozšiřuje o věcná břemena k nemovité věci. Jedná se o reakci na rozsudek Soudního dvora Evropské unie C-326/99 Goed Wonen, kde je uvedeno, že při uplatňování daně z přidané hodnoty a osvobození od daně z přidané hodnoty je zřízení věcného břemene na sjednanou dobu a za úplatu posuzováno obdobně jako nájem nebo pacht nemovité věci. Jedná se přitom pouze o věcná břemena zřízená k nemovité věci s tím, že musí být zároveň naplněny znaky nájmu nemovité věci ve smyslu judikatury Soudního dvora Evropské unie. Zřízení, trvání nebo zánik věcného břemene zřízeného k nemovité věci se tak posuzuje jako poskytnutí služby, kdy den uskutečnění zdanitelného plnění se při zřízení věcného břemene stanoví obdobně jako u nájmu nemovité věci.

9. V § 4a odst. 1 úvodní části ustanovení se slova „, včetně dotace k ceně“ a slova „, kterými jsou dodání zboží a poskytnutí služby,“ zrušují.

K bodu 9 (§ 4a odst. 1 úvodní část ustanovení)

Ke změně odstavce 1 dochází z důvodu podřazení pojmu „dotace k ceně“ pod pojem „úplata“ v § 4 odst. 1 písm. a) a v návaznosti na doplnění vymezení pojmu „uskutečněné plnění“ v § 4 odst. 1 písm. n).

10. V § 4a odstavec 2 zní:

„(2) Do obratu se nezahrnuje úplata za dodání nebo poskytnutí dlouhodobého majetku, není-li toto uskutečněné plnění nedílnou součástí obvyklé ekonomické činnosti osoby povinné k dani.“.

K bodu 10 (§ 4a odst. 2)

Do pravidel pro výpočet obratu se z důvodu jednotného výkladu v praxi promítá zásada vyplývající z ustálené judikatury Soudního dvora Evropské unie, konkrétně rozsudku ve věci C-98/07, Nordania Finans a BG Factoring. Soudní dvůr Evropské unie v rámci této věci došel k závěru, že pokud má prodej dlouhodobého majetku povahu běžné činnosti, kterou daná osoba povinná k dani provádí v rámci výkonu svého podnikání a pravidelně, obrat dosahovaný z těchto prodejů se nevylučuje z výpočtu koeficientu pro účely nároku na odpočet daně. Stejný princip je nutné respektovat rovněž při výpočtu obratu osoby povinné k dani, resp. při stanovení položek, které se do obratu nezahrnují. Jestliže prodej (dodání nebo poskytnutí) dlouhodobého majetku představuje obvyklou ekonomickou činnost osoby povinné k dani, úplata z tohoto uskutečněného plnění se do výpočtu obratu zahrnuje.

Dále se s cílem sjednocení pojmů v textu zákona o dani z přidané hodnoty nahrazuje výraz „prodej dlouhodobého majetku“ výrazem „dodání nebo poskytnutí dlouhodobého majetku“.

11. V § 5 odst. 1 větě první se slova „fyzická nebo právnícká“ zrušují a slova „pokud tento zákon nestanoví v § 5a jinak“ se nahrazují slovy „nebo skupina“.

K bodu 11 (§ 5 odst. 1)

Jedná se o legislativně technickou úpravu spočívající v přesunutí úpravy obsažené ve stávajícím § 5a odst. 1 větě třetí do § 5 odst. 1.

12. V § 5 se za odstavce 1 vkládá nový odstavec 2, který zní:

„(2) Osobou povinnou k dani není

- a) člen skupiny,
b) zaměstnanec nebo jiná osoba při uskutečňování ekonomické činnosti vyplývající z pracovněprávního vztahu, služebního poměru nebo jiného obdobného vztahu.“

Dosavadní odstavce 2 až 5 se označují jako odstavce 3 až 6.

K bodu 12 (§ 5 odst. 2)

V odstavci 2 písm. a) se jedná se o legislativně technickou úpravu, kdy se upřesňuje skutečnost, že člen skupiny se nepovažuje za osobu povinnou k dani. Oproti stávajícímu stavu nedochází k věcné změně.

V písm. b) jde o upřesnění vzhledem ke znění čl. 10 směrnice o dani z přidané hodnoty. Obdobně jako je tomu v uvedeném ustanovení se vymezuje, že osoby při uskutečňování ekonomických činností vyplývajících z pracovněprávních vztahů (srov. § 3 zákona č. 262/2006 Sb., zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů), služebního poměru (srov. např. zákon č. 234/2014 Sb., o státní službě, a zákon č. 361/2003 Sb., o služebním poměru příslušníků bezpečnostních sborů, ve znění pozdějších předpisů) nebo z jiného obdobného vztahu (např. uvolněný člen zastupitelstva) nejsou považovány za osoby povinné k dani, neboť nejsou považovány za osoby uskutečňující ekonomickou činnost samostatně, jak to vyžaduje odstavec 1. Pokud bude třeba posoudit existenci vztahu obdobného pracovněprávního či služebního, budou vždy zkoumány individuální souvislosti konkrétního případu.

13. V § 5 odstavec 3 zní:

„(3) Ekonomickou činností se pro účely daně z přidané hodnoty rozumí činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, včetně důlní činnosti a zemědělské výroby a výkon svobodných a jiných obdobných povolání podle jiných právních předpisů, za účelem získávání pravidelného příjmu. Za ekonomickou činnost se považuje zejména činnost spočívající ve využití hmotného a nehmotného majetku za účelem získávání pravidelného příjmu. Samostatně uskutečňovanou ekonomickou činností není činnost zaměstnanců nebo jiných osob, kteří mají uzavřenou smlouvu se zaměstnavatelem, na základě níž vznikne mezi zaměstnavatelem a zaměstnancem pracovněprávní vztah, případně činnosti osob, které jsou zdaňovány jako příjmy ze závislé činnosti.“

Poznámka pod čarou č. 6 se zrušuje.

K bodu 13 (§ 5 odst. 3)

Současné znění odstavce 2 definuje ekonomickou činnost jako činnost soustavnou. Směrnice o dani z přidané hodnoty a navazující judikatura Soudního dvora Evropské unie (např. C-23/98 Heerma, C-331/14 Trgovina Prizma a C-230/94 Enkler) váže ekonomickou činnost mimo jiné na podmínku vykonávání činnosti s cílem získávat z ní pravidelný příjem (nikoliv pravidelnou úplatu nebo dokonce zisk) a podmínka pravidelnosti, opakovatelnosti či soustavnosti dané činnosti je dovozována až následně (srov. rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie C-408/06 Götz bod 18, C-235/85 Komise vs. Nizozemsko v bodě 9 a C-246/08 Komise vs. Finsko bod 37). Proto se navrhuje ekonomickou činnost vymezit skrze pravidelné získávání příjmu obdobně, jako je tomu v čl. 9 odst. 1 směrnice o dani z přidané hodnoty. Pokud je cílem činnosti získávání pravidelného příjmu, je tato činnost považována za ekonomickou, byť sama o sobě na první pohled pravidelný či soustavný charakter mít nemusí (např. rozsudek C-230/94 Enkler připouští, že koncepce ekonomické činnosti sice nezahrnuje příležitostné činnosti, ale pokud je z nich získáván pravidelný příjem, musí být považovány za ekonomické).

Pro zjednodušení se navrhuje nahradit dosavadní výčet činností shrnujícím pojmem, nejedná se o věcnou změnu, i nadále jde například o nezávislé činnosti vědecké, literární, umělecké, vychovatelské nebo učitelů, jakož i nezávislé činnosti lékařů, právníků, inženýrů, architektů, dentistů apod.

Zároveň se navrhuje legislativně technická úprava spočívající ve vypuštění odkazu na odstavec 1 v první větě, neboť pojem „ekonomická činnost“ se používá a je pojmem pro celou oblast daně z přidané hodnoty, nikoli jen pro odstavec 1.

Z odůvodnění k pozměňovacímu návrhu přijatému na půdě Poslanecké sněmovny:

Jde o doplnění věty, která v současném znění §5 je. Její vypuštění by de facto znamenalo, že by někteří členové statutárních orgánů museli kromě odvodu daně z příjmu nově řešit i DPH. Jde o lídry ekonomiky, a znamenalo by to, že kromě příjmů, které se řádně daní podle zákona o daních z příjmu by na řadu z těchto subjektů (jednatele společností a členy statutárních orgánů) v podstatě dopadly i povinnosti spojené s DPH, zejména každo měsíční kontrolní hlášení. To by v praxi způsobilo komplikace z hlediska administrativní zátěže.

Není zde vyřešeno ani propojení na ostatní části zákona o dani z příjmu, srozumitelnost ev. vykazování a zdanění různých forem benefitů apod.

Pro podnikatelské subjekty poskytující osvobozená zdanitelná plnění od DPH by to znamenalo i podstatné zvýšení nákladů na statutární orgány.

Návrh by především vnašel do současného prostředí nejistotu tím, že není systematicky provázán na zákon o dani z příjmu a tato oblast není ani nijak vysvětlena v důvodové zprávě. V tuto chvíli by tak podstatná změna přinesla více problémů a nejistot.

14. V § 5 odst. 4 větě první se slovo „úplatu“ nahrazuje slovy „poplatky nebo jiné úhrady“ a věty druhá a třetí se zrušují.

Poznámka pod čarou č. 7b se zrušuje, a to včetně odkazu na poznámku pod čarou.

K bodu 14 (§ 5 odst. 4)

Jde o legislativně technickou úpravu, kdy text ustanovení má za cíl zdůraznit, že veřejnoprávní subjekty se nepovažují při

výkonu veřejné správy za osoby povinné k dani, a to ani v případě, že za ni obdrží platby jakéhokoliv charakteru. Dosavadní výraz „úplata“ byl oproti směrnicí zužující a v souvislosti s nově zavedenou definicí úplaty by mohl docházet k výkladovým nejasnostem. Pojem úplata je nahrazen slovy „poplatky nebo jiné úhrady“. Pojem „úhrady“ pak zahrnuje i takové platby, které mají charakter úplaty.

Poslední dvě věty v odstavci 4 byly vypuštěny z důvodu nově vloženého odstavce 5.

15. V § 5 se za odstavec 4 vkládá nový odstavec 5, který zní:

„(5) Osoba podle odstavce 4 se považuje za osobu povinnou k dani, pokud uskutečňuje činnost,

- a) které jsou uvedené v příloze č. 1 k tomuto zákonu, nebo
- b) při jejichž výkonu se má za to, že dochází k výraznému narušení hospodářské soutěže tím, že osoba podle odstavce 4 nebyla považována nebo není považována za osobu povinnou k dani; tyto činnosti stanoví vláda nařízením.“

Dosavadní odstavce 5 a 6 se označují jako odstavce 6 a 7.

K bodu 15 (§ 5 odst. 5)

V odstavci 5 písm. a) je stanoveno, že při uskutečňování činností dle přílohy 1 zákona o dani z přidané hodnoty jsou osoby podle předešlého odstavce vždy považovány za osoby povinné k dani. Stejně tak podle písm. b) jsou tyto osoby považovány za osoby povinné k dani, pokud uskutečňují činnosti uvedené v nařízení vlády. Nařízení vlády stanoví, u kterých činností se má za to, že u nich dochází k narušení hospodářské soutěže. Cílem úpravy je zajistit větší flexibilitu v případech, kdy lze důvodně mít za to, že u určitého druhu činností dochází k narušení konkurenčního prostředí a proto i veřejnoprávní subjekty jsou při jejich výkonu osobami povinnými k dani. Podle ustálené judikatury Soudního dvora Evropské unie musí být výrazně narušení hospodářské soutěže chápáno tak, že narušení hospodářské soutěže nesmí být pouze zanedbatelné (C-288/07 *Islie of Wight* bod 79). Dále musí být narušení hospodářské soutěže posouzeno s ohledem na činnost jako takovou, aniž by se takové posouzení týkalo konkrétního místního trhu, přičemž možnost, že soukromý subjekt vstoupí na relevantní trh, musí být reálná a nikoliv pouze hypotetická (C-174/14 *Saudaçor*, bod 74, C-79/09 *EK vs. NL* bod 91). V zásadě jde dle judikatury o situaci, kdy dotčené činnosti (posuzované s ohledem na hospodářské okolnosti a při zahrnutí výše uvedených kritérií) konkuruje činnost uskutečňovaná soukromými subjekty a rozdílné zacházení s oběma vede k výraznému narušení hospodářské soutěže (C-344/15 *NRA*, bod 43).

16. V § 5 se odstavec 7 zrušuje.

K bodu 16 (§ 5 odst. 7)

Zrušení odstavce 7 se navrhuje s ohledem na existující obecnou úpravu osob povinných k dani v odstavcích 1 až 3, kdy není třeba specificky upravovat postavení provozovatelů rozhlasového a televizního vysílání ze zákona.

17. V § 5a odst. 1 se věta třetí zrušuje.

K bodu 17 (§ 5a odst. 1)

Předposlední věta v odstavci 1 byla vypuštěna z důvodu přesunutí této úpravy do § 5 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, nedochází tak k věcné změně.

18. V § 6b odst. 2 se slova „obchodní korporace do obchodního rejstříku“ nahrazují slovy „právnícké osoby do veřejného rejstříku nebo jemu odpovídající evidenci vedené podle práva příslušného státu“ a slova „obchodní korporace“ se nahrazují slovy „právnícké osoby“.

K bodu 18 (§ 6b odst. 2)

Ustanovení § 6b zákona o dani z přidané hodnoty zajišťuje kontinuitu aplikace daně z přidané hodnoty u majetku, dojde-li ke změně vlastníka, a to v případech převodu souhrnu majetku. Podle současné právní úpravy se právní nástupci obchodní korporace, která zanikla nebo byla v rámci přeměny rozdělena, a která byla před přeměnou plátcem, stávají plátcem ze zákona, a to dnem zápisu přeměny do obchodního rejstříku. Dle ustanovení § 6b odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty je osoba povinná k dani plátcem ode dne zápisu přeměny obchodní korporace do obchodního rejstříku, pokud na ni při této přeměně přechází nebo je převáděno jmění zanikající nebo rozdělované obchodní korporace, která byla plátcem.

Cílem navrhované úpravy je zavést obdobný režim rovněž i pro ostatní právnícké osoby, které obchodními korporacemi nejsou (např. spolky, nadace, nadační fondy, ústavy). Tyto osoby (výchozí podmínkou je, že musí jít o osoby povinné k dani) se stanou plátcem ode dne zápisu jejich přeměny do veřejného rejstříku. Veřejným rejstříkem se rozumí nejen rejstřík dle zákona č. 304/2013 Sb., o veřejných rejstřících právnických a fyzických osob a o evidenci svěřenských fondů, ve znění pozdějších předpisů, kterým je rejstřík obchodní, rejstřík spolkový, rejstřík nadační nebo rejstřík ústavů, ale jakýkoliv veřejný rejstřík, např. školský rejstřík.

Navržená změna pokrývá přeměny nejen právníckých osob zřízených podle českého práva, ale rovněž právníckých osob zřízených podle zahraničního práva, které se zapisují do jiných obdobných rejstřících nebo jim odpovídajících evidencí vedených podle práva příslušného státu.

19. V § 6k se slova „podle § 2b“ zrušují.

K bodu 19 (§ 6k)

Dle současného znění § 6k zákona o dani z přidané hodnoty ve spojení s § 97a odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty je dobrovolná registrace identifikované osoby umožňována pouze za situace, kdy se osoba povinná k dani, která není plátcem, nebo právnícká osoba nepovinná k dani rozhodne, že pro ni bude pořízení zboží z jiného členského státu do 326 000 Kč předmětem daně.

Cílem navrhované právní úpravy je umožnit dobrovolnou registraci těmto osobám povinným k dani, pokud prokazatelně pořídí zboží z jiného členského státu nad 326 000 Kč a chtějí se registrovat před jeho pořízením. Z tohoto důvodu dochází v § 6k zákona o dani z přidané hodnoty k odstranění vazby na § 2b zákona o dani z přidané hodnoty tak, aby dobrovolná registrace identifikované osoby z titulu budoucího pořízení zboží z jiného členského státu byla umožněna bez dodržení uvedeného limitu.

V souvislosti s touto změnou dochází i k úpravě ustanovení § 97a zákona o dani z přidané hodnoty, který upravuje možnost podat přihlášku k registraci těmto osobám.

20. V § 9 odst. 1 věť první se za slova „osobě povinné k dani“ vkládají slova „ , která jedná jako taková,“.

K bodu 20 (§ 9 odst. 1)

Obdobně jako v předmětu daně se v § 9 zákona o dani z přidané hodnoty ve vztahu k osobě povinné k dani doplňuje vymezení „která jedná jako taková“, a to důsledně v souladu s příslušnými ustanoveními právních předpisů Evropské unie (v daném případě čl. 44 směrnice o dani z přidané hodnoty a čl. 31 prováděcího nařízení Rady (EU) č. 282/2011). Záměrem tohoto zpřesnění textu je zamezit výkladovým problémům při uplatňování daně z přidané hodnoty v případech, kdy osoba povinná k dani, a potažmo plátce, jedná v postavení osoby nepovinné k dani, například veřejnoprávního subjektu nebo při použití pro osobní spotřebu. Nová formulace věrněji promítá zásady vyplývající ze směrnice o dani z přidané hodnoty, přímo účinného prováděcího nařízení Rady (EU) č. 282/2011 a z ustálené judikatury Soudního dvora Evropské unie v dotčených oblastech.

21. V § 9 odst. 3 úvodní části ustanovení se za slovo „dani“ vkládají slova „ , která jedná jako taková,“.

K bodu 21 (§ 9 odst. 3 úvodní část)

Obdobně jako v odstavci 1 tohoto paragrafu se ve vztahu k osobě povinné k dani doplňuje vymezení „která jedná jako taková“, a to důsledně v souladu s příslušnými ustanoveními právních předpisů Evropské unie (čl. 44 směrnice o dani z přidané hodnoty a čl. 31 prováděcího nařízení Rady (EU) č. 282/2011).

22. V § 10i se doplňují odstavce 3 až 5, které znějí:

„(3) Odstavec 1 se nepoužije na poskytnutí služby osobou, která má sídlo v jednom členském státě a nemá provozovnu v ostatních členských státech, nebo má sídlo mimo území Evropské unie a provozovnu pouze v jednom členském státě, pokud

- a) místo příjemce služby je v členském státě odlišném od členského státu, ve kterém má osoba poskytující službu sídlo nebo provozovnu, a
- b) celková hodnota těchto služeb bez daně nepřekročila v příslušném ani bezprostředně předcházejícím kalendářním roce 10 000 EUR nebo ekvivalent této částky v národní měně při použití směnného kurzu zveřejněného Evropskou centrální bankou pro den 5. prosince 2017.

(4) Na poskytnutí služby, kterým byla překročena hodnota podle odstavce 3, se použije odstavec 1.

(5) Osoba poskytující službu podle odstavce 3 se může rozhodnout, že místo plnění se určí podle odstavce 1. V takovém případě je povinna tak postupovat do konce kalendářního roku bezprostředně následujícího po kalendářním roce, ve kterém se takto rozhodla.“.

K bodu 22 (§ 10i odst. 3 až 5)

Do zvláštního pravidla pro stanovení místa plnění při poskytnutí telekomunikačních služeb, služeb vysílání a elektronicky poskytovaných služeb pro osoby nepovinné k dani se provádí změny směrnice o dani z přidané hodnoty v důsledku přijetí směrnice Rady (EU) 2017/2455, článku 1, s účinností od 1. ledna 2019.

V odstavci 3 se zavádí výjimka z výchozího zvláštního pravidla. Vztahuje se na poskytovatele těchto služeb, kteří jsou usazeni pouze v jednom členském státě, kteří tyto služby poskytují v Evropské unii přeshraničně (místo příjemce je v odlišném členském státě), a hodnota těchto služeb nepřesáhne 10 000 EUR v daném ani předcházejícím kalendářním roce (uvedená prahová hodnota přepočtená na českou měnu podle směnného kurzu zveřejněného Evropskou centrální bankou v den přijetí dané směrnice činí 256 530 Kč). Jsou-li tyto podmínky splněny, pro stanovení místa plnění se nepoužije zvláštní pravidlo podle § 10i odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, nýbrž základní pravidlo podle § 9 zákona o dani z přidané hodnoty, tj. místo plnění je v členském státě, ve kterém má poskytovatel sídlo nebo provozovnu, namísto v členském státě příjemce služby.

V odstavci 4 je uveden postup při překročení prahové hodnoty. Stanoví se, že pravidlo pro stanovení místa plnění se mění u poskytnutí služby, kterým byla tato prahová hodnota překročena.

V odstavci 5 se stanoví možnost volby pro poskytovatele těchto služeb postupovat při stanovení místa plnění vždy podle výchozího pravidla, tj. i v případě, že jsou splněny podmínky podle odstavce 3. Jestliže této volby využije, je povinen se jí řídit minimálně do konce následujícího kalendářního roku.

23. V § 11 odst. 2 věť první se slova „pořízení zboží z jiného členského státu bylo předmětem daně v členském státě ukončení odeslání nebo přepravy zboží“ nahrazují slovy „u tohoto pořízení, které bylo předmětem daně v členském státě ukončení odeslání nebo přepravy zboží, splnil v tomto členském státě povinnost přiznat daň nebo přiznat plnění; obdobně se postupuje v případě, že nevznikla povinnost přiznat plnění“.

K bodu 23 (§ 11 odst. 2)

V odstavci 2 se zpřesňuje znění první věty, aby z ní jednoznačně vyplývala povinnost prokázat, že pořízení zboží bylo nejen předmětem daně v členském státě ukončení odeslání nebo přepravy zboží, ale pořizovatel v tomto členském státě, který je jiný, než ten který vydal daňové identifikační číslo, skutečně splnil povinnost přiznat daň nebo v případě osvobození splnil povinnost přiznat plnění. Pro případ, kdy pořizovateli nevzniká povinnost přiznat plnění, protože ne všechny členské státy osvobozené plnění vykazují v daňovém přiznání (§ 65 zákona o dani z přidané hodnoty, čl. 140 směrnice o dani z přidané hodnoty) se na závěr doplňuje, že v tomto případě pořizovatel postupuje obdobně.

24. V § 11 odst. 3 větě první se slova „bylo předmětem daně v tuzemsku“ nahrazují slovy „byla z tohoto pořízení v tuzemsku přiznána daň nebo přiznáno plnění“, slova „odvedena daň“ se nahrazují slovy „zaplacená daň, nebo o hodnotu přiznaného plnění“ a na konci textu věty první se doplňují slova „; obdobně se postupuje v případě, že nevznikla povinnost přiznat plnění“.

K bodu 24 (§ 11 odst. 3)

V odstavci 3 se zpřesňuje, že pro oprávnění snížit základ daně v tuzemsku je nutné, aby z tohoto pořízení byla v tuzemsku daň skutečně přiznána nebo bylo přiznáno plnění. Dále se doplňuje oprávnění snížit základ daně v tuzemsku o hodnotu přiznaného plnění v členském státě ukončení odeslání nebo přepravy zboží v případě osvobozeného plnění. Pro případ, kdy pořizovateli nevznikla povinnost přiznat plnění, protože ne všechny členské státy osvobozené plnění vykazují v daňovém přiznání (§ 65 zákona o dani z přidané hodnoty, čl. 140 směrnice o dani z přidané hodnoty) se na závěr doplňuje, že v tomto případě pořizovatel postupuje obdobně.

25. V § 11 odst. 4 se slova „přiznala a zaplatila daň“ nahrazují slovy „je osobou, která je povinna přiznat daň“.

K bodu 25 (§ 11 odst. 4)

Cílem navrhované úpravy je přesnější transpozice čl. 42 směrnice o dani z přidané hodnoty. Podle čl. 42 směrnice o dani z přidané hodnoty je podmínkou pro stanovení místa plnění dle čl. 40 směrnice o dani z přidané hodnoty (místo, kde se zboží nachází při ukončení odeslání nebo přepravy pořizovateli) to, že pořizovatel prokáže, že pořízení uskutečnil pro potřeby následného dodání na území členského státu určeného podle článku 40 směrnice o dani z přidané hodnoty, pro které byl příjemce tohoto dodání určen za osobu povinnou odvést daň podle článku 197 směrnice o dani z přidané hodnoty. Neobsahuje tedy podmínku, že příjemce dodání daň přiznal a zaplatil ale pouze, že příjemce tohoto dodání byl určen za osobu povinnou odvést daň.

26. V § 13 odst. 3 se písmeno c) zrušuje.

Dosavadní písmeno d) se označuje jako písmeno c).

K bodu 26 (§ 13 odst. 3 písm. c))

Cílem navrhované změny je přesunutí úpravy uvedené v ustanovení § 13 odst. 3 písm. c) zákona o dani z přidané hodnoty do § 13 odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty.

27. V § 13 odst. 3 písm. c) se za slovo „ujednáno“ vkládají slova „a ke dni uzavření této smlouvy je zřejmé“ a za slovo „bude“ se vkládají slova „za obvyklých okolností“.

K bodu 27 (§ 13 odst. 3 písm. c))

Navrhuje se zpřesnění implementace článku 14 odst. 2 písm. b) směrnice o dani z přidané hodnoty v návaznosti na rozsudek Soudního dvora Evropské unie C-164/16 Mercedes-Benz Financial Services UK. Soudní dvůr Evropské unie rozhodl, že čl. 14 odst. 2 písm. b) směrnice o dani z přidané hodnoty („smlouva o nájmu, v níž je stanoveno, že za obvyklých okolností bude vlastnické právo převedeno nejpozději k

okamžiku zaplacení poslední splátky“) musí být vykládán v tom smyslu, že se vztahuje na typovou smlouvu o nájmu s opcí odkupu, pokud lze z finančních smluvních podmínek vyvodit, že využití opce se jeví jako jediná ekonomicky rozumná volba, kterou bude moci nájemce v daném okamžiku učinit, pokud je smlouva plněna až do konce. Evropská úprava pokrývá širší množinu případů než stávající znění § 13 odst. 3 písm. d) (nové písmeno c)) zákona o dani z přidané hodnoty, proto se navrhuje v souladu se zněním směrnice o dani z přidané hodnoty doplnit písmeno c) o slova „za obvyklých okolností“.

Z odůvodnění rozsudku k věci C-146/16 vyplývá, že zprv je třeba toto ustanovení vykládat tak, že předpokládá, že smlouva, na jejímž základě dochází k předání věci, musí obsahovat výslovnou klauzuli o přechodu vlastnictví k této věci z leasingového pronajímatele na leasingového nájemce. Ze znění čl. 14 odst. 2 písm. b) směrnice o dani z přidané hodnoty totiž vyplývá, že toto ustanovení odkazuje nikoli na převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník, ale explicitně na „nabytí vlastnictví“ k tomuto zboží. Jak uvedl generální advokát v bodě 50 svého stanoviska, pokud smlouva obsahuje opci odkupu předmětu leasingu, lze mít za to, že obsahuje výslovnou klauzuli o přechodu vlastnictví.

Zadruhé musí z ustanovení smlouvy, objektivně posuzovaných k okamžiku jejího podpisu, jasně vyplývat, že vlastnické právo k věci přejde automaticky na leasingového nájemce, jestliže smlouva bude plněna podle plánu až do jejího konce. Z výrazu „za obvyklých okolností bude vlastnické právo převedeno nejpozději k okamžiku zaplacení poslední splátky“ nelze totiž vyvodit nic jiného než to, že zaplacení poslední částky leasingovým nájemcem dlužné na základě smlouvy vede právně k přechodu vlastnictví k věci, která je předmětem smlouvy, na tohoto nájemce.

Jak uvedl generální advokát v bodech 51 a 53 svého stanoviska, je toto smluvně určené vyústění přechodu vlastnického práva neslučitelné s existencí skutečné ekonomické alternativy pro leasingového nájemce, která mu umožňuje, aby v okamžiku, v němž se musí rozhodnout, v závislosti na vlastních zájmech věc buď nabyt, tuto věc leasingovému pronajímateli vrátil, anebo si ji nadále pronajal. Jinak by tomu bylo pouze tehdy, kdyby se využití opce odkupu, byť zcela formálně fakultativní, zdálo být v praxi z hlediska finančních smluvních podmínek jedinou ekonomicky rozumnou volbou, kterou by mohl leasingový nájemce učinit. Tak tomu může být zejména v případě, stanoví-li tak smlouva, pokud v okamžiku, k němuž může být opce využita, bude součet smluvních splátek odpovídat prodejní ceně věci včetně nákladů na financování a leasingový nájemce nebude muset v důsledku využití opce uhradit značnou dodatečnou částku.

Z výše uvedeného vyplývá, že výraz „smlouva o nájmu, v níž je stanoveno, že za obvyklých okolností bude vlastnické právo převedeno nejpozději k okamžiku zaplacení poslední splátky“ použitý v čl. 14 odst. 2 písm. b) směrnice o dani z přidané hodnoty, musí být vykládán v tom smyslu, že se vztahuje na typovou smlouvu o nájmu s opcí odkupu, pokud lze z finančních podmínek smlouvy vyvodit, že využití opce se jeví jako jediná ekonomicky rozumná volba, kterou bude moci nájemce v daném okamžiku učinit, pokud je smlouva plněna až do konce.

28. V § 13 se na konci odstavce 4 tečka nahrazuje čárkou a doplňuje se písmeno f), které zní:

„f) předání dovezeného zboží, které bylo propuštěno do celního režimu volného oběhu, v tuzemsku bez změny vlastnického práva do okamžiku dodání tohoto zboží podle odstavce 1.“

K bodu 28 (§ 13 odst. 4 písm. f))

Cílem navrhované změny je zamezit nerovnosti týkající se uplatnění nároku na odpočet daně v případě dovozu zboží. Navrhované znění písmena f) reaguje na situaci, kdy plátec (dovozce) uplatní při dovozu zboží, které mu bylo propuštěno do celního režimu volného oběhu, plný nárok na odpočet daně (použije přijaté zdanitelné plnění k činnostem, které zakládají plný nárok na odpočet daně) a po nějaké době použití tohoto zboží (např. po půl roce) předává toto zboží v tuzemsku zpět vlastníkov, který použije toto zboží v rámci ekonomických činností pro účely uskutečňování plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně nebo plnění, která zakládají nárok na odpočet daně v částečné výši nebo pro jeho osobní spotřebu. Dochází tak k obcházení „běžného obchodního vztahu“, jehož využitím získává vlastník zboží výhodu, na kterou by standardně nárok neměl. Pokud by si dané zboží dovezl totiž sám, neměl by plný nárok na odpočet daně.

Dále se bude jednat o situaci, kdy plátec (dovozce) uplatní při dovozu zboží, které mu bylo propuštěno do celního režimu volného oběhu, plný nárok na odpočet daně (použije přijaté zdanitelné plnění k činnostem, které zakládají plný nárok na odpočet daně) a po nějaké době použití tohoto zboží (např. po půl roce) předává toto zboží v tuzemsku, na pokyn vlastníka zboží, dalšímu (druhému) plátc, který použije toto zboží v rámci ekonomických činností pro účely uskutečňování plnění, které mu zakládají nárok na odpočet daně podle ustanovení § 72 zákona o dani z přidané hodnoty a podmíněk pro uplatnění nároku na odpočet daně podle § 73 a násl. zákona o dani z přidané hodnoty. Druhý plátec předá toto zboží dalšímu plátc, atd.

Doplněním nového písmene f) do odstavce 4 se tak stanovuje, že za dodání zboží za úplaty (i když ve skutečnosti k úplatnému dodání zboží nemusí dojít) se považuje i situace, kdy dojde k předání dovezeného zboží propuštěného do celního režimu volného oběhu další osobě s místem plnění v České republice, aniž by došlo ke změně vlastnického práva.

Plátec je povinen vystavit daňový doklad podle § 28 odst. 1 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty. Základ daně se stanoví podle § 36 odst. 6 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty.

Plátec je oprávněn k odpočtu daně na vstupu podle obecných ustanovení a podmíněk pro uplatnění nároku na odpočet daně (viz § 72 a násl. zákona o dani z přidané hodnoty).

29. V § 13 odst. 7 se na konci textu písmene b) doplňují slova „do členského státu ukončení odeslání nebo přepravy zboží“.

K bodu 29 (§ 13 odst. 7 písm. b))

Ustanovení § 13 odst. 7 zákona o dani z přidané hodnoty obsahuje výjimky, kdy odeslání nebo přeprava obchodního majetku ve vlastnictví daného plátce z tuzemska do jiného členského státu nejsou považovány za přemístění obchodního majetku. Na toto ustanovení navazuje ustanovení § 16 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty, kde je zakotveno, co se za pořízení zboží pro účely tohoto zákona nepovažuje.

Navržená úprava se týká upřesnění současného znění ustanovení § 13 odst. 7 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty, na které navazuje ustanovení § 16 odst. 2 písm. d) zákona o dani z přidané hodnoty.

Článek 33 směrnice o dani z přidané hodnoty stanoví, že se při zasílání zboží za místo plnění považuje místo, kde se zboží nachází při ukončení odeslání nebo přepravy kupujícím (pořizovateli).

30. V § 13 odst. 7 písm. e) se slovo „plátcem“ zrušuje.

K bodu 30 (§ 13 odst. 7 písm. e))

V § 66 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty u osvobození od daně při vývozu zboží se opouští nadbytečná podmínka, že prodávající musí být plátc. Z téhož důvodu se i v případě vymezení toho, co se nepovažuje za přemístění obchodního majetku z tuzemska do jiného členského státu, vypouští podmínka být plátcem pro případ vývozu zboží (vazba na čl. 17 odst. 2 písm. e) směrnice o dani z přidané hodnoty).

31. V § 14 odst. 1 písmeno c) zní:

„c) zřízení, trvání a zánik věcného břemene,“

K bodu 31 (§ 14 odst. 1 písm. c))

Změna je provedena za účelem přesnější formulace textu. Poskytnutím služby se v tomto případě rozumí nejen zřízení (vznik) věcného břemene a zánik věcného břemene, ale rovněž i celá doba trvání věcného břemene, neboť služba je poskytována po celou dobu jeho trvání. Den uskutečnění zdanitelného plnění se při zřízení věcného břemene určuje podle § 21 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty, přičemž například i samotný zánik věcného břemene se stává předmětem daně při splnění všech podmíněk podle § 2 odst. 1 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty, např. existence úplaty související se zánikem věcného břemene.

32. Za § 14 se vkládají nové § 15 až 15b, které včetně nadpisů znějí:

„§ 15

Poukaz

(1) Poukazem se pro účely daně z přidané hodnoty rozumí listina,

- a) se kterou je spojena povinnost ji přijmout jako úplatu nebo část úplaty za dodání zboží nebo poskytnutí služby a
- b) na níž nebo v jejíž související dokumentaci jsou uvedeny tyto údaje:
 1. zboží, které má být dodáno, nebo služba, která má být poskytnuta, nebo
 2. osoba, která má uskutečnit dodání tohoto zboží nebo poskytnutí této služby.

(2) Jednoúčelovým poukazem se pro účely daně z přidané hodnoty rozumí poukaz, u kterého jsou v okamžiku jeho vydání o dodání zboží nebo poskytnutí služby, na které se vztahuje, známy alespoň tyto údaje:

- a) sazba daně v případě zdanitelného plnění nebo skutečnost, že se jedná o plnění osvobozené od daně, a
- b) místo plnění.

(3) Víceúčelovým poukazem se pro účely daně z přidané hodnoty rozumí poukaz jiný než jednoúčelový poukaz.

(4) Poukaz je vydán okamžikem, kdy se převede na prvního nabyvatele.

§ 15a

Dodání zboží nebo poskytnutí služby v případě jednoúčelového poukazu

(1) Převod jednoúčelového poukazu se pro účely daně z přidané hodnoty považuje za dodání zboží nebo poskytnutí služby, na něž se poukaz vztahuje, uskutečněná osobou povinnou k dani, jejímž jménem je převod proveden.

(2) Skutečné předání zboží nebo skutečné poskytnutí služby na základě jednoúčelového poukazu uskutečněná osobou povinnou k dani, která tento poukaz vlastním jménem

- a) vydala a přijme jej jako úplatu, se pro účely daně z přidané hodnoty nepovažuje za dodání zboží nebo poskytnutí služby, nebo
- b) nevydala a přijme jej jako úplatu, se pro účely daně z přidané hodnoty považuje za dodání zboží nebo poskytnutí služby, na něž se poukaz vztahuje, touto osobou osobě, která poukaz vlastním jménem vydala.

(3) Přijme-li osoba povinná k dani jednoúčelový poukaz jako část úplaty za skutečné předání zboží nebo skutečné poskytnutí služby na základě tohoto poukazu, platí odstavec 2 pro skutečné předání zboží nebo skutečné poskytnutí služby v části odpovídající této části úplaty.

§ 15b

Dodání zboží nebo poskytnutí služby v případě víceúčelového poukazu

(1) Převod víceúčelového poukazu se pro účely daně z přidané hodnoty nepovažuje za dodání zboží nebo poskytnutí služby, na něž se poukaz vztahuje.

(2) Skutečné předání zboží nebo skutečné poskytnutí služby na základě víceúčelového poukazu uskutečněná osobou povinnou k dani, která tento poukaz přijme jako úplatu nebo část úplaty, se pro účely daně z přidané hodnoty považuje za dodání zboží nebo poskytnutí služby, na něž se poukaz vztahuje.

(3) Je-li v přímé souvislosti s převodem víceúčelového poukazu osobou povinnou k dani jinou než osobou, která má povinnost tento poukaz přijmout

jako úplatu nebo část úplaty, poskytnuta samostatná služba, odstavec 1 se na poskytnutí této služby nepoužije.“.

K bodu 32 (§ 15 až 15b)

Obecně k dodání zboží a poskytnutí služby v případě poukazu

Do vymezení plnění v zákoně o dani z přidané hodnoty se provádí změny v důsledku směrnice Rady (EU) 2016/1065, kterou se s účinností od 1. ledna 2019 mění směrnice o dani z přidané hodnoty, pokud jde o zacházení s poukazy. Uvedená směrnice stanoví nová harmonizovaná pravidla pro uplatňování daně z přidané hodnoty na různé typy poukazů (jednoúčelové a víceúčelové). Do současné doby tato oblast nebyla ve směrnici o dani z přidané hodnoty specificky upravena.

K § 15

V § 15 se vymezují základní pojmy pro účely pravidel pro uplatňování daně z přidané hodnoty v případě poukazů, resp. u plnění, která jsou s poukazy spojena.

V odstavci 1 se vymezuje poukaz, a to se záměrem zajistit odlišení poukazu od platebních prostředků. Pro definici poukazu je v anglické verzi směrnice Rady (EU) 2016/1065, kterou se s účinností od 1. ledna 2019 mění směrnice o dani z přidané hodnoty, pokud jde o zacházení s poukazy, použit pojem „instrument“ a v českém překladu je použit pojem nástroj. V tomto návrhu byla však dána přednost pojmu „listina“, který se jako český předklad slova „instrument“ také používá a vzhledem k výskytu slova „nástroj“ v oblasti finančního práva se jeví jako legislativně vhodnější. Základním znakem poukazu, který je stanoven v písmenu a), je povinnost jej přijmout jako úplatu nebo část úplaty za konkrétní dodání zboží nebo poskytnutí služby. V písmenu b) jsou uvedeny povinné údaje poukazu, které blíže specifikují tuto budoucí dodání nebo poskytnutí.

V praxi se vyskytují různé situace použití poukazů za dodání zboží nebo poskytnutí služeb. Nová pravidla se vztahují na případy, kdy poukaz bude použit jako celá nebo částečná úplata na jedno plnění nebo také na více plnění, popřípadě postupně. Například výměnou za poukaz může být poskytnuto ubytování v hotelu, bez dalšího doplatku. Může rovněž dojít k situaci, kdy hodnota poskytnutého plnění bude vyšší než hodnota poukazu. Například při nákupu v obchodě předložený poukaz pokryje pouze část hodnoty zboží a spotřebitel uhradí zbývající část v peněžních prostředcích. V takovém případě se nová pravidla použijí na tu část plnění, která byla poskytnuta výměnou za poukaz. Jsou pokryty rovněž situace, kdy poukaz nebude čerpán najednou, ale postupně jako úplata na více plnění. Například předplacené kupony (tzv. dobíjecí kupony) mobilních operátorů, které opravňují využít balíček služeb svého operátora, včetně služeb poskytnutých třetími stranami (jízdného v městské hromadné dopravě nebo stahování různých aplikací).

Nová pravidla se nevztahují na tzv. slevové kupóny, které opravňují jejich držitele k získání slevy z ceny nákupu, avšak neposkytují právo takové zboží nebo takovou službu obdržet, a nejsou tudíž pro účely daně z přidané hodnoty poukazem. V tomto kontextu není relevantní, zda sleva na slevovém kupónu je vyjádřena v procentech z nákupu, či zda je vyjádřena v absolutní hodnotě. Takovým slevovým kupónem je například poukázka na hodnotu 100 Kč, kterou spotřebitel získá zdarma z reklamního letáku a kterou může uplatnit při nákupu zboží v obchodě. Obdobně definici poukazu nesplňuje například kupón, který při předložení v síti rychlého občerstvení opravňuje jeho držitele získat druhý výrobek zdarma.

Uplatňování daně z přidané hodnoty u plnění, která jsou s poukazy spojena, se liší podle typů (vlastností) poukazů. V tomto ohledu se rozlišují jednoúčelové a víceúčelové poukazy.

V odstavci 2 se definuje jednoúčelový poukaz, resp. uvádí se minimální výčet údajů, které musí být známy v okamžiku jeho vydání. Jednoúčelový poukaz je poukaz na plnění, které je k okamžiku vydání poukazu již známo dostatečně určitě.

Podle odstavce 3 je poukaz, který nesplňuje definici jednoúčelového poukazu, víceúčelovým poukazem.

V odstavci 4 se vymezuje okamžik, který je potřeba považovat za vydání poukazu. Stanoví se, že poukaz je vydán okamžikem, kdy se převede na prvního nabyvatele. Vydáním poukazu se tedy nerozumí jeho pouhé fyzické vystavení, například vytisknutí dárkové poukázky, nýbrž až jeho první uvedení do oběhu.

K § 15a

V § 15a se stanoví základní pravidla pro uplatňování daně z přidané hodnoty v případě jednoúčelového poukazu.

Ve smyslu odstavce 1 platí pro každý převod jednoúčelového poukazu (včetně převodu prvnímu nabyvateli při jeho vydání) obdobná pravidla jako pro dodání zboží či poskytnutí služby, na která se poukaz vztahuje. Znamená to, že pokud osoba povinná k dani převádí vlastním jménem jednoúčelový poukaz, uplatní na tento převod daň z přidané hodnoty stejným způsobem, jako kdyby sama dodala zboží nebo poskytla službu, na něž se poukaz vztahuje. Tato povinnost se vztahuje jak na emitenta jednoúčelového poukazu (osobu, která poukaz vydá, tj. převede prvnímu nabyvateli), tak na následné distributory.

V odstavci 2 se stanoví pravidla pro uplatňování daně z přidané hodnoty při čerpání jednoúčelového poukazu. Tato pravidla se liší v závislosti na tom, zda osoba, která jednoúčelový poukaz přijme jako úplatu (konečný dodavatel zboží nebo poskytovatel služby) tento poukaz vlastním jménem vydala, či nikoli.

Při čerpání jednoúčelového poukazu konečný dodavatel nebo poskytovatel předá zboží nebo poskytne službu spotřebiteli výměnou za jednoúčelový poukaz. Pokud konečný dodavatel nebo poskytovatel poukaz, který obdržel výměnou za své zboží nebo službu, sám vlastním jménem vydal, získal příslušnou úplatu při převodu poukazu prvnímu distributorovi, popř. přímo spotřebiteli. V takovém případě podle odstavce 2 písmena a) tohoto paragrafu čerpání jednoúčelového poukazu již nepodléhá dani z přidané hodnoty, resp. skutečné dodání zboží či poskytnutí služby proti poukazu se nepovažuje za dodání zboží nebo poskytnutí služby.

Odišná situace nastane, jestliže poukaz vlastním jménem vydala jiná osoba. Konečný dodavatel nebo poskytovatel poukaz, který obdržel výměnou za své zboží nebo svou službu, uplatní vůči této osobě. Pro tyto případy se v odstavci 2 písmenu b) zavádí právní fikce. Stanoví, že předání zboží nebo poskytnutí služby výměnou za poukaz se z hlediska daně z přidané hodnoty považuje za poskytnutí plnění konečným dodavatelem nebo poskytovatelem této jiné osobě (emitentovi poukazu).

Například: Společnost Portál vydá vlastním jménem dárkovou knižní poukázku na nákup konkrétního knižního titulu (v tištěné verzi) v knihkupectví Xargo. Tato poukázka splňuje definici jednoúčelového poukazu. Spotřebitel, který si od společnosti Portál tuto poukázku zakoupí, získá v knihkupectví výměnou za ní příslušnou knihu. Z hlediska daně z přidané hodnoty se převod poukázky při jejím vydání společností Portál považuje za dodání zboží (knihy) touto společností spotřebiteli (podle odstavce 1 tohoto paragrafu). Prodej knihy spotřebiteli výměnou za poukázku se pak považuje za dodání zboží knihkupectvím Xargo společnosti Portál (podle odstavce 2 písmena b)).

V odstavci 3 se stanoví zásada pro situace, kdy jednoúčelový poukaz pokryje pouze část úplaty za předané zboží nebo

poskytnutou službu. V takovém případě se nová pravidla pro uplatnění daně z přidané hodnoty při čerpání jednoúčelového poukazu, která jsou stanovena v odstavci 2, použijí pouze na tu část plnění, která byla poskytnuta výměnou za poukaz. Pro zbývající část platí obecná pravidla, tj. zbývající část skutečně předaného zboží nebo poskytnuté služby je dodáním zboží nebo poskytnutím služby ze strany dodavatele zboží či poskytovatele služeb spotřebiteli.

K § 15b

V § 15b se stanoví pravidla pro uplatňování daně z přidané hodnoty v případě víceúčelového poukazu.

Protože jde o poukaz, u něhož není předem dostatečně známo, na jaké konkrétní plnění bude čerpán, stanoví se specifická pravidla pro vznik daňové povinnosti tak, aby zdanění plnění poskytovaných na jeho základě bylo posunuto až na okamžik čerpání poukazu. Na rozdíl od pravidel, která platí pro jednoúčelové poukazy, se za uskutečněná plnění nepovažují jeho převody (podle odstavce 1 tohoto paragrafu), nýbrž až jeho čerpání (podle odstavce 2 tohoto paragrafu).

V odstavci 3 se z působnosti pravidla, podle kterého se vydání ani převod víceúčelového poukazu nepovažuje za uskutečněné plnění, vyjímají poskytnutí samostatných služeb. V praxi jde například o propagační nebo distribuční služby.

33. V § 16 odst. 1 úvodní části ustanovení se slova „² která není“ nahrazují slovy „nebo od osoby, které vznikla nejpozději dnem dodání tohoto zboží registrační povinnost v jiném členském státě, které nejsou“.

K bodu 33 (§ 16 odst. 1)

Doplnění ustanovení se provádí proto, aby se pořízením zboží z jiného členského státu rozumělo nejen pořízení od osoby registrované k dani v jiném členském státě, ale rovněž pořízení od osoby, které nejpozději dnem dodání tohoto zboží vzniká registrační povinnost v jiném členském státě. Úprava cílí na obdobnou situaci popsanou v § 6c odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty, tedy na situaci kdy osoba, která nemá v tuzemsku sídlo, uskuteční dodání zboží s místem plnění v tuzemsku a povinnost přiznat daň nepřechází na pořizovatele a nepoužije se zvláštní režim jednoho správního místa. Podle zákona o dani z přidané hodnoty je dodavatel plátcem ode dne uskutečnění tohoto zdanitelného plnění. Pořizovatel zboží tak nemusí spoléhat, zda dodavatel splnil registrační povinnost, protože je zcela zřejmé (podle § 6c odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty, resp. čl. 283 odst. 1 písm. c) směrnice o dani z přidané hodnoty), že dodavatel z titulu dodání tohoto zboží do jiného členského státu registrační povinnost vzniká a pro pořizovatele je transakce pořízením zboží z jiného členského státu podle § 16 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty.

34. V § 16 odst. 5 písm. d) se slova „jiného členského“ nahrazují slovem „jiného“, slovo „Organizace“ se zrušuje a za slovo „smlouvy,“ se vkládají slova „nebo státu zúčastněného v Partnerství pro mír,“.

K bodu 34 (§ 16 odst. 5 písm. d))

Navrhuje se v zákoně o dani z přidané hodnoty nahradit pojem „jiný členský stát“ pojmem „stát, který je členem“, neboť první z uvedených pojmů je pro účely daně z přidané hodnoty vymezen v § 3 odst. 1 písm. c) zákona o dani z přidané hodnoty a významově neodpovídá tomu, jak jej používá toto

ustanovení. V zákoně o dani z přidané hodnoty se tak nově bude jednotně používat pojem „stát, který je členem Severoatlantické smlouvy“.

Dále se navrhuje, aby se za pořízení zboží z jiného členského státu považovalo přidělení zboží z jednoho členského státu do jiného nejen ozbrojeným silám jiného členského státu, který je členem Severoatlantické smlouvy, ale i státu zúčastněného v Partnerství pro mír. Tato změna je v souladu s mezinárodní smlouvou vyhlášenou pod č. 297/1996 Sb.

35. V § 19 odstavec 6 zní:

„(6) Osoba, která není plátcem a pořizuje v tuzemsku nový dopravní prostředek z jiného členského státu, je povinna předložit daňové přiznání, ke kterému přiloží kopii daňového dokladu a hlášení o pořízení nového dopravního prostředku do 10 dnů ode dne pořízení nebo ve lhůtě pro podání daňového přiznání, jde-li o identifikovanou osobu; tyto lhůty nelze prodloužit. Na základě tohoto daňového přiznání správce daně vyměří částku daně, kterou je pořizující osoba povinna zaplatit místně příslušnému správci daně do 25 dnů ode dne, kdy jí daň byla vyměřena.“

K bodu 35 (§ 19 odst. 6)

Navrhuje se identifikované osobě prodloužit lhůtu pro podání daňového přiznání, souvisejících daňových dokladů a hlášení o pořízení nového dopravního prostředku v souvislosti s pořízením nového dopravního prostředku na 25 dnů po skočení zdaňovací období, tedy ve lhůtě pro podání daňového přiznání (srov. § 136 odst. 4 daňového řádu).

Speciální režim osvobození od daně určený pro osoby požívající výsad a imunit řeší § 68 odst. 9 zákona o dani z přidané hodnoty. Jedná se o legislativně technickou změnu, kterou se povinnost místně příslušného správce daně vystavit potvrzení o osvobození od daně, které je nezbytnou podmínkou pro uplatnění osvobození na straně dodavatele z jiného členského státu, přesouvá do § 68 odst. 9 zákona o dani z přidané hodnoty.

Dále se, a to s ohledem na skutečnost, že existují nové dopravní prostředky (příkladem motocykly určené ke sportovním účelům, nikoliv k využívání na veřejných komunikacích), u nichž není povinnost jejich registrace v registru silničních motorových vozidel, navrhuje vypustit požadavek na registraci obsažený v tomto ustanovení, aby znění zákona o dani z přidané hodnoty bylo v souladu s principy směrnice o dani z přidané hodnoty.

36. V § 19 odst. 7 se slovo „motorových“ zrušuje, slova „motorového vozidla“ se nahrazují slovy „dopravního prostředku“ a slova „ , kterou vypořádá v následně podaném daňovém přiznání“ se zrušují.

K bodu 36 (§ 19 odst. 7)

V odstavci 7 se navrhuje dvě terminologické změny. První je aktualizace názvu registru silničních motorových vozidel na současný název „registr silničních vozidel“ dle zákona č. 56/2001 Sb. o podmínkách provozu vozidel na pozemních komunikacích, ve znění pozdějších předpisů. Druhou změnou je sjednocení terminologie pro „hlášení o pořízení nového dopravního prostředku“ v rámci ustanovení § 19 zákona o dani z přidané hodnoty. Současně se pro nadbytečnost a

nepřesnost vypouštějí slova „kterou vypořádá v následně podaném daňovém přiznání“. Ve zbylém se postupuje podle daňového řádu (§ 174 odst. 3 daňového řádu).

37. V § 21 odst. 1 písm. c) a v § 21 odst. 2 se text „d)“ nahrazuje textem „c)“.

K bodu 37 (§ 21 odst. 1 písm. c) a odst. 2)

Jedná se o legislativně technickou změnu související se zrušením § 13 odst. 3 písm. c) zákona o dani z přidané hodnoty a následným přečíslováním písmen.

38. V § 21 odst. 4 úvodní části ustanovení se slova „V ostatních případech se zdanitelné plnění“ nahrazují slovy „Zdanitelné plnění se“.

K bodu 38 (§ 21 odst. 4)

Slova „V ostatních případech“ se vypouští pro nadbytečnost a nepřesnost. V ustanovení § 21 odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty nejsou uvedeny nějaké jiné ostatní případy zdanitelného plnění, ale pouze speciální úprava uskutečnění zdanitelného plnění v určitých případech, která se odlišuje od obecných pravidel stanovených v odstavcích 1 až 3.

39. V § 21 odst. 4 se za písmeno b) vkládá nové písmeno c), které zní:

„c) dnem zjištění skutečné výše částky za službu poskytovanou v přímé souvislosti s nájmem nemovité věci, která byla v souvislosti s tímto nájmem přijata, pokud se nejedná o službu podle písmene b)“,“.

Dosavadní písmena c) až h) se označují jako písmena d) až i).

K bodu 39 (§ 21 odst. 4 písm. c))

Pokud pronajímatel nakupuje služby vztahujících se k pronájmu nemovité věci od třetí osoby a poskytuje je nájemci, je podle současné úpravy nutno určit datum uskutečnění zdanitelného plnění podle ustanovení § 21 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty. Při poskytnutí služby se tedy zdanitelné plnění považuje za uskutečněné dnem poskytnutí služby nebo dnem vystavení daňového dokladu (s výjimkou splátkového nebo platebního kalendáře nebo dokladu na přijatou úplatu), a to tím dnem, který nastane dříve. Pro potřeby služeb poskytovaných v přímé souvislosti s nájmem nemovité věci (např. úklid, ostraha, služby vrátnice) není toto pravidlo použitelné, protože v praxi často nastává situace, kdy služba související s nájmem nemovité věci je již poskytnuta, ale pronajímatel jako poskytovatel této služby ještě nezná přesnou výši částky požadované úhrady za toto plnění, neboť od svého dodavatele ještě neobdržel daňový doklad či vyúčtování (a ze smluvního ujednání nevyplývá, že se jedná o částku, jejíž výše je pronajímateli známa k okamžiku poskytnutí služby nájemci). Jedná se přitom o služby poskytované v přímé souvislosti s nájmem nemovité věci, avšak tyto služby nejsou součástí nájmu a představují samostatná a navzájem oddělitelná plnění (viz rozsudek Soudního dvora Evropské unie C-572/07 RLRE Tellmer Property). Navrhovaná úprava tak uskutečnění zdanitelného plnění váže na okamžik, kdy pronajímatel fakticky zjistí skutečnou výši částky, která je následně za poskytnuté služby požadovaná. Obdobně jako u § 21 odst. 4 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty tak může dojít k časovému posunu mezi uskutečněním zdanitelného plnění při poskytnutím

služby a dnem faktického zjištění předmětné částky pronajímatelem na základě přijatého dokladu či vyúčtování od poskytovatele služby. Jedná se přitom o odlišné služby než jsou uvedeny v § 21 odst. 4 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty.

40. V § 21 odst. 4 se na konci písmene h) slovo „nebo“ zrušuje.

K bodu 40 (§ 21 odst. 4)

Jedná se o legislativně technickou změnu v důsledku doplnění písmena j) v tomto ustanovení.

41. V § 21 se na konci odstavce 4 tečka nahrazuje slovem „ , nebo“ a doplňuje se písmeno j), které zní:

„j) dnem převodu jednoúčelového poukazu.“

K bodu 41 (§ 21 odst. 4 písm. j))

Do pravidel pro určení data uskutečnění zdanitelného plnění při dodání zboží a poskytnutí služby se doplňují nové případy specifických plnění, které jsou vymezeny v § 15a odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty v souvislosti s jednoúčelovými poukazy.

42. V § 21 odst. 6 větě první se text „f)“ nahrazuje textem „e)“.

K bodu 42 (§ 21 odst. 6)

Jedná se o legislativně technickou úpravu odkazu na § 13 odst. 4 písm. e) zákona o dani z přidané hodnoty z důvodu vypuštění písmena d) z § 13 odst. 4 zákonem č. 170/2017 Sb., která se v rámci daného zákona neuchýlila.

43. V § 21 odstavce 8 zní:

„(8) Je-li poskytováno zdanitelné plnění s místem plnění v tuzemsku po dobu delší než 12 měsíců, považuje se zdanitelné plnění za uskutečněné nejpozději posledním dnem každého kalendářního roku následujícího po kalendářním roce, ve kterém bylo poskytování tohoto plnění započato; to neplatí

- a) pro kalendářní rok, v němž došlo k přijetí úplaty, ze které plátcí vznikla povinnost přiznat daň,
- b) v případech podle odstavce 4 písm. b), nebo
- c) v případě služby, která je poskytována na základě zákona nebo na základě rozhodnutí orgánu veřejné moci třetí osobě, pokud úplatu za poskytnutí této služby hradí stát nebo jde-li o službu spočívající ve výkonu funkce insolvenčního správce podle ustanovení zákona č. 182/2006 Sb., insolvenční zákon, ve znění pozdějších předpisů.“

K bodu 43 (§ 21 odst. 8)

Pro uplatnění fikce pro uskutečnění zdanitelného plnění nejpozději posledním dnem každého kalendářního roku následujícího po kalendářním roce, ve kterém bylo poskytování tohoto plnění započato, je nově doplněna podmínka, že během tohoto 12měsíčního období nedojde k přijetí úplaty, ze které by

plátcí vznikla povinnost přiznat daň. Z důvodu délky řízení v trestních, civilních i správních věcech, kdy je například odměna advokáta hrazena státem až po ukončení zastupování, je navíc z odstavce 8 vyloučeno plnění advokáta, který byl ustanoven nebo určen k poskytnutí právní služby podle zákona č. 141/1961 Sb., trestní řád, ve znění pozdějších předpisů, zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů, zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů, nebo zákona č. 85/1996 Sb., o advokacii, ve znění pozdějších předpisů. Obdobně se postupuje například i při ustanovení zástupce podle § 26 odst. 2 Daňového řádu.

Z odůvodnění k pozměňovacímu návrhu přijatému na půdě Poslanecké sněmovny:

Jednotlivá insolvenční řízení trvají řadu let, přičemž odměna insolvenčních správců je v souladu s insolvenčním zákonem a podle pravidel daných tímto zákonem přiznávána ze strany insolvenčních soudů až na konci insolvenčního řízení, přičemž její přesnou výši lze zpravidla určit až v okamžiku vydání příslušného usnesení soudu o této odměně, dříve ji insolvenční správce zpravidla vyúčtovat nemůže (kromě zálohy v některých vymezených případech). Přesto by v takové situaci musel daň z přidané hodnoty za dosud poskytnuté plnění vykázat a odvést, aniž by již měl nárok na její úhradu. Zdrojem úhrady odměny insolvenčního správce jsou především finanční prostředky náležející do majetkové podstaty dlužníka. Nejedná se tedy vždy o odměnu hrazenou ze strany státu. Vzhledem k uvedenému je pro naplnění původního záměru poslanců zapotřebí rozšířit jejich okruh dotčených osob o osoby insolvenčních správců a o odměny insolvenčních správců vyplývající z insolvenčního zákona, přiznávané rozhodnutími insolvenčních soudů a hrazené z finančních prostředků dlužníků.

44. V § 25 odst. 2 se za slovo „plátcí“ vkládají slova „nebo identifikované osobě“.

K bodu 44 (§ 25 odst. 2)

V textu je nově doplněn vznik povinnosti přiznat daň dnem přemístění zboží do tuzemska i pro identifikované osoby. Podle současného znění ustanovení § 25 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty vzniká při pořízení zboží z jiného členského státu podle § 16 odst. 4 a 5 zákona o dani z přidané hodnoty plátcí povinnost přiznat daň dnem přemístění zboží do tuzemska. Tato povinnost však vzniká podle ustanovení § 16 odst. 5 písm. c) ve spojení s § 6g zákona o dani z přidané hodnoty rovněž identifikované osobě. Proto i pro identifikovanou osobu platí, že při pořízení zboží z jiného členského státu vzniká povinnost přiznat daň dnem přemístění zboží do tuzemska.

45. V § 27 se doplňuje odstavce 3, který zní:

„(3) Vystavování daňových dokladů podléhá pravidlům členského státu, ve kterém je osoba povinná k dani, která plnění uskutečňuje, registrovaná k dani ve zvláštním režimu jednoho správního místa.“

K bodu 45 (§ 27 odst. 3)

Do pravidel pro vystavování daňových dokladů se provádí změny směrnice o dani z přidané hodnoty v důsledku přijetí směrnice Rady (EU) 2017/2455, článku 1, s účinností od 1. ledna 2019).

Poskytovatelé digitálních služeb v Evropské unii, kteří pro odvod daně z přidané hodnoty v členských státech používají

zvláštní režim jednoho správního místa, se budou při vystavování daňových dokladů nově řídit pravidly, která platí ve státě, ve kterém jsou v režimu registrování (státě identifikace, resp. registrace). Znamená to, že budou dodržovat pravidla pouze jednoho členského státu, a nikoli, jak tomu bylo doposud, každého členského státu, do kterého digitální služby poskytují (států spotřeby).

46. V § 28 odst. 1 se na konci písmene d) slovo „ a nebo“ nahrazuje tečkou a písmeno e) se zrušuje.

K bodu 46 (§ 28 odst. 1 písm. e))

Ke zrušení písmene e) dochází z důvodu vyčlenění příslušné úpravy do samostatného odstavce (nový odstavec 2).

47. V § 28 se za odstavec 1 vkládá nový odstavec 2, který zní:

„(2) Plátce je povinen v případě uskutečnění plnění podle § 13 odst. 4 písm. a), b) a e) nebo podle § 14 odst. 3 písm. a) vystavit doklad o použití.“

Dosavadní odstavce 2 až 6 se označují jako odstavce 3 až 7.

K bodu 47 (§ 28 odst. 2)

Úprava textu za účelem sjednocení s vymezením plnění v ustanovení § 32 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty. V případech uvedených v § 13 odst. 4 písm. a), b) a e) nebo v § 14 odst. 3 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty se tak vystaví daňový doklad podle § 32 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, to znamená doklad o použití. Odkaz na § 13 odst. 4 písm. d) a § 14 odst. 3 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty byl vypuštěn, neboť povinnost vystavit daňový doklad při vložení nepeněžitěho vkladu ve hmotném majetku v případě uskutečnění plnění podle § 13 odst. 4 písm. d) zákona o dani z přidané hodnoty nebo při vydání vypořádacího podílu na obchodní korporaci nebo podílu na likvidačním zůstatku v nepeněžitě podobě v nehmotném majetku v případě plnění podle § 14 odst. 3 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty vyplývá z obecného ustanovení § 28 odst. 1 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty.

48. V § 28 se doplňuje odstavec 8, který zní:

„(8) Plátce je povinen ve lhůtě pro vystavení daňového dokladu vynaložit úsilí, které po něm lze rozumně požadovat, k tomu, aby se tento daňový doklad dostal do dispozice příjemce plnění.“

K bodu 48 (§ 28 odst. 8)

Doposud je v zákoně o dani z přidané hodnoty určena jen povinnost vystavit daňový doklad ve stanovené lhůtě, bez toho aniž by byla stanovena povinnost poskytovatele plnění tento daňový doklad doručit, ačkoliv příkladně § 73 či § 92a zákona o dani z přidané hodnoty předpokládá, že daňový doklad se dostal do sféry příjemce plnění.

Důvodem změny je tak rozšíření povinnosti plátce nejen daňový doklad vystavit, ale i ve lhůtě pro vystavení daňového dokladu vynaložit úsilí k tomu, aby se daňový doklad dostal do dispozice příjemce plnění. Pod pojmem „vynaložení úsilí k tomu, aby se daňový doklad dostal do dispozice příjemce plnění“ je nutno chápat stav, kdy plátce učiní veškeré úkony, které po něm lze rozumně požadovat, k tomu, aby nejpozději v

poslední den lhůty pro vystavení daňového dokladu nastalo jeho skutečné odeslání (příkladně předání k doručení poskytovateli poštovních služeb, odeslání skrze datovou schránku či jiným způsobem ujednaným mezi poskytovatelem plnění a příjemcem plnění), tak aby se dostal do dispozice příjemce plnění. Aby předmětná povinnost byla naplněna ve lhůtě pro vystavení dokladu, není tak zároveň nutné (v řadě případů z objektivních příčin ani možné), aby ve stejné lhůtě byl také daňový doklad doručen příjemci plnění (tj. daňový doklad se do dispozice příjemce plnění může dostat i po uplynutí lhůty dle § 28 odst. 8).

Pod pojmem „vynaložení úsilí k tomu, aby se daňový doklad dostal do dispozice příjemce plnění“ je nutno chápat stav, kdy plátce skutečně vynaložil úsilí, které lze po plátcích rozumně požadovat, aby se předmětný daňový doklad dostal z moci plátce do dispozice příjemce plnění. Samotný způsob a forma doručení daňového dokladu musí být taková, aby plátce již v okamžiku odeslání či předání daňového dokladu naplnil podmínku vynaložení úsilí k tomu, aby se daňový doklad dostal do dispozice příjemce plnění; příkladně daňový doklad byl odeslán v listinné podobě na adresu, kde se dostane do dispozice příjemce plnění. Pokud plátce věděl nebo mohl vědět, že se příjemce na dané adrese nezdržuje, je neznámý nebo nekontaktní, pak původní úsilí k doručení daňového dokladu nenaplní podmínku vynaložení úsilí k tomu, aby se daňový doklad dostal do dispozice příjemce plnění ze strany plátce. V tomto případě je na plátcích, aby bez zbytečných odkladů vstoupil do jednání s příjemcem plnění a získal potřebné indicie k tomu, aby (druhé) navazující úsilí vedlo k doručení daňového dokladu. Pokud původní úsilí k doručení daňového dokladu započalo ve lhůtě dle § 28 odst. 8, pak i bezodkladně navazující úsilí spadá do této lhůty. V případě, že již plátce nejpozději v okamžiku odeslání daňového dokladu věděl, nebo mohl vědět, že daňový doklad se nedostane do dispozice příjemce plnění, pak plátce nevynaložil úsilí k tomu, aby se daňový doklad dostal do dispozice příjemce plnění dle § 28 odst. 8.

Plátce je povinen vystavit a vynaložit úsilí k tomu, aby se daňový doklad dostal do dispozice příjemce plnění i tehdy, pokud svou povinnost nesplnil ve lhůtě pro vystavení daňového dokladu.

49. V § 29 odst. 3 se za písmeno a) vkládá nové písmeno b), které zní:

„b) rozsah plnění, není-li v případě přijetí úplaty znám,“.

Dosavadní písmena b) a c) se označují jako písmena c) a d).

K bodu 49 (§ 29 odst. 3)

Plátce je podle § 28 odst. 1 písm. d) zákona o dani z přidané hodnoty povinen vystavit daňový doklad v případě přijetí úplaty, pokud před uskutečněním plnění vznikla povinnost přiznat daň nebo přiznat uskutečnění plnění ke dni přijetí úplaty. V takovém případě je doposud v zákoně o dani z přidané hodnoty v § 29 odst. 3 písm. b) připuštěna možnost vynechat na daňovém dokladu jednotkovou cenu bez daně a slevu, není-li obsažena v jednotkové ceně. Ostatní náležitosti daňového dokladu včetně rozsahu a předmětu plnění podle § 29 odst. 1 písm. f) zákona o dani z přidané hodnoty však musí být na daňovém dokladu uvedeny. Vzhledem k tomu, že v případě přijetí úplaty před uskutečněním vlastního plnění často ještě není znám přesný rozsah plnění, je nutno možnost vynechání i této náležitosti daňového dokladu v případě přijetí úplaty před uskutečněním plnění doplnit.

50. V § 31b odstavec 1 zní:

„(1) Souhrnný daňový doklad lze vystavit za

- a) více samostatných zdanitelných plnění, která plátce uskutečňuje pro stejnou osobu v rámci kalendářního měsíce; tento doklad může obsahovat i jednu nebo více úplat, ze kterých vznikla povinnost přiznat daň, přijatých v tomto kalendářním měsíci od této osoby, nebo
- b) jedno samostatné zdanitelné plnění a jednu nebo více úplat, ze kterých vznikla povinnost přiznat daň, přijatých v rámci kalendářního měsíce, v němž došlo k uskutečnění tohoto plnění, pokud se toto plnění uskutečnilo a tyto úplaty se vztahují ke zdanitelnému plnění, které se poskytuje pro jednu osobu.“

K bodu 50 (§ 31b odst. 1)

Změna textu odstavce 1 písm. a) byla provedena za účelem snížení administrativní zátěže plátců při vystavování více daňových dokladů vztahujících se k samostatným zdanitelným plněním, které plátce uskutečňuje pro stejnou osobu v rámci kalendářního měsíce, jakož i k úplatám (zálohám) přijatým od stejné osoby v rámci tohoto kalendářního měsíce. Dochází tak k významnému rozšíření počtu situací, kdy je možno vystavit souhrnný daňový doklad. V novém ustanovení odstavce 1 písm. b) je umožněno vystavit souhrnný daňový doklad i v případě jednoho zdanitelného plnění, pokud jedna nebo více úplat (záloh) za toto zdanitelné plnění byla přijata před uskutečněním tohoto plnění ve stejném kalendářním měsíci, ve kterém se plnění pro jednu osobu uskutečnilo.

51. V § 31b odst. 2 písm. b) se slova „, , pokud vznikla povinnost vystavit daňový doklad v důsledku přijetí úplaty“ zrušují.

K bodu 51 (§ 31b odst. 2 písm. b))

Text se v písmenu b) vypouští pro nadbytečnost, neboť lhůta pro vystavení souhrnného daňového dokladu při přijetí úplaty podle v § 31b odst. 2 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty se vztahuje pouze na přijaté úplaty podle odstavce 1, kde je již jednoznačně specifikováno, že se jedná o úplaty, ze kterých vznikla povinnost přiznat daň a tím i povinnost vystavit daňový doklad v důsledku přijetí úplaty podle § 28 odst. 1 písm. d) zákona o dani z přidané hodnoty.

52. V § 31b odst. 3 se slovo „plnění“ nahrazuje slovy „zdanitelná plnění nebo úplaty“.

K bodu 52 (§ 31b odst. 3)

Změna textu je provedena v souvislosti se změnou odstavce 1. Možnost uvádět na souhrnném daňovém dokladu společně údaje pouze jednou se týká nejen všech samostatných zdanitelných plnění, ale rovněž i přijatých úplat.

53. V § 31b odstavec 4 zní:

„(4) Souhrnný daňový doklad musí vždy obsahovat tyto údaje, a to samostatně pro

- a) každé samostatné zdanitelné plnění
 1. rozsah a předmět plnění,
 2. den uskutečnění plnění,
 3. jednotkovou cenu bez daně a slevu, není-li obsažena v jednotkové ceně,
 4. základ daně,
 5. sazbu daně a
 6. výši daně,
- b) každou úplatu
 1. rozsah a předmět plnění; rozsah plnění se uvede pouze v případě, je-li znám,
 2. den přijetí úplaty,
 3. základ daně,
 4. sazbu daně a
 5. výši daně.“

K bodu 53 (§ 31b odst. 4)

Změna textu byla provedena za účelem přesnějšího vymezení údajů, které musí souhrnný daňový doklad vždy obsahovat, a to samostatně pro každé poskytnuté samostatné zdanitelné plnění a pro každou přijatou úplatu. Mezi povinné náležitosti souhrnného daňového dokladu je v návaznosti na ustanovení § 29 odst. 1 písm. f) zákona o dani z přidané hodnoty nově zařazen i rozsah a předmět plnění, přičemž v případě úplaty se rozsah plnění uvede pouze v případě, že je znám.

54. V § 32 se za odstavec 1 vkládá nový odstavec 2, který zní:

„(2) Doklad o použití neobsahuje tyto údaje:

- a) označení osoby, pro kterou se plnění uskutečňuje,
- b) daňové identifikační číslo osoby, pro kterou se plnění uskutečňuje.“

Dosavadní odstavec 2 se označuje jako odstavec 3.

K bodu 54 (§ 32 odst. 2)

Doplněním nového odstavce 2 do § 32 se přesněji vymezuje situace, kdy je vystavován doklad o použití. Doklad o použití se vystavuje jen v případech uvedených v § 28 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty.

55. V části první hlavě II nadpisu dílu 6 se slova „, , opravný daňový doklad“ zrušují.

K bodu 55 (část první hlava II nadpis dílu 6)

Vypuštění části nadpisu dílu 6 je pouze legislativně technická změna činěná v návaznosti na rozdělení dílu 6 na tři nové pododdíly proto, že opravný daňový doklad, jehož úprava je součástí dvou nových pododdílů, je úpravou navazující na opravu základu daně nebo opravu výše daně a nemusí být proto samostatně uváděn.

56. V části první hlavě II dílu 6 se nad § 36 vkládá označení oddílu 1, které včetně nadpisu zní:

„Oddíl 1
Základ daně a výpočet daně“.

K bodu 56 (část první hlava II díl 6 oddíl 1)

Vzhledem k vložení nové komplexní úpravy opravy základu daně v případě nedobytné pohledávky, která nahrazuje stávající ustanovení § 44 a 46 zákona o dani z přidané hodnoty, bylo z důvodu legislativní vhodnosti přistoupeno k rozčlenění části první hlavy II dílu 6 do pododdílů. První z těchto dílů se týká základu daně a výpočtu daně, druhý se týká opravy základu daně a opravy výše daně, třetí obsahuje úpravu opravy základu daně v případě nedobytné pohledávky.

57. V § 36 odst. 1 se za slova „třetí osoby,“ vkládají slova „a to“.

K bodu 57 (§ 36 odst. 1)

Jedná se o legislativně technickou úpravu, jejímž cílem je z hlediska gramatického zlepšit text daného ustanovení.

58. V § 36 odst. 3 se písmeno b) zrušuje.

Dosavadní písmena c) až e) se označují jako písmena b) až d).

K bodu 58 (§ 36 odst. 3 písm. b))

K vypuštění písmene b) dochází z důvodu podřazení pojmu „dotace k ceně“ pod pojem „úplata“ v § 4 odst. 1 písm. b).

59. V § 36 odst. 5 se věta druhá nahrazuje větou „Do základu daně se nezahrnuje částka vzniklá zaokrouhlením celkové úplaty při platbě v hotovosti při dodání zboží nebo poskytnutí služby na celou korunu.“.

K bodu 59 (§ 36 odst. 5)

Novou úpravou textu se do základu daně nezahrnuje pouze částka vzniklá zaokrouhlením celkové konečné úplaty na celou korunu, pokud byla platba při uskutečnění zdanitelného plnění provedena v hotovosti.

Důvodem je snaha o odstranění případného dvojího zaokrouhlování výše daně a zároveň i celkové úplaty. Dalším cílem je zjednodušit stanovení základu daně při úplatě v hotovosti. Úprava je navrhována pouze pro úplatu při platbě v hotovosti na celou českou korunu, neboť podle ustanovení § 16 odst. 1 zákona č. 6/1993 Sb., o České národní bance, ve znění pozdějších předpisů, jsou zákonnými penězi ve své nominální hodnotě při všech platbách na území České republiky platné bankovky a mince vydané Českou národní bankou. I když je u konkrétní transakce akceptována při úplatě v hotovosti jiná měna než platné bankovky a mince vydané Českou národní bankou, jedná se pouze o přepočít české měny na cizí měnu, neboť ceny jsou vždy stanoveny a uváděny jedině v korunách českých, a následné případné vrácení zbývající částky probíhá již opět jen v českých korunách.

60. V § 36 odst. 6 písm. a) se za slova „až d)“ vkládají slova „a f)“.

K bodu 60 (§ 36 odst. 6 písm. a))

Navrhovaná změna souvisí s přesunutím úpravy uvedené v ustanovení § 13 odst. 3 písm. c) zákona o dani z přidané hodnoty do § 13 odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty. Podobně jako u skupiny plnění, která jsou bezúplatná, se základ daně v této situaci stanoví podle § 36 odst. 6 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty.

61. V § 36 se na konci odstavce 6 tečka nahrazuje čárkou a doplňují se písmena c) a d), která znějí:

„c) dodání zboží nebo poskytnutí služby, v případech kdy byla úplata poskytnuta formou nepeněžitých plnění, obvyklá cena bez daně tohoto dodání nebo poskytnutí,

d) dodání zboží nebo poskytnutí služby v případech, kdy byla úplata poskytnuta zcela nebo zčásti virtuální měnou podle právního předpisu upravujícího některá opatření proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu, obvyklá cena bez daně tohoto dodání nebo poskytnutí.“.

K bodu 61 (§ 36 odst. 6 písm. c) a d))

V písmenu c) je určen způsob stanovení hodnoty nepeněžitých plnění při výměnném obchodu, a tedy i základu daně u poskytnutého plnění. Základ daně se v tomto případě určí podle hodnoty vlastního uskutečněného plnění. Tato hodnota se stanoví jako obvyklá cena bez daně za toto dodání zboží nebo poskytnutí služby.

V písmeni d) se zakotvuje úprava základu daně pro případy, kdy je úplata za dodané zboží nebo poskytnutou službu poskytnuta virtuální měnou. Na rozdíl od § 36 odst. 6 písm. c) se nejedná o dvě poskytnutá nepeněžitá plnění, která obě podléhají dani. V případě úplaty provedené virtuální měnou se jedná o úhradu alternativním platebním prostředkem, který není státem uznanou měnou a u kterého neexistují oficiální směnné kurzy ani reprezentativní měnové trhy v souladu s právními předpisy Evropské unie (viz rozsudek Soudního dvora Evropské unie C-264/14 David Hedqvist). Z tohoto důvodu se pro stanovení základu daně použije obvyklá cena bez daně dodávaného zboží či poskytnuté služby.

62. V § 36 se za odstavec 6 vkládají nové odstavce 7 a 8, které znějí:

„(7) Základem daně při dodání zboží nebo poskytnutí služby na základě víceúčelového poukazu je vše, co jako úplatu za víceúčelový poukaz uhradila nebo má uhradit osoba, pro kterou je zdanitelné plnění uskutečněno, nebo třetí osoba, a to bez daně za toto zdanitelné plnění. Není-li tato úplata známa, je základem daně částka uvedená na víceúčelovém poukazu nebo v související dokumentaci snížená o daň.

(8) Je-li víceúčelový poukaz přijat jako část úplaty za uskutečněné zdanitelné plnění, stanoví se základ daně za toto plnění jako součet částky stanovené podle odstavce 7 pro část úplaty odpovídající víceúčelovému

poukazu a částky stanovené podle odstavce 1 pro zbývající část úplaty.“

Dosavadní odstavce 7 až 11 se označují jako odstavce 9 až 13.

K bodu 62 (§ 36 odst. 7 a 8)

Do nových odstavců 7 a 8 v § 36 zákona o dani z přidané hodnoty se zavádí zvláštní pravidla pro stanovení základu daně pro plnění poskytnutá na základě víceúčelového poukazu, která vyplývají z čl. 73a směrnice o dani z přidané hodnoty (doplňené směrnici Rady (EU) 2016/1065).

Podle výchozího pravidla stanoveného v odstavci 7 je základem daně při dodání zboží nebo poskytnutí služby na základě víceúčelového poukazu (při čerpání víceúčelového poukazu) částka, kterou za tento poukaz uhradil konečný spotřebitel, popř. hodnota nepeněžitého plnění poskytnutého tímto spotřebitelem. Jestliže poukaz nebo jeho část uhradila třetí osoba (např. zaměstnavatel), tato úhrada třetí osoby rovněž vstupuje do základu daně. Znamená to, že v těchto případech není relevantní částka, popř. hodnota nepeněžitého plnění, kterou skutečně obdržel konečný dodavatel zboží nebo poskytovatel služby.

Pokud částka uhrazená konečným spotřebitelem nebo třetí osobou není známa, a tudíž nelze postupovat podle výchozího pravidla, je pro základ daně určující peněžní částka uvedená na poukazu nebo na související dokumentaci, snížená o příslušnou daň.

Na stanovení základu daně pro plnění poskytnutá na základě víceúčelového poukazu se vztahují přiměřeně ostatní ustanovení tohoto paragrafu, včetně odstavce 9 (dosavadního odstavce 7).

V odstavci 8 se upravuje způsob výpočtu základu daně v případě, že víceúčelový poukaz je využit pouze jako část úplaty za zdanitelné plnění. V takovém případě je základem daně součet částky určené podle odstavce 7, a to pro část úplaty uhrazené víceúčelovým poukazem, a částky určené podle odstavce 1, a to pro zbývající část úplaty. Pokud z jiných ustanovení § 36 zákona o dani z přidané hodnoty plyne, že základem daně je jiná částka (například celková hodnota plnění podle odstavce 6), mají tato ustanovení přednost.

63. V § 36 se doplňuje odstavec 14, který zní:

„(14) Obvyklou cenou se pro účely daně z přidané hodnoty rozumí celá částka, kterou by za účelem pořízení zboží nebo přijetí služby musela osoba, pro kterou se plnění uskutečnilo, nacházející se na stejném obchodním stupni, na jakém se dodání zboží nebo poskytnutí služby uskutečňuje, zaplatit v podmínkách volné hospodářské soutěže nezávislému dodavateli nebo poskytovateli v tuzemsku, aby v daném okamžiku toto zboží pořídila nebo tuto službu přijala; pokud nelze srovnatelné dodání zboží nebo poskytnutí služby zjistit, rozumí se obvyklou cenou

- a) v případě zboží částka, která
1. není nižší než kupní cena daného nebo podobného zboží, nebo
 2. odpovídá nákladové ceně určené k okamžiku dodání zboží, pokud nelze určit částku podle bodu 1,

b) v případě služby částka, která není nižší než výše celkových nákladů osoby povinné k dani na toto poskytnutí služby.“

K bodu 63 (§ 36 odst. 14)

Nově se do § 36 odst. 14 zavádí definice obvyklé ceny pro účely daně z přidané hodnoty, neboť tento pojem se vymezuje zejména pro účely stanovení základu daně a tento pojem je poprvé použit v § 36. Definice obvyklé ceny reflektuje text článku 72 směrnice o dani z přidané hodnoty.

Důvodem je potřeba upravit definici obvyklé ceny shodně pro všechna ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty. Tato definice se tak bude vztahovat na všechna ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty, která zmiňují obvyklou cenou, tedy ustanovení § 36, § 36a, § 108a a § 109 zákona o dani z přidané hodnoty.

64. V § 36a odst. 1 a 2 se slova „cena obvyklá“ nahrazují slovy „obvyklá cena“.

K bodu 64 (§ 36a odst. 1 úvodní část)

Jedná se o legislativně technickou změnu spočívající ve sjednocení terminologie v oblasti zákona o dani z přidané hodnoty.

65. V § 36a odst. 3 písm. d) se slova „ , jsou-li plátcí“ zrušují.

K bodu 65 (§ 36a odst. 3 písm. d))

Ustanovení § 36a zákona o dani z přidané hodnoty upravuje základ daně ve zvláštních případech. V § 36a odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty je stanoveno, že základem daně je obvyklá cena bez daně, určená ke dni uskutečnění zdanitelného plnění, je-li zdanitelné plnění uskutečněno pro osobu uvedenou v odstavci 3. Podle ustanovení § 36a odst. 3 písm. d) zákona o dani z přidané hodnoty pak jsou osobami, na které se vztahuje odstavec 1 mimo jiného i společníci téže společnosti, jsou-li plátcí. Vzhledem k tomu, že ve společnosti mohou být plátcí i osoby, které plátcí nejsou, vypouští se u společníků podmínka plátcovství tak, aby byl uplatněn stejný režim v obou případech.

66. § 37 včetně nadpisu zní:

„§ 37

Výpočet daně u dodání zboží a poskytnutí služby

Daň se vypočte jako

- a) součin základu daně a sazby daně, nebo
- b) rozdíl mezi
1. částkou odpovídající výši úplaty za zdanitelné plnění, která je včetně daně, nebo výši částky stanovené podle § 36 odst. 6, která je včetně daně bez zahrnutí částky vzniklé zaokrouhlením celkové úplaty při platbě v hotovosti, a
 2. částkou, která se vypočítá jako podíl částky podle bodu 1 a koeficientu 1,21 v případě základní sazby daně, 1,15 v případě první snížené sazby daně nebo 1,10 v případě druhé snížené sazby daně.“

K bodu 66 (§ 37)

Z důvodu větší přehlednosti je výpočet daně z přidané hodnoty sloučen do odstavce 1. Zároveň je pro přesnější výpočet daně za účelem, aby byl naplněn požadavek na stejnou výši daně při výpočtu daně podle odstavce 1 písm. a) i písm. b), změněn způsob stanovení hodnoty koeficientů. Pro nadbytečnost je také vynechán popis ceny včetně daně a ceny bez daně. Základ daně se pak stanoví dle obecného pravidla § 36 zákona o dani z přidané hodnoty. Zároveň se pro nadbytečnost vypouští text ohledně zaokrouhlování vypočtené daně na celé koruny. V bezhotovostním styku lze matematicky zaokrouhlovat na dvě desetinná místa, neboť podle ustanovení § 13 zákona č. 6/1993 Sb., o České národní bance, ve znění pozdějších předpisů, je peněžní jednotkou v České republice koruna česká, která se dělí na sto haléřů, tedy na setiny.

Důvodem je snaha o větší přehlednost při výpočtu daně z přidané hodnoty s tím, že by mělo být dosaženo stejné částky výše daně při výpočtu daně shora i shodla. Z tohoto důvodu se při výpočtu výše daně shora podle písmene b) vylučuje částka vzniklá zaokrouhlením celkové úplaty podle § 36 odst. 5.

67. V § 37a odst. 2 písm. a) se slovo „platná“ nahrazuje slovy „a kurz pro přepočtení cizí měny na českou měnu platné“.

K bodu 67 (§ 37a odst. 2 písm. a))

V současné době není pro účely daně z přidané hodnoty nijak upraveno použití kurzu pro přepočtení cizí měny na měnu českou v případě úplaty nebo úplat přijatých před uskutečněním zdanitelného plnění. Ustanovení odstavců 2 a 3 je proto upraveno tak, aby bylo zřejmé, jaký kurz se pro účely základu daně podle § 37a zákona o dani z přidané hodnoty použije.

68. V § 37a odst. 2 písm. b) se slova „ , , která byla uplatněna“ nahrazují slovy „a kurz pro přepočtení cizí měny na českou měnu, které byly uplatněny“.

K bodu 68 (§ 37a odst. 2 písm. b))

V současné době není pro účely daně z přidané hodnoty nijak upraveno použití kurzu pro přepočtení cizí měny na měnu českou v případě úplaty nebo úplat přijatých před uskutečněním zdanitelného plnění. Ustanovení odstavců 2 a 3 je proto upraveno tak, aby bylo zřejmé, jaký kurz se pro účely základu daně podle § 37a zákona o dani z přidané hodnoty použije.

69. V § 37a se na konci textu odstavce 3 doplňují slova „ ; obdobně se postupuje, byly-li uplatněny různé kurzy pro přepočtení cizí měny na českou měnu“.

K bodu 69 (§ 37a odst. 3)

V současné době není pro účely daně z přidané hodnoty nijak upraveno použití kurzu pro přepočtení cizí měny na měnu českou v případě úplaty nebo úplat přijatých před uskutečněním zdanitelného plnění. Ustanovení odstavců 2 a 3 je proto upraveno tak, aby bylo zřejmé, jaký kurz se pro účely základu daně podle § 37a zákona o dani z přidané hodnoty použije.

70. V § 38 odst. 3 větě první se slova „jako součin základu daně a sazby daně“ nahrazují slovy „podle § 37 písm. a)“ a věta druhá se zrušuje.

K bodu 70 (§ 38 odst. 3)

Vzhledem k novému znění § 37 zákona o dani z přidané hodnoty dochází k odkazu na způsob výpočtu daně na ustanovení § 37 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty, neboť se jedná o totožný způsob výpočtu. Zároveň dochází k vypuštění věty druhé, neboť z ustanovení § 37 zákona o dani z přidané hodnoty je vypuštěna možnost zaokrouhlování vypočtené daně,

71. V § 39 odst. 2 a v § 40 odst. 3 se text „odstavce 1“ nahrazuje textem „písm. a)“.

K bodu 71 (§ 39 odst. 2, § 40 odst. 3)

Vzhledem k novému znění § 37 zákona o dani z přidané hodnoty se upravuje odkaz na výpočet daně (nově se jedná o § 37 písm. a)).

72. V části první hlavy II dílu 6 se nad § 42 vkládá označení oddílu 2, které včetně nadpisu zní:

„Oddíl 2

Oprava základu daně a oprava výše daně“.

K bodu 72 (část první hlava II díl 6 oddíl 2)

Vzhledem k vložení nové komplexní úpravy opravy základu daně v případě nedobytné pohledávky, která nahrazuje stávající ustanovení § 44 a 46 zákona o dani z přidané hodnoty, bylo z důvodu legislativní vhodnosti přistoupeno k rozčlenění části první hlavy II dílu 6 do pododdílů. První z těchto dílů se týká základu daně a výpočtu daně, druhý se týká opravy základu daně a opravy výše daně, třetí obsahuje úpravu opravy základu daně v případě nedobytné pohledávky.

73. V nadpisu § 42 se slova „a oprava výše daně“ zrušují.

K bodu 73 (nadpis § 42)

Z nadpisu § 42 zákona o dani z přidané hodnoty se vypouští text „oprava výše daně“. Tato změna se promítá do celého ustanovení § 42 zákona o dani z přidané hodnoty. Důvodem úpravy je snaha o větší přiblížení textu § 42 k textu článku 90 směrnice o dani z přidané hodnoty, který je tímto ustanovením transponován do zákona o dani z přidané hodnoty. Ve vyjmenovaných případech plátce opraví základ daně s tím, že povinnost opravy výše daně již automaticky z provedené opravy základu daně vyplývá a navazuje na ni. Proto je text ohledně opravy výše daně nadbytečný.

74. V § 42 odst. 1 úvodní části ustanovení se slova „a výši daně“ nahrazují slovy „ , , nastanou-li tyto skutečnosti:“

K bodu 74 (§ 42 odst. 1 úvodní část ustanovení)

Z odstavce 1 zákona o dani z přidané hodnoty se vypouští text „oprava výše daně“. Tato změna se promítá do celého ustanovení § 42 zákona o dani z přidané hodnoty. Důvodem úpravy je snaha o větší přiblížení textu § 42 k textu článku 90 směrnice o dani z přidané hodnoty, který je tímto ustanovení

transponován do zákona o dani z přidané hodnoty. Ve vyjmenovaných případech plátce opraví základ daně s tím, že povinnost opravy výše daně již automaticky z provedené opravy základu daně vyplývá a navazuje na ni. Proto je text ohledně opravy výše daně nadbytečný.

75. V § 42 odst. 1 písm. a) se slovo „při“ zrušuje.

K bodu 75 (§ 42 odst. 1 písm. a))

Navrhovaná změna je pouze legislativně technickou, která spočívá v úpravě začátku textu písmene tak, aby odpovídalo návěti odstavce 1.

76. V § 42 odst. 1 se písmeno b) zrušuje.

Dosavadní písmena c) až f) se označují jako písmena b) až e).

K bodu 76 (§ 42 odst. 1 písm. b))

Text zrušeného písmene b) byl přeformulován a přesunut do § 42 odst. 1 písm. f) zákona o dani z přidané hodnoty. Důvodem je skutečnost, že v novém písmenu f) jsou uvedeny všechny další skutečnosti, na jejichž základě dojde ke změně výše základu daně, které nejsou zahrnuty v písmenech a) až e).

77. V § 42 odst. 1 písm. b) se slovo „při“ zrušuje.

K bodu 77 (§ 42 odst. 1 písm. b))

Navrhovaná změna je pouze legislativně technickou, která spočívá v úpravě začátku textu písmene tak, aby odpovídalo návěti odstavce 1.

78. V § 42 odst. 1 písm. c) se slovo „pokud“ zrušuje a text „písm. d)“ se nahrazuje textem „písm. c)“.

K bodu 78 (§ 42 odst. 1 písm. c))

Jedná se o legislativně technickou změnu související se zrušením § 13 odst. 3 písm. c) zákona o dani z přidané hodnoty a následném přečíslování písmen. Zároveň dochází k legislativně technické změně, která spočívá v úpravě začátku textu písmene tak, aby odpovídalo návěti odstavce 1.

79. V § 42 odst. 1 písm. d) se slovo „při“ a slovo „nebo“ zrušují.

K bodu 79 (§ 42 odst. 1 písm. d))

Navrhovaná změna je pouze legislativně technickou, která spočívá v úpravě začátku textu písmene tak, aby odpovídalo návěti odstavce 1.

80. V § 42 odst. 1 písm. e) se slova „pokud byla úplata“ nahrazují slovy „použití úplaty“ a slovo „použita“ se zrušuje.

K bodu 80 (§ 42 odst. 1 písm. e))

Navrhovaná změna je pouze legislativně technickou, která spočívá v úpravě začátku textu písmene tak, aby odpovídalo návěti odstavce 1.

81. V § 42 se na konci odstavce 1 tečka nahrazuje slovem „ , nebo“ a doplňuje se písmeno f), které zní:

„f) další skutečnosti, na jejichž základě dojde ke změně výše základu daně podle § 36 a 36a po dni uskutečnění zdanitelného plnění.“.

K bodu 81 (§ 42 odst. 1 písm. f))

Nové písmeno f) představuje přeformulovaný text původního písmene b). Jako doposud je zde zahrnuto jak snížení, tak zvýšení základu daně podle § 36 a 36a zákona o dani z přidané hodnoty po dni uskutečnění zdanitelného plnění, a to na základě různých skutečností, které však nejsou zahrnuty v písmenech a) až e).

82. V § 42 odstavce 2 a 3 znějí:

„(2) Opravu základu daně podle odstavce 1 písm. f) v případě reorganizace nelze provést u plnění, které není jako pohledávka zahrnuto do schváleného reorganizačního plánu.

(3) Oprava základu daně se považuje za samostatné zdanitelné plnění uskutečněné

- a) dnem, kdy nastaly skutečnosti rozhodné pro provedení opravy základu daně,
- b) dnem schválení reorganizačního plánu v případě, že k opravě základu daně dochází z důvodu změny výše základu daně na základě tohoto plánu,
- c) dnem zrušení rozhodnutí o schválení reorganizačního plánu v případě, že k opravě základu daně dochází z důvodu změny výše základu daně na základě tohoto zrušení, nebo
- d) dnem přeměny reorganizace v konkurs v případě, že k opravě základu daně dochází z důvodu změny výše základu daně na základě této přeměny.“.

K bodu 82 (§ 42 odst. 2 a 3)

Jak vyplývá z judikatury Soudního dvora Evropské unie (především z rozsudku C-396/16 T-2, družba za ustvarjanje, razvoj in trženje elektronskih komunikacij in opreme, d.o.o., v úpadku), snížení závazků dlužníka, jež vyplývá z pravomocného povolení vyrovnání, představuje v souladu s článkem 185 odst. 1 směrnice o dani z přidané hodnoty změnu okolností zohledněných při výpočtu výše odpočtu ve smyslu tohoto ustanovení. Z toho vyplývá povinnost i pro poskytovatele plnění opravit základ daně. Opravu základu daně v případě reorganizace plátce provede podle § 42 odst. 1 písm. f) zákona o dani z přidané hodnoty. V novém odstavci 2 je upřesněno, u jakého plnění lze opravu základu daně při reorganizaci provést, tj. jen u plnění, které je jako pohledávka zahrnuto do schváleného reorganizačního plánu.

V nově přeformulovaném odstavci 3 je stanoveno, kdy se při opravě základu daně považuje samostatné zdanitelné plnění za uskutečněné. Nově je určeno, že samostatné zdanitelné plnění se považuje za uskutečněné dnem, kdy nastaly skutečnosti rozhodné pro provedení opravy základu daně. Den uskutečnění zdanitelného plnění je dále speciálně upraven u reorganizace, a sice při schválení reorganizačního plánu, zrušení rozhodnutí o schválení reorganizačního plánu nebo přeměně reorganizace v konkurs.

83. V § 42 se za odstavce 3 vkládají nové odstavce 4 až 6, které znějí:

„(4) Při opravě základu daně plátce

- a) vystaví opravný daňový doklad, nebo
- b) provede opravu základu daně v evidenci pro účely daně z přidané hodnoty, pokud plátce
 1. neměl povinnost vystavit daňový doklad nebo
 2. vystavil daňový doklad, ale pro účely vystavení opravného daňového dokladu mu není osoba, pro kterou se původní plnění uskutečnilo, dostatečně známa.

(5) Plátce je povinen vystavit opravný daňový doklad a vynaložit úsilí, které po něm lze rozumně požadovat, k tomu, aby se tento daňový doklad dostal do dispozice příjemce plnění do 15 dnů ode dne uvedeného v odstavci 3.

(6) Oprava základu daně jako samostatné zdanitelné plnění se uvede v daňovém přiznání za zdaňovací období, ve kterém se tato oprava považuje za uskutečněnou. Pokud je snižován základ daně a plátce má povinnost vystavit opravný daňový doklad, oprava základu daně jako samostatné zdanitelné plnění se uvede v daňovém přiznání za zdaňovací období, ve kterém plátce vynaložil úsilí, které po něm lze rozumně požadovat, k tomu, aby se tento daňový doklad dostal do dispozice příjemce plnění; to neplatí pro samostatné zdanitelné plnění uskutečněné podle odstavce 3 písm. b až d).“.

Dosavadní odstavce 4 až 10 se označují jako odstavce 7 až 13.

K bodu 83 (§ 42 odst. 3 až 6)

Odstavec 4 se týká vystavení opravného daňového dokladu v případě opravy základu daně. Zůstává povinnost vystavit opravný daňový doklad v případě, že plátce měl povinnost vystavit daňový doklad, přičemž navíc je stanovena povinnost vystavit opravný daňový doklad i v případě, že plátce vystavil daňový doklad, i když neměl povinnost vystavit daňový doklad, a přitom je osoba, pro kterou se plnění uskutečnilo, plátcí dostatečně známa. V ostatních případech zůstává zachována povinnost provést opravu základu daně v evidenci pro účely daně z přidané hodnoty.

Důvodem je snaha omezit vystavování opravného daňového dokladu jen na případy, kdy plátce měl původně povinnost vystavit daňový doklad nebo daňový doklad vystavil, ačkoliv tuto povinnost neměl, ale osoba, pro kterou se plnění uskutečnilo, je plátcí dostatečně známa, bez ohledu na to, zda původní vystavený daňový doklad obsahoval náležitosti podle § 29 odst. 1 písm. c) a d) zákona o dani z přidané hodnoty či nikoliv.

V odstavci 5 zůstává zachována povinnost vystavit opravný daňový doklad do 15 dnů ode dne uskutečnění zdanitelného plnění podle § 42 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty. Nově je doplněna povinnost ve stejné lhůtě vynaložit úsilí, které lze po plátcí rozumně požadovat, k tomu, aby se opravný daňový doklad dostal do dispozice příjemce plnění. Toto ustanovení plně koresponduje s novým textem § 28 odst. 8 zákona o dani z přidané hodnoty, jak je uvedeno v důvodové zprávě v bodu 48. k § 28 odst. 8.

Odstavec 6 stanoví, za jaké zdaňovací období se oprava základu daně jako samostatné zdanitelné plnění uvádí do daňového přiznání. Obecně se oprava základu daně uvádí v daňovém přiznání za zdaňovací období, ve kterém se tato oprava považuje za uskutečněnou podle § 42 odst. 3. Výjimkou je situace, kdy je základ daně při opravě snižován a plátce má povinnost vystavit opravný daňový doklad. V takovém případě se oprava základu daně uvádí v daňovém přiznání za zdaňovací období, ve kterém plátce vynaložil úsilí, které po něm lze rozumně požadovat, k tomu, aby se opravný daňový doklad dostal do dispozice příjemce plnění. Pod pojmem „vynaložil úsilí, které po něm lze rozumně požadovat, k tomu, aby se opravný daňový doklad dostal do dispozice příjemce plnění“ je nutné chápat stav, kdy plátce skutečně vynaložil (v případě potřeby i opakovaně) veškeré úsilí, které lze po plátcí rozumně požadovat, aby se předmětný opravný daňový doklad dostal z moci plátce do dispozice příjemce plnění obdobně, jak je uvedeno v důvodové zprávě u § 28 odst. 8 v bodu 48. To neplatí pro opravu základu daně v rámci reorganizace, tedy pro samostatné zdanitelné plnění uskutečněné podle odstavce 3 písm. b) až d).

84. V § 42 odst. 7 větě první se slova „a výše daně se uplatní sazba daně platná“ nahrazují slovy „plátce opraví výši daně, pro kterou použije sazbu daně platnou“, na konci textu věty první se doplňují slova „ , z níž vznikla povinnost přiznat daň“ a ve větě poslední se slova „a výše daně podle § 42 odst. 1 písm. b)“ nahrazují slovy „podle odstavce 1 písm. f)“.

K bodu 84 (§ 42 odst. 7)

Jedná se o legislativně technickou změnu v souvislosti se změnou odstavce 1, kdy dochází k vypuštění textu „oprava výše daně“. Plátce opraví základ daně a z toho vyplývá povinnost opravit i výši daně, pro kterou použije sazbu daně platnou ke dni povinnosti přiznat daň u původního zdanitelného plnění nebo ke dni přijetí úplaty, přičemž je rovněž doplněno, že se musí jednat o úplatu, z níž vznikla povinnost přiznat daň.

Z odůvodnění k pozměňovacímu návrhu přijatému na půdě Poslanecké sněmovny:

Navrhuje se legislativně technická oprava odkazu obsaženého v § 42 odst. 7, který původně odkazoval na § 42 odst. 1 písm. b). Jelikož došlo k přesunutí obsahu § 42 odst. 1 písm. b) pod písm. f) stejného odstavce, bylo nutné tuto změnu promítnout také do § 42 odst. 7. Předmětný bod pozměňovacího návrhu tuto chybu odstraňuje.

85. V § 42 odst. 8 se slova „a výše daně nelze provést“ nahrazují slovy „nelze provést, pokud den uvedený v odstavci 3 nastane“ a doplňují se věty druhá a třetí „Lhůta pro opravu základu daně neběží po dobu soudního nebo rozhodčího řízení v souvislosti se zbožím nebo službou, které byly předmětem původního uskutečněného zdanitelného plnění, pokud toto řízení má vliv na výši základu daně; v případě insolvenčního řízení lhůta pro opravu základu daně neběží v období ode dne zahájení insolvenčního řízení do dne schválení reorganizačního plánu. V případě přenechání zboží k užití na základě smlouvy podle § 13 odst. 3

písm. c) lze opravu základu daně provést po celou dobu tohoto přenechání zboží.“

K bodu 85 (§ 42 odst. 8)

Nově je zavedeno přerušení lhůty pro opravu základu daně po dobu soudního nebo rozhodčího řízení. Toto přerušení lhůty pro opravu základu daně se však týká pouze doby soudního nebo rozhodčího řízení, které se uskutečňuje výhradně v přímé souvislosti s původním dodáním zboží nebo poskytnutím služby, a to jen v případě, že by toto řízení mohlo mít faktický vliv na výši základu daně. Jedná se o obdobný princip, jakým se uplatňuje například přerušení lhůty pro stanovení daně podle ustanovení § 148 odst. 4 daňového řádu. Soudní řízení může být zahájeno v okamžiku, kdy došel soudou návrh (žaloba) na jeho zahájení nebo když bylo vydáno usnesení o zahájení řízení bez návrhu, Soudní řízení lze pokládat za ukončené okamžikem nabytí právní moci posledního rozhodnutí, které bylo v daném řízení vydáno. Rozhodčí řízení je zahájeno žalobou, a to dnem, kdy žaloba došla stálému rozhodčímu soudu anebo příslušnému rozhodci. Rozhodčí řízení je ukončeno, když je vydán rozhodčí nález, kterým se rozhoduje o žalobních nárocích. Stejným způsobem se postupuje i v případě insolvenčního řízení, kdy lhůta pro opravu základu daně neběží v období ode dne zahájení insolvenčního řízení do dne schválení reorganizačního plánu.

Důvodem je snaha přerušit stanovenou lhůtu pro opravu základu daně na nezbytně nutnou dobu v průběhu soudního nebo rozhodčího řízení, případně insolvenčního řízení, kdy plátce objektivně nezná výsledek těchto řízení, který může mít vliv na důvod a výši opravy základu daně.

Zároveň se navíc doplňuje možnost opravy základu daně i v průběhu smlouvy o přenechání zboží k užití.

Důvodem je skutečnost, že podle současného znění § 42 odst. 7 zákona o dani z přidané hodnoty lze provést opravu základu daně a výše daně rovněž ve lhůtě 3 let od konce zdaňovacího období, ve kterém došlo k převodu vlastnického práva ke zboží na uživatele podle § 13 odst. 3 písm. d) zákona o dani z přidané hodnoty, případně nastala skutečnost, na jejímž základě nedošlo k převedení vlastnického práva na uživatele podle § 13 odst. 3 písm. d) zákona o dani z přidané hodnoty. V případě přenechání zboží k užití na základě smlouvy, pokud je ujednáno, že vlastnické právo k užívanému zboží bude převedeno na jeho uživatele, lze v případě smlouvy uzavřené na delší dobu než tři roky provést opravu základu daně a výše daně pouze v případě, že již smlouva byla ukončena a došlo k převodu vlastnického práva ke zboží na uživatele, nebo nedošlo k převedení vlastnického práva na uživatele, ale smlouva byla rovněž ukončena, a to předčasně na základě nějaké nastalé skutečnosti. Úprava směřuje k tomu, aby při změně výše úplaty během platnosti smlouvy s délkou trvání více než tři roky bylo rovněž možno provést opravu základu daně, aniž by smlouva musela být ukončena.

86. V § 42 odst. 9 úvodní části ustanovení se slova „a výše daně“ zrušují.

K bodu 86 (§ 42 odst. 9 úvodní část ustanovení)

Dochází k promítnutí legislativně technických změn v § 42 zákona o dani z přidané hodnoty navazujících na skutečnost, že nově bude upravena jen oprava základu daně, nikoliv již samotná oprava výše daně, která bude odvislá od provedené opravy základu daně.

87. V § 42 odst. 9 písm. b) a c) se text „písm. d)“ nahrazuje textem „písm. c)“.

K bodu 87 (§ 42 odst. 9 písm. b) a c))

Jedná se o legislativně technickou změnu související se zrušením § 13 odst. 3 písm. c) zákona o dani z přidané hodnoty a následném přečíslování písmen.

88. V § 42 odst. 10 se slova „a výše daně“ zrušují, text „písm. d)“ se nahrazuje textem „písm. c)“ a text „odst. 1“ se nahrazuje textem „písm. a)“.

K bodu 88 (§ 42 odst. 9)

Jedná se o legislativně technickou změnu související se zrušením § 13 odst. 3 písm. c) zákona o dani z přidané hodnoty a následném přečíslování písmen.

89. V § 42 odst. 11 se slova „se oprava základu daně provede“ nahrazují slovy „provede plátce nebo identifikovaná osoba opravu základu daně“ a číslo „6“ se nahrazuje číslem „9“.

K bodu 89 (§ 42 odst. 11)

Jedná se o legislativně technickou změnu, která souvisí s vložením nových odstavců do § 42 zákona o dani z přidané hodnoty. Navíc je text doplněn a zpřesněn tak, aby bylo zřejmé, že ve vyjmenovaných případech provede opravu základu daně obdobně podle odstavců 1 až 9 nejen plátce, ale také i identifikovaná osoba.

90. V § 42 odst. 13 větě první se slova „se postupuje“ nahrazují slovy „postupuje plátce nebo identifikovaná osoba“, slova „ , 2, 4 a 5“ se nahrazují slovy „a 4 až 8“ a ve větě druhé se slova „a výše daně“ zrušují.

K bodu 90 (§ 42 odst. 13)

Jedná se o legislativně technickou změnu, která souvisí s vložením nových odstavců do § 42 zákona o dani z přidané hodnoty. Navíc je text doplněn a zpřesněn tak, aby bylo zřejmé, že při poskytnutí vybrané služby s místem plnění v tuzemsku, na které se použije zvláštní režim jednoho správního místa, postupuje obdobně podle odstavců 1 a 4 až 8 nejen plátce, ale také i identifikovaná osoba.

91. V nadpisu § 43 se slova „v jiných případech“ zrušují.

K bodu 91 (nadpis § 43)

Jedná se legislativně technickou změnu související se změnou § 42 zákona o dani z přidané hodnoty. Ustanovení § 42 zákona o dani z přidané hodnoty bude nově upravovat pouze změnu základu daně (ačkoli je zřejmé, že dojde-li k opravě základu daně, dojde následně na to i k opravě výše daně). Ustanovení § 43 bude obsahovat úpravu opravy výše daně v případech, že nedošlo ke změně základu daně. Proto již není třeba rozlišovat, že se jedná o opravu výše daně v jiných případech.

92. V § 43 odst. 1 věť druhé se slova „ , podle odstavce 2“ zrušují.

K bodu 92 (§ 43 odst. 1 věta druhá)

V ustanovení § 43 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty je uvedeno, že opravu výše daně lze provést nejdříve ke dni, ve kterém plátce nebo identifikovaná osoba, pro kterou se plnění uskutečnilo, obdržela opravný daňový doklad, nebo ve kterém byla provedena oprava v evidenci pro účely daně z přidané hodnoty. V ustanovení § 43 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty jsou zachyceny obě možnosti, tzn. je upravena povinnost vystavit opravný daňový doklad a taktéž i provést opravu výše daně v evidenci pro účely daně z přidané hodnoty. Odkaz na tento odstavec 2 je proto vypuštěn jako zcela nadbytečný.

93. V § 43 odstavec 2 zní:

„(2) V případě opravy výše daně podle odstavce 1 plátce nebo identifikovaná osoba

- a) vystaví opravný daňový doklad, nebo
- b) provedou opravu výše daně v evidenci pro účely daně z přidané hodnoty, pokud plátce nebo identifikovaná osoba
 1. neměli povinnost vystavit daňový doklad nebo
 2. vystavili daňový doklad, ale pro účely vystavení opravného daňového dokladu jim není osoba, pro kterou se původní plnění uskutečnilo, dostatečně známa.“

K bodu 93 (§ 43 odst. 2)

Odstavec 2 písm. a) se týká vystavení opravného daňového dokladu v případě opravy výše daně podle odstavce 1. Zůstává povinnost vystavit opravný daňový doklad v případě, že plátce nebo identifikovaná osoba měli povinnost vystavit daňový doklad, přičemž navíc je stanovena povinnost vystavit opravný daňový doklad i v případě, že plátce nebo identifikovaná osoba vystavili daňový doklad, i když neměli povinnost vystavit daňový doklad, a přitom je osoba, pro kterou se plnění uskutečnilo, plátcí nebo identifikované osobě dostatečně známa. V ostatních případech zůstává v odstavci 2 písm. b) zachována povinnost provést opravu základu daně v evidenci pro účely daně z přidané hodnoty.

Důvodem je snaha omezit vystavování opravného daňového dokladu jen na případy, kdy plátce nebo identifikovaná osoba měli původně povinnost vystavit daňový doklad nebo daňový doklad vystavili, ačkoliv tuto povinnost neměli, ale osoba, pro kterou se plnění uskutečnilo, je plátcí nebo identifikované osobě dostatečně známa, bez ohledu na to, zda původní vystavený daňový doklad obsahoval náležitosti podle § 29 odst. 1 písm. c) a d) zákona o dani z přidané hodnoty či nikoliv. Povinnost vystavit opravný daňový doklad v případě, že u původního plnění neměl plátce nebo identifikovaná osoba podle ustanovení § 28 odst. 1 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty povinnost vystavit daňový doklad, avšak daňový doklad byl přesto vystaven, i když osoba, pro kterou se plnění uskutečnilo, není plátcí nebo identifikované osobě dostatečně známa, se ruší. Současně se pro nadbytečnost vypouští slova „v jiných případech“ a nahrazují se odkazem na odstavec 1.

94. V § 43 se doplňuje odstavce 7, který zní:

„(7) Při poskytnutí úplaty, z níž vznikla povinnost přiznat daň, platí odstavce 1 až 4 obdobně.“

K bodu 94 (§ 43 odst. 7)

Ustanovení § 43 upravuje možnost opravy výše daně v případě, kdy plátce nebo identifikovaná osoba přiznala daň jinak, než stanoví tento zákon, a tím zvýšila daň na výstupu. Vzhledem k tomu, že plátce nebo identifikovaná osoba může přiznat daň i při přijetí úplaty, z níž vznikla povinnost přiznat daň, je nezbytné doplnit do ustanovení § 43 možnost obdobného postupu i pro tento případ.

95. § 44 se včetně nadpisu zrušuje.

K bodu 95 (§ 44)

Ustanovení § 44 zákona o dani z přidané hodnoty se zrušují z důvodu inkorporace této úpravy do nových ustanovení § 42a a násl. zákona o dani z přidané hodnoty.

96. V § 45 odst. 1 úvodní části ustanovení se slova „a výše daně“ a slova „v jiných případech“ zrušují.

K bodu 96 (§ 45 odst. 1 úvodní část ustanovení)

V odstavci 1 dochází k promítnutí legislativně technických změn v § 42 zákona o dani z přidané hodnoty navazujících na skutečnost, že nově bude upravena jen oprava základu daně, nikoliv již samotná oprava výše daně, která bude odvislá od provedené opravy základu daně. Současně se v návaznosti na změnu textu v § 43 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty vypouští pro nadbytečnost slova „v jiných případech“.

97. V § 45 se na konci odstavce 1 tečka nahrazuje čárkou a doplňuje se písmeno k), které zní:

„k) den uvedený v § 42 odst. 3.“

K bodu 97 (§ 45 odst. 1 písm. k))

Jako další povinná náležitost opravného daňového dokladu se doplňuje den, kdy se oprava základu daně považuje jako samostatné zdanitelné plnění za uskutečněné. Nová náležitost opravného daňového dokladu je stanovena z důvodu provedené změny § 42 odst. 3 a 4, kdy pro určení dne uskutečnění plnění je pro poskytovatele i příjemce plnění určující datum zjištění skutečností rozhodných pro provedení opravy základu daně.

98. V § 45 odst. 2 se za slova „zjednodušený daňový doklad“ vkládají slova „a osoba, pro kterou se plnění uskutečnilo, není plátcí dostatečně známa“.

K bodu 98 (§ 45 odst. 2)

Doplnění textu váže na provedené změny v § 42 odst. 3 a 4. Nově opravný daňový doklad nemusí obsahovat náležitosti podle odstavce 1 písm. c), d), h) a i) pouze v případě, že původní daňový doklad byl vystaven jako zjednodušený daňový doklad, avšak zároveň osoba, pro kterou se plnění uskutečnilo, není plátcí, který opravný daňový doklad vystavuje, dostatečně známa. Tato úprava souvisí se změnou textu v § 42 odst. 4 písm. b).

99. V § 45 odst. 4 větě první se slova „a oprava výše daně“ a slova „v jiných případech“ zrušují.

K bodu 99 (§ 45 odst. 4 větě první)

V odstavci 4 dochází k promítnutí legislativně technických změn v § 42 zákona o dani z přidané hodnoty navazujících na skutečnost, že nově bude upravena jen oprava základu daně, nikoliv již samotná oprava výše daně, která bude odvislá od provedené opravy základu daně. Současně se v návaznosti na změnu textu v § 43 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty vypouští pro nadbytečnost slova „v jiných případech“.

100. V § 45 se doplňuje odstavec 5, který zní:

„(5) Opravný daňový doklad lze vystavit i v případě, že je opravou zvyšována výše daně, pokud plátce přiznal daň jinak, než stanoví tento zákon, a tím snížil daň na výstupu.“.

K bodu 100 (§ 45 odst. 5)

Ustanovení § 43 zákona o dani z přidané hodnoty upravuje situaci, kdy plátce nebo identifikovaná osoba přiznala daň jinak, než stanoví zákon o dani z přidané hodnoty, a tím zvýšila daň na výstupu. V opačném případě, kdy plátce nebo identifikovaná osoba přiznala daň jinak, než stanoví zákon o dani z přidané hodnoty, a tím naopak snížila daň na výstupu, se postupuje podle ustanovení § 141 daňového řádu. V této situaci je z důvodu možnosti provedení opravy odpočtu daně u příjmech plnění nově doplněna možnost vystavit opravný daňový doklad i v tomto případě.

101. V části první hlavě II dílu 6 se nad § 46 vkládá označení oddílu 3, které včetně nadpisu zní:

„Oddíl 3
**Oprava základu daně v případě nedobytné
pohledávky“.**

K bodu 101 (část první hlava II díl 6 oddíl 3)

Nově vložené § 46 až § 46g nahrazují § 44 (oprava výše daně u pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení). Cílem nové právní úpravy je vyšší harmonizace tuzemské právní úpravy s článkem 90 směrnice o dani z přidané hodnoty, který upravuje změny základu daně po uskutečnění plnění, v případech nezaplacení ceny za zdanitelné plnění. Jak vyplývá ze související judikatury Soudního dvora Evropské unie (zejména rozhodnutí ve věcech C-330/95 Goldsmiths a C-246/16 Enzo Di Maura), je smyslem článku 90 směrnice o dani z přidané hodnoty mimo jiné nezatížit odvodem daně plátce poskytovatelů zdanitelné plnění v případech, kdy je mu toto plnění zcela nebo částečně nezaplaceno, a to z důvodu, že správce daně nemůže vybrat daň převyšující částku, která byla poskytovateli plnění zaplacená. Vzhledem k tomu, že nezaplacení může být za určitých okolností těžko ověřitelné nebo pouze dočasné, je členským státům v článku 90 odst. 2 směrnice o dani z přidané hodnoty dána pravomoc odchýlit se v případě nezaplacení plnění od ostatních případů snížení základu daně a definovat situace, kdy plnění zůstane s vysokou pravděpodobností zcela nebo zčásti nezaplaceno. Protože stávající tuzemská právní úprava připouští opravy základu daně (resp. výše daně) při nezaplacení zdanitelného plnění pouze u pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení řešeném konkursem, je navržena nová úprava, která umožní opravy základu daně i v dalších případech nezaplacení zdanitelného plnění. V souladu se směrnicí o dani z přidané hodnoty plátcí poskytovatelům zdanitelné plnění k datu jeho

uskutečnění i nadále vznikne povinnost přiznat daň, současně však jsou definovány situace (resp. oproti stávajícímu § 44 je rozšířen jejich okruh), kdy je poskytnuté plnění považováno s vysokou pravděpodobností za definitivně nezaplacené a stanoven okamžik, kdy z tohoto důvodu dojde ke snížení základu daně. Aby se zamezilo nežádoucímu dopadu rozšíření nové úpravy na ostatní přihlášené věřitele v již zahájených insolvenčních řízeních, jsou nastavena přechodná ustanovení tak, aby se postup podle nové úpravy uplatnil pouze v případě, že k zahájení řízení, jejichž průběh nebo výsledek je podmínkou pro provedení opravy základu daně v případě nedobytné pohledávky, dojde od účinnosti novely zákona o dani z přidané hodnoty. Zákonná úprava daně z přidané hodnoty nicméně nemůže při určování pravidel pro opravy základu daně při nezaplacení zdanitelného plnění pominout nutnou obezřetnost dodavatelů zboží a služeb (poskytovatelů zdanitelných plnění) v obchodních vztazích, předpokládající mimo jiné, včasnou identifikaci rizikových odběratelů (potenciálních dlužníků) a aktivní postup dodavatelů v případě existujícího prodlení jejich odběratelů při úhradě splatných pohledávek. Vzhledem k oprávnění státu definovat situace, kdy poskytnuté zdanitelné plnění zůstane zcela nebo zčásti nezaplaceno a zejména za účelem maximalizace právní jistoty věřitelů a dlužníků ohledně jejich práv a povinností, jsou pravidla pro opravy základu daně při nezaplacení zdanitelného plnění nastavena tak, aby tyto opravy byly prováděny a jejich výše byla odvislá od přesně vymezených situací resp. od zahájení, průběhu nebo výsledku konkrétních řízení, jakými jsou insolvenční řízení, exekuční řízení a řízení o pozůstalosti.

Vzhledem ke specifčnosti opravy základu daně v případě nedobytné pohledávky oproti ostatním případům oprav základu daně není právní úprava snížení základu daně v případech nezaplacení zdanitelného plnění obsažena přímo v § 42, ale je upravena samostatně.

102. § 46 včetně nadpisu zní:

„§ 46

**Základní ustanovení o opravě základu daně v případě
nedobytné pohledávky**

(1) Věřitel je oprávněn provést opravu základu daně v případě nedobytné pohledávky, pokud

- a) pohledávka ze zdanitelného plnění je vymáhána v exekučním řízení podle exekučního řádu, ve kterém nebyla dosud zcela vymožena, a od vydání prvního exekučního příkazu v tomto řízení uplynuly nejméně 2 roky; opravu základu daně nelze provést, pokud exekuci není možné provést z důvodu stanoveného právním předpisem upravujícím jiné řízení než exekuční řízení podle exekučního řádu,
- b) pohledávka ze zdanitelného plnění byla vymáhána v exekučním řízení podle exekučního řádu a tato exekuce skončila zastavením pro nemajetnost dlužníka,
- c) se dlužník nachází v insolvenčním řízení, věřitel přihlásil svoji pohledávku ze zdanitelného plnění nejpozději ve lhůtě stanovené rozhodnutím soudu o úpadku, tato pohledávka byla zjištěna a v insolvenčním řízení se k ní přihlíží a insolvenční soud

1. rozhodl o prohlášení konkursu na majetek dlužníka nebo o přeměně reorganizace v konkurs,
 2. schválil oddlužení a ze zprávy pro oddlužení je zřejmé, že pohledávka ze zdanitelného plnění nebude zcela nebo zčásti uspokojena, nebo
 3. zastavil insolvenční řízení z důvodu zamítnutí, odmítnutí nebo zpětvzetí návrhu na povolení oddlužení, neschválení oddlužení nebo zrušení schváleného oddlužení, pokud je z těchto rozhodnutí zřejmé, že majetek dlužníka je pro uspokojení věřitelů zcela nepostačující,
- d) došlo ke smrti dlužníka a z výsledků skončeného řízení o pozůstalosti je zřejmé, že pohledávka ze zdanitelného plnění nebude zcela nebo zčásti uspokojena; v případě likvidace pozůstalosti musí být pohledávka ze zdanitelného plnění uvedena v seznamu pohledávek a pokud jde o pohledávku, která se zjišťuje, musí se jednat o pohledávku ze zdanitelného plnění, která je zjištěna,
- e) bylo zahájeno a dosud neskončilo řízení podle písmen a) až d), věřitel uplatnil svá procesní práva směřující k uspokojení pohledávky, ale dosud nenastaly všechny skutečnosti rozhodné pro provedení opravy základu daně podle písmen a) až d) a uplynulo 5 let od konce zdaňovacího období, ve kterém se uskutečnilo zdanitelné plnění.

(2) Pokud po provedení opravy základu daně v případě nedobytné pohledávky nastanou skutečnosti podle odstavce 1 písm. a) až d) zakládající provedení další opravy základu daně v případě nedobytné pohledávky, které mají za následek

- a) zvýšení opraveného základu daně, je věřitel povinen provést další opravu základu daně v případě nedobytné pohledávky; podmínky pro provedení opravy základu daně v případě nedobytné pohledávky jsou splněny i v případě, že podle zprávy pro oddlužení nebo podle výsledků skončeného řízení o pozůstalosti bude pohledávka ze zdanitelného plnění plně uspokojena,
- b) snížení opraveného základu daně, je věřitel oprávněn provést opravu základu daně v případě nedobytné pohledávky.

(3) Opravu základu daně podle odstavce 1 nelze provést, pokud

- a) věřitel a dlužník jsou nebo ke dni uskutečnění zdanitelného plnění byli
 1. kapitálově spojenými osobami s tím, že výše podílu představuje nebo ke dni uskutečnění zdanitelného plnění představovala alespoň 25 % základního kapitálu nebo 25 % hlasovacích práv těchto osob, nebo
 2. osobami blízkými,
- b) věřitel a dlužník jsou nebo v době uskutečnění zdanitelného plnění byli společníky téže společnosti

a toto plnění bylo uskutečněno na základě příslušné společenské smlouvy,

- c) dlužník ke dni uzavření smlouvy, podle které je poskytováno zdanitelné plnění, jehož se oprava základu daně v případě nedobytné pohledávky týká, byl nespolehlivým plátcem nebo nespolehlivou osobou,
- d) oprava základu daně již byla provedena z jiného důvodu uvedeného v odstavci 1, a to v rozsahu, v jakém byla tato oprava a opravy s ní související provedeny,
- e) dlužník není věřiteli dostatečně znám,
- f) věřitel nejpozději k datu dodání zboží nebo poskytnutí služby věděl, že zdanitelné plnění nebude řádně zapláceno, nebo to s přihlédnutím k okolnostem obchodního vztahu, na základě kterého bylo poskytnuto zdanitelné plnění, vědět měl a mohl, pokud by v průběhu obchodního vztahu postupoval s péčí odpovídající péči řádného hospodáře,
- g) věřitel neopravil základ daně podle § 42 v případě přeměny reorganizace v konkurs poté, co na základě schválení reorganizačního plánu opravil základ daně podle § 42, nebo
- h) dlužník přestal být plátcem.

(4) Opravu základu daně podle odstavců 1 a 2 nelze provést po uplynutí 3 let od konce zdaňovacího období, ve kterém

- a) se uskutečnilo zdanitelné plnění, nebo
- b) došlo k převzetí celkového díla, a to v případě, že byla poskytována dílčí plnění.

(5) Lhůta pro opravu základu daně podle odstavce 4 neběží

- a) po dobu exekučního řízení vedeného za účelem vymožení pohledávky věřitele,
- b) po dobu insolvenčního řízení, ve kterém se věřitel domáhá uspokojení pohledávky,
- c) po dobu řízení o pozůstalosti, ve kterém se věřitel domáhá uspokojení pohledávky,
- d) po dobu správního, soudního nebo rozhodčího řízení vedeného za účelem nebo v souvislosti se vznikem exekučního titulu, pokud věřitel následně na základě výsledků těchto řízení uplatnil v řízeních podle odstavce 1 písm. a) až d) svá procesní práva směřující k uspokojení pohledávky, nebo
- e) od zahájení likvidace dlužníka do zahájení insolvenčního řízení, pokud se věřitel v řízení o likvidaci dlužníka domáhá uspokojení pohledávky a v průběhu likvidace je zjištěn úpadek dlužníka.

(6) Věřitelem se pro účely daně z přidané hodnoty rozumí plátec,

- a) který uskutečnil zdanitelné plnění vůči jinému plátcovi, z něhož mu vznikla povinnost přiznat daň,
- b) který daň z tohoto plnění přiznal,
- c) který neobdržel úplatu nebo její část za toto plnění a

d) jehož právo na plnění z pohledávky nezaniklo.

(7) Dlužníkem se pro účely daně z přidané hodnoty rozumí plátc, který přijal od věřitele zdanitelné plnění, za které nebyla poskytnuta úplata nebo její část.“

K bodu 102 (§ 46)

K odstavci 1

Jedním ze základních předpokladů pro opravu základu daně z důvodu nezaplacení zdanitelného plnění, je skutečnost, že předmětné zdanitelné plnění lze považovat s vysokou pravděpodobností za definitivně nezaplacené. V odstavci 1 jsou proto vymezeny případy, kdy je zdanitelné plnění pro účely opravy základu daně považováno za zcela nebo zčásti nezaplacené a lze u něj provedenou opravou snížit základu daně. Ve všech případech vymezených v tomto odstavci je předpokládána existence řízení vedeného z pohledu věřitele za účelem zaplacení jím poskytnutého zdanitelného plnění, do něhož věřitel vstoupil či jehož zahájení sám inicioval. Aby nebyla možnost provedení opravy (tj. snížení) základu daně podmíněna výsledkem neúměrně dlouhého řízení, kdy oprava základu daně je podmíněna výsledkem skončeného řízení, je v písmeni e) konstruován speciální titul pro opravu základu daně. Opravu základu daně lze provést i v případě, že sice bylo příslušné řízení zahájeno, ale dosud nebylo ukončeno a tudíž nenastaly všechny skutečnosti rozhodné pro provedení opravy základu daně podle písm. a) až d), a od data uskutečnění zdanitelného plnění, které bylo plně nebo částečně nezaplaceno, již uplynulo 5 let a ostatní podmínky pro provedení opravy základu daně jsou splněny.

K odstavci 2

Opravu základu daně je věřitel oprávněn provést také v případě, že po provedení první opravy základu daně nastanou ve lhůtě pro opravu základu daně další skutečnosti, které umožňují provést opravu základu daně, a touto opravou dojde k dalšímu snížení nebo naopak ke zvýšení opraveného základu daně. Současně však podle dalších ustanovení platí, že opravu základu daně nelze provést v rozsahu, v jakém již byla oprava základu daně a opravy s ní související provedeny a při stanovení výše této další opravy musí věřitel zohlednit všechny změny základu daně provedené předešlou opravou základu daně v případě nedobytné pohledávky a opravami nebo změnami s ní souvisejícími.

K odstavci 3

V odstavci 3 jsou vyjmenovány případy, kdy nelze opravu základu daně provést, a to z důvodu vyloučení provádění oprav základu daně v neopodstatněných případech, snahy zamezit zneužívajícím praktikám anebo v případě, kdy dlužník není věřiteli dostatečně znám, což znamená, že věřitel není schopen dlužníka natolik jednoznačně označit, aby mohl uplatnit svá procesní práva směřující k uspokojení pohledávky. Tento případ dopadá např. na situace, kdy věřitel vystavil v souvislosti s uskutečněním zdanitelného plnění zjednodušený daňový doklad a není schopen (např. ani pomocí jiných dokumentů, jako je kupní smlouva, smlouva o dílo, apod.) dlužníka identifikovat.

Z definic věřitele a dlužníka obsažených v odstavcích 6 a 7 vyplývá, že opravu základu daně v případě nedobytné pohledávky lze provést pouze za předpokladu, že dlužník byl ke dni uskutečnění původního zdanitelného plnění plátcem a je jím i v době provádění opravy základu daně. Z důvodu jednoznačného vymezení případů, kdy opravu základu daně nelze provést, je posledně uvedený případ explicitně uveden i v odstavci 3.

Provedení opravy základu daně je podmíněno dobrou vírou věřitele v řádné zaplacení zdanitelného plnění. Řádným zaplacením se přitom rozumí úhrada zdanitelného plnění podle

sjednaných platebních podmínek, tj. zejména ve sjednané výši a době. Předpokladem dobré víry je obezřetnost dodavatelů zboží a poskytovatelů služeb v obchodních vztazích, znamenající mimo jiné posuzování obchodník rizik, včasnou identifikaci rizikových odběratelů (potenciálních dlužníků) a včasný aktivní postup dodavatelů v případě existujícího prodlení jejich odběratelů při úhradě splatných pohledávek, což jsou atributy, předpokládané při péči řádného hospodáře.

K odstavci 4

Vzhledem k tomu, že provádění oprav základu daně v časově neomezeném úseku by bylo neúměrně zatěžující jak pro daňové subjekty, tak i při správě daně, je provedení opravy základu daně časově omezeno. Opravu základu daně nebude možné provést, pokud od konce zdaňovacího období, v němž se původní zdanitelné plnění uskutečnilo, uplynou 3 roky.

K odstavci 5

Aby oprava základu daně nebyla znemožněna pro marné uplynutí lhůty z důvodu běžícího řízení, jehož konečný nebo průběžný výsledek je pro provedení nebo určení výše opravy základu daně nezbytný, je v tomto odstavci současně vymezeno, kdy lhůta pro provedení opravy základu daně neběží.

Lhůta pro opravu základu daně mimo jiné neběží po dobu soudního nebo rozhodčího řízení vedeného za účelem vzniku exekučního titulu ani po dobu případného souvisejícího správního řízení. Soudní řízení může být zahájeno v okamžiku, kdy došel soudu návrh (žaloba) na jeho zahájení nebo když bylo vydáno usnesení o zahájení řízení bez návrhu, Soudní řízení lze pokládat za ukončené okamžikem nabytí právní moci posledního rozhodnutí, které bylo v daném řízení vydáno. Rozhodčí řízení je zahájeno žalobou, a to dnem, kdy žaloba došla stálému rozhodčímu soudu anebo příslušnému rozhodci. Rozhodčí řízení je ukončeno, když je vydán rozhodčí nález, kterým se rozhoduje o žalobních nárocích. Příkladem správního řízení, během něhož neběží lhůta pro opravu základu daně v případě nedobytné pohledávky, jsou účastnické spory podle zákona č. 127/2005 Sb., o elektronických komunikacích, ve znění pozdějších předpisů, či obdobné spory rozhodované podle zákona č. 458/2000 Sb., energetický zákon, ve znění pozdějších předpisů (správním orgánem je v uvedených případech Český telekomunikační úřad resp. Energetický regulační úřad).

Z odůvodnění k pozměňovacímu návrhu přijatému na půdě Poslanecké sněmovny:

Předmětem tohoto bodu je úprava daného novelizačního bodu tak, aby odpovídal důvodové zprávě a původnímu záměru navrhovatele. Záměrem navrhovaného ustanovení § 46 odst. 5 je vymezení, kdy lhůta pro provedení opravy základu daně, která je upravena v § 46 odst. 4, neběží.

K odstavcům 6 a 7

V odstavcích 6 a 7 jsou obsaženy definice věřitele a dlužníka. Stejně jako podle stávajícího § 44 je i podle § 46 provedení opravy základu daně umožněno pouze za předpokladu, že věřitel i dlužník byli ke dni uskutečnění původního zdanitelného plnění plátcí a jsou jimi i ke dni provádění opravy základu daně. Uvedené podmínky jsou v souladu se zásadou daňové neutrality, která je však naplněna pouze v případě, že v případě provedení opravy základu daně věřitelem je ve stejné výši dlužníkem provedena oprava uplatněného odpočtu daně. Zákonodárci je nicméně známo, že na danou problematiku existují i opačné názory, které ve svém důsledku vedly k zahájení řízení o předběžné otázce ve věci C-127/18 A-PACK CZ, s.r.o. před Soudním dvorem Evropské unie, a je proto připraven podle výsledků předmětného řízení úpravu opravy základu daně v případě nedobytné pohledávky případně korigovat.

103. Za § 46 se vkládají nové § 46a až 46g, které včetně nadpisů znějí:

„§ 46a

Výše opravy základu daně v případě nedobytné pohledávky

(1) Oprava základu daně v případě nedobytné pohledávky se provede ve výši základu daně stanoveného z

- a) neobdržené úplaty za zdanitelné plnění, která nebyla vymožena v exekučním řízení,
- b) neobdržené úplaty za zdanitelné plnění v případě prohlášení konkursu na majetek dlužníka nebo při přeměně reorganizace v konkurs,
- c) předpokládané neobdržené úplaty podle zprávy pro oddlužení v případě schválení oddlužení,
- d) neobdržené úplaty za zdanitelné plnění v případě zastavení insolvenčního řízení,
- e) neobdržené úplaty za zdanitelné plnění na základě výsledku skončeného řízení o pozůstalosti; opravu základu daně nelze provést do výše, v jaké povinnost k úhradě dluhů věřitele přešla na dědice, nebo
- f) neobdržené úplaty za zdanitelné plnění určené kvalifikovaným odhadem na základě dosavadního výsledku a průběhu příslušného řízení, jde-li o opravu základu daně podle § 46 odst. 1 písm. e).

(2) Při stanovení výše základu daně podle odstavce 1 se neobdržená úplata sníží o částku v peněžních prostředcích nebo hodnotu nepeněžitého plnění, které věřitel obdržel v souvislosti s pojištěním nebo zajištěním pohledávky.

(3) Pokud po provedení opravy základu daně v případě nedobytné pohledávky došlo ke skutečností zakládajícím provedení další opravy základu daně v případě nedobytné pohledávky, věřitel při stanovení výše této další opravy zohlední všechny změny základu daně provedené předešlou opravou základu daně v případě nedobytné pohledávky a opravami nebo změnami s ní souvisejícími.

(4) Pokud nebyla pohledávka v insolvenčním řízení v rámci přezkoumání přihlášených pohledávek zjištěna v hodnotě, kterou měla v době svého vzniku, vychází se při opravě základu daně v případě nedobytné pohledávky z hodnoty pohledávky zjištěné na přezkumném jednání nebo při přezkumu provedeném insolvenčním správcem v oddlužení.

(5) Pokud byla pohledávka přezkoumávána v rámci likvidace pozůstalosti, vychází se při opravě základu daně v případě nedobytné pohledávky z hodnoty pohledávky, v jaké je pohledávka v řízení o pozůstalosti považována za zjištěnou.

(6) Pokud je úplata za zdanitelné plnění bez ekonomického opodstatnění zcela zjevně odchylná od

obvyklé ceny určené ke dni jeho uskutečnění, je věřitel oprávněn provést opravu základu daně v případě nedobytné pohledávky pouze do výše základu daně stanoveného z této obvyklé ceny.

(7) Byl-li u původního zdanitelného plnění stanoven základ daně v nesprávné výši, může věřitel provést opravu základu daně v případě nedobytné pohledávky pouze do výše odpovídající správně stanovenému základu daně.

(8) Dojde-li před provedením opravy základu daně v případě nedobytné pohledávky k opravě základu daně, opravě základu daně v případě nedobytné pohledávky nebo opravě výše daně, vychází se při opravě základu daně v případě nedobytné pohledávky z opraveného základu daně nebo opravené výše daně.

§ 46b

Změna výše opravy základu daně určené kvalifikovaným odhadem

(1) Věřitel je povinen změnit výši opravy základu daně určené kvalifikovaným odhadem, pokud

- a) nastaly skutečnosti zakládající oprávnění k provedení opravy základu daně v případě nedobytné pohledávky podle § 46 odst. 1 písm. a) až d) a
- b) z těchto skutečností vyplývá, že skutečná výše základu daně stanoveného z neobdržené úplaty neodpovídá výši opravy základu daně určené kvalifikovaným odhadem.

(2) Změnit výši opravy základu daně podle odstavce 1 nelze, pokud je absolutní hodnota rozdílu mezi skutečnou výši opravy základu daně a výši opravy určené kvalifikovaným odhadem nižší než 1 000 Kč.

(3) Je-li hodnota rozdílu mezi skutečnou výši opravy základu daně a výši opravy určenou kvalifikovaným odhadem

- a) kladná, věřitel zvýší výši opravy základu daně o absolutní hodnotu tohoto rozdílu,
- b) záporná, věřitel sníží výši opravy základu daně o absolutní hodnotu tohoto rozdílu.

§ 46c

Dodatečná oprava základu daně v případě nedobytné pohledávky

(1) Věřitel je povinen provést dodatečnou opravu základu daně v případě nedobytné pohledávky, pokud se po provedení opravy základu daně podle § 46 nebo po změně výše opravy základu daně podle § 46b sníží poslední známá neobdržená úplata.

(2) První dodatečnou opravu podle odstavce 1 v případě oddlužení je věřitel povinen provést poté, co skutečná výše uspokojení přesáhla výši předpokládanou schválenou zprávou pro oddlužení po schválení oddlužení.

(3) Do snížení poslední známé neoddržené úplaty podle odstavce 1 nebo 2 se započte rovněž částka v peněžních prostředcích nebo hodnota nepeněžitého plnění, které věřitel obdržel v souvislosti s postoupením pohledávky nebo v souvislosti s pojištěním nebo zajištěním pohledávky.

(4) Věřitel je oprávněn provést dodatečnou opravu základu daně v případě nedobytné pohledávky, pokud se po provedení opravy základu daně podle § 46 nebo po změně výše opravy základu daně podle § 46b zvýší poslední známá neoddržená úplata.

(5) Je-li hodnota rozdílu mezi základem daně stanoveným z poslední známé neoddržené úplaty a základem daně stanoveným z neoddržené úplaty po změně poslední známé neoddržené úplaty podle odstavce 1, 2 nebo 4

- a) kladná, věřitel sníží výši opravy základu daně o absolutní hodnotu tohoto rozdílu,
- b) záporná, věřitel zvýší výši opravy základu daně o absolutní hodnotu tohoto rozdílu.

(6) Dodatečnou opravu základu daně nelze provést po uplynutí 5 let od konce zdaňovacího období, ve kterém se oprava základu daně považuje jako samostatné zdanitelné plnění za uskutečněné. Pro počítání této lhůty se použije § 46 odst. 5 obdobně.

§ 46d

Zrušení opravy základu daně v případě nedobytné pohledávky

(1) Věřitel je povinen provést zrušení opravy základu daně v případě nedobytné pohledávky, pokud provedl opravu základu daně v případě nedobytné pohledávky z důvodu prohlášení konkursu na majetek dlužníka a insolvenční soud zrušil konkurs z důvodu

- a) zjištění, že nebyl ani dodatečně osvědčen dlužníkům úpadek,
- b) zjištění, že není žádný přihlášený věřitel a všechny pohledávky za majetkovou podstatou a pohledávky jim postavené na roveň jsou uspokojeny, nebo
- c) souhlasu všech věřitelů a insolvenčního správce s návrhem dlužníka na zrušení konkursu.

(2) Zrušení opravy základu daně podle odstavce 1 provede věřitel ve výši poslední známé neoddržené úplaty.

§ 46e

Opravné daňové doklady v případě nedobytné pohledávky

(1) Rozhodne-li se věřitel opravit základ daně v případě nedobytné pohledávky, je povinen vystavit základní opravný daňový doklad do 30 dnů ode dne zjištění skutečností, na základě kterých se rozhodl tuto opravu provést.

(2) Věřitel je povinen vystavit opravný daňový doklad

- a) v případě změny výše opravy základu daně určené kvalifikovaným odhadem do 30 dnů ode dne zjištění skutečností, na základě kterých mu vznikla povinnost změnit výši opravy základu daně určené kvalifikovaným odhadem,
- b) v případě dodatečné opravy základu daně do 30 dnů ode dne snížení nebo zvýšení poslední známé neoddržené úplaty, nebo
- c) při zrušení opravy základu daně do 30 dnů ode dne zjištění skutečností, na základě kterých mu vznikla povinnost provést zrušení opravy základu daně.

(3) Základní opravný daňový doklad musí obsahovat tyto údaje:

- a) označení věřitele,
- b) daňové identifikační číslo věřitele,
- c) označení dlužníka,
- d) daňové identifikační číslo dlužníka,
- e) odkaz na příslušné ustanovení § 46 odst. 1, podle kterého je oprava základu daně prováděna,
- f) informaci o tom, že se jedná o další opravu základu daně v případě nedobytné pohledávky, pokud se jedná o opravu základu daně podle § 46 odst. 2,
- g) spisovou značku insolvenčního řízení, je-li oprava základu daně prováděna z důvodu insolvenčního řízení,
- h) evidenční číslo základního opravného daňového dokladu,
- i) den vystavení základního opravného daňového dokladu,
- j) den uskutečnění opravy základu daně, pokud touto opravou došlo ke snížení výše opravy základu daně, informace vztahující se k původnímu zdanitelnému plnění, a to
 1. evidenční číslo daňového dokladu,
 2. den uskutečnění původního zdanitelného plnění,
 3. výši úplaty,
 4. základ daně,
 5. sazbu daně a
 6. výši daně,
- l) informace vztahující se k předchozí opravě základu daně, změně výše opravy základu daně určené kvalifikovaným odhadem, dodatečné opravě základu daně a zrušení opravy základu daně, pokud byly provedeny, a to
 1. evidenční číslo základního opravného daňového dokladu a opravných daňových dokladů,
 2. den vystavení základního opravného daňového dokladu a opravných daňových dokladů,
 3. den uskutečnění zdanitelného plnění,
 4. výši předchozí opravy základu daně, změny výše opravy základu daně určené kvalifikovaným odhadem, dodatečné opravy základu daně a zrušení opravy základu daně,

5. výši opravy poslední známé daně,
m) informace vztahující se k opravě základu daně v případě nedobytné pohledávky, a to
1. neobdrženou úplatu za původní zdanitelné plnění,
 2. výši opravy základu daně,
 3. daň vypočtenou z neobdržené úplaty za původní zdanitelné plnění.

(4) Opravný daňový doklad v případě změny výše opravy základu daně určené kvalifikovaným odhadem obsahuje tyto údaje:

- a) označení věřitele,
- b) daňové identifikační číslo věřitele,
- c) označení dlužníka,
- d) daňové identifikační číslo dlužníka,
- e) informaci o tom, že jde o změnu výše opravy základu daně určené kvalifikovaným odhadem,
- f) spisovou značku insolvenčního řízení, pokud je oprava základu daně prováděna z důvodu insolvenčního řízení,
- g) evidenční číslo
 1. daňového dokladu,
 2. základního opravného daňového dokladu,
 3. opravného daňového dokladu v případě změny výše opravy základu daně určené kvalifikovaným odhadem,
- h) den
 1. uskutečnění původního zdanitelného plnění,
 2. uskutečnění opravy základu daně v případě nedobytné pohledávky,
 3. vystavení opravného daňového dokladu v případě změny výše opravy základu daně určené kvalifikovaným odhadem,
 4. uskutečnění změny výše opravy základu daně určené kvalifikovaným odhadem, pokud touto změnou došlo ke snížení výše opravy základu daně,
- i) informace vztahující se k původnímu zdanitelnému plnění, a to
 1. výši úplaty,
 2. základ daně,
 3. sazbu daně a
 4. výši daně,
- j) informace vztahující se k opravě základu daně v případě nedobytné pohledávky, a to
 1. neobdrženou úplatu za původní zdanitelné plnění určenou kvalifikovaným odhadem,
 2. výši opravy základu daně,
 3. daň vypočtenou z neobdržené úplaty za původní zdanitelné plnění,
- k) informace vztahující se ke změně výše opravy základu daně určené kvalifikovaným odhadem, a to
 1. neobdrženou úplatu za původní zdanitelné plnění podle § 46a odst. 1 písm. a) až e),
 2. rozdíl mezi výší neobdržené úplaty podle bodu 1 a výší neobdržené úplaty, která odpovídá výši

opravy základu daně určené kvalifikovaným odhadem,

3. sazbu daně,
4. základ daně stanovený z rozdílu podle bodu 2,
5. daň vypočtenou z rozdílu podle bodu 2.

(5) Opravný daňový doklad v případě dodatečné opravy základu daně obsahuje tyto údaje:

- a) označení věřitele,
- b) daňové identifikační číslo věřitele,
- c) označení dlužníka,
- d) daňové identifikační číslo dlužníka,
- e) informaci o tom, že jde o dodatečnou opravu základu daně,
- f) evidenční číslo
 1. daňového dokladu,
 2. základního opravného daňového dokladu,
 3. opravného daňového dokladu v případě změny výše opravy základu daně určené kvalifikovaným odhadem, pokud byla tato změna provedena,
 4. opravného daňového dokladu v případě dodatečné opravy základu daně,
- g) den
 1. uskutečnění původního zdanitelného plnění,
 2. uskutečnění opravy základu daně v případě nedobytné pohledávky,
 3. uskutečnění změny výše opravy základu daně určené kvalifikovaným odhadem, pokud byla tato změna provedena,
 4. vystavení opravného daňového dokladu v případě dodatečné opravy základu daně,
 5. uskutečnění dodatečné opravy základu daně, pokud touto opravou došlo ke snížení výše opravy základu daně,
- h) snížení nebo zvýšení poslední známé neobdržené úplaty, které je důvodem pro dodatečnou opravu základu daně,
- i) výši poslední známé neobdržené úplaty,
- j) výši neobdržené úplaty po jejím snížení nebo zvýšení podle § 46c,
- k) rozdíl mezi
 1. výši poslední známé neobdržené úplaty a
 2. výši neobdržené úplaty po jejím snížení podle § 46c,
- l) sazbu daně,
- m) základ daně stanovený z rozdílu podle písmene k),
- n) daň vypočtenou z rozdílu podle písmene k).

(6) Opravný daňový doklad při zrušení opravy základu daně obsahuje tyto údaje:

- a) označení věřitele,
- b) daňové identifikační číslo věřitele,
- c) označení dlužníka,
- d) daňové identifikační číslo dlužníka,
- e) informaci o tom, že jde o zrušení opravy základu daně,

- f) evidenční číslo
1. daňového dokladu,
 2. základního opravného daňového dokladu,
 3. opravného daňového dokladu v případě změny výše opravy základu daně určené kvalifikovaným odhadem, pokud byla tato změna provedena,
 4. opravného daňového dokladu v případě dodatečné opravy základu daně, pokud byla tato oprava provedena,
 5. opravného daňového dokladu při zrušení opravy základu daně,
- g) den
1. vystavení opravného daňového dokladu při zrušení opravy základu daně,
 2. den uskutečnění zrušení opravy základu daně,
 3. den provedení opravy podle § 46 odst. 1,
- h) základ daně a daň u původního zdanitelného plnění,
- i) výši poslední známé neobdržené úplaty,
- j) sazbu daně,
- k) základ daně a daň ve výši, v jaké je provedeno zrušení opravy základu daně.

§ 46f

Opravy základu daně v případě nedobytné pohledávky jako samostatné zdanitelné plnění

(1) Oprava základu daně se považuje za samostatné zdanitelné plnění uskutečněné

- a) dnem doručení základního opravného daňového dokladu dlužníkovi, pokud jde o opravu základu daně v případě nedobytné pohledávky, která má za následek snížení základu daně,
- b) dnem doručení opravného daňového dokladu dlužníkovi, pokud jde o změnu výše opravy základu daně určené kvalifikovaným odhadem nebo dodatečnou opravu základu daně, které mají za následek snížení opraveného základu daně,
- c) dnem, kdy nastaly skutečnosti rozhodné pro provedení opravy základu daně v případě nedobytné pohledávky, pokud jde o opravu základu daně v případě nedobytné pohledávky, která má za následek zvýšení opraveného základu daně, nebo
- d) dnem, kdy nastaly skutečnosti rozhodné pro provedení změny výše opravy základu daně určené kvalifikovaným odhadem, dodatečné opravy základu daně nebo zrušení opravy základu daně, pokud jde o změnu výše opravy základu daně určené kvalifikovaným odhadem, dodatečnou opravu základu daně nebo zrušení opravy základu daně, které mají za následek zvýšení opraveného základu daně.

(2) Věřitel, který provedl opravu základu daně v případě nedobytné pohledávky, je povinen předložit jako přílohu k daňovému přiznání

- a) kopie všech vystavených daňových dokladů, na kterých jsou uvedena zdanitelná plnění, u kterých provedl tuto opravu, nebo
- b) seznam těchto dokladů s uvedením všech náležitostí uvedených na těchto daňových dokladech.

§ 46g

Společné ustanovení pro opravu základu daně v případě nedobytné pohledávky

V případě opravy základu daně v případě nedobytné pohledávky, změny výše opravy základu daně určené kvalifikovaným odhadem, dodatečné opravy základu daně v případě nedobytné pohledávky nebo zrušení opravy základu daně v případě nedobytné pohledávky plátce opraví výši poslední známé daně, pro kterou použije sazbu daně platnou ke dni povinnosti přiznat daň u původního zdanitelného plnění. Pro přepočítání cizí měny na českou měnu se použije kurz uplatněný u původního zdanitelného plnění.“.

K bodu 103 (§ 46a až 46g)

K § 46a (výše opravy základu daně v případě nedobytné pohledávky)

K odstavci 1

V odstavci je v návaznosti na jednotlivá řízení, jejichž průběžný nebo konečný výsledek je rozhodný pro provedení opravy základu daně v případě nedobytné pohledávky, stanoveno, v jaké výši se provede oprava základu daně. Pokud nastane situace předvídaná písm. f), provede věřitel opravu základu daně na základě kvalifikovaného odhadu částky, v jaké zůstane zdanitelné plnění nezaplaceno. Kvalifikovaný odhad věřitel provede podle dosavadního výsledku a průběhu příslušného řízení.

K odstavci 2

Za neobdrženou úplatu se nepovažuje finanční částka, popř. hodnota nepeněžitého plnění, kterou věřitel obdržel v souvislosti s pojištěním nebo zajištěním pohledávky.

K odstavci 3

Při provedení opravy základu daně musí být zohledněny veškeré již provedené opravy a změny základu daně.

K odstavcům 4 až 7

Odstavce 4 až 7 dopadají na případy, kdy je hodnota pohledávky v přezkumném řízení zjištěna v odlišné výši, kdy byla úplata za zdanitelné plnění bezdůvodně nadhodnocena nebo pokud bylo zdanitelné plnění stanoveno v nesprávné výši (např. bylo zatíženo nesprávnou sazbou daně). V těchto případech lze opravu základu daně provést pouze do výše základu daně odpovídajícímu hodnotě zjištěné pohledávky, výši obvyklé ceny nebo správně stanovenému základu daně.

K odstavci 8

Předmětem opravy základu daně je vždy poslední známý základ daně, proto je stanoveno, že při opravě základu daně musí být zohledněny případně provedené opravy základu daně, výše daně i případná předchozí oprava základu daně v případě nedobytné pohledávky.

K § 46b (změna výše opravy základu daně určené kvalifikovaným odhadem)

K odstavci 1

Pokud je provedena oprava základu daně nikoliv na základě faktického výsledku příslušného řízení, ale na základě kvalifikovaného odhadu (§ 46 odst. 1 písm. f) zákona o dani z přidané hodnoty), je věřiteli v odstavci 1 uložena povinnost ke dni skončení příslušného řízení, jehož předmětem bylo zaplacení zdanitelného plnění, zjistit skutečnou výši opravy základu daně. Pokud je zjištěn rozdíl mezi skutečnou a odhadnutou výší opravy základu daně, je věřitel povinen provést změnu výše opravy základu daně.

K odstavci 2

Z důvodu omezení nadbytečné administrativy je v odstavci 2 změna výše opravy základu daně vyloučena v případech se zanedbatelným dopadem na věřitele a dlužníky i se zanedbatelným fiskálním efektem. Pokud je absolutní hodnota rozdíl u mezi původní opravou uskutečněnou na základě kvalifikovaného odhadu a skutečnou opravou nižší než 1 000 Kč, nelze původní odhad upravit.

K odstavci 3

V odstavci 3 je uveden mechanismus výpočtu a dopad kladného a záporného rozdílu mezi skutečnou výší opravy základu daně a výší opravy určenou kvalifikovaným odhadem na výši základu daně.

K § 46c (dodatečná oprava základu daně v případě nedobytné pohledávky)

K odstavci 1

V případě snížení poslední známé neobdržené úplaty, tj. zejména v případě, že je zdanitelné plnění v jeho části dotčené provedenou opravou základu daně v případě nedobytné pohledávky, případně upravenou o změnu výše opravy základu daně určené kvalifikovaným odhadem, následně plně či částečně zapláceno, je věřitel povinen opravený základ daně dodatečně opravit.

K odstavci 2

Povinnost dodatečně opravit základ daně v případě schváleného oddlužení dopadá pouze na případy, kdy celková fakticky přijatá úplata převyšuje úplatu předpokládanou schválenou zprávou pro oddlužení po schválení oddlužení, případně upravenou změnou výše opravy základu daně určené kvalifikovaným odhadem.

K odstavci 3

Věřitel je povinen změnit opravený základ daně i v případě, že je pohledávka ze zdanitelného plnění, u něhož byla provedena oprava základu daně v případě nedobytné pohledávky, úplatně postoupena, nebo věřiteli bylo plněno v souvislosti s pojištěním nebo zajištěním pohledávky.

K odstavci 4

K provedení dodatečné opravy základu daně je věřitel oprávněn v případě zvýšení poslední známé neobdržené úplaty. Toto ustanovení bude dopadat zejména na situace, kdy po provedení opravy základu daně z důvodu schválení oddlužení (ve výši předpokládané schválenou zprávou pro oddlužení po schválení oddlužení) je ke dni skončení insolvenčního řízení po splnění oddlužení reálné uspokojení věřitele nižší než uspokojení předpokládané zprávou pro oddlužení.

K odstavci 5

Mechanismus výpočtu a dopad provedení dodatečné opravy základu daně na výši základu daně je popsán v odstavci 5.

K odstavci 6

Vzhledem k tomu, že provádění dodatečných oprav základu daně v časově neomezeném úseku by bylo neúměrně zatěžující jak pro daňové subjekty, tak i při správě daně, je právo i povinnost provedení dodatečné opravy základu daně časově omezeno.

K § 46d (zrušení opravy základu daně v případě nedobytné pohledávky při zrušení registrace)

K odstavci 1

Věřiteli je uloženo zrušit provedenou opravu základu daně po provedení opravy základu daně dojde ke zrušení konkursu na majetek dlužníka z důvodů, ze kterých nelze dovodit skutečnost rozhodnou pro provedení opravy základu daně, že zdanitelné plnění nebude s vysokou pravděpodobností nezapláceno.

K odstavci 2

Při zrušení opravy základu daně je předmětem zdanění celá hodnota provedené opravy základu daně včetně její případné úpravy provedené na základě změny výše opravy základu daně určené kvalifikovaným odhadem nebo dodatečnými opravami základu daně.

K § 46e (opravné daňové doklady v případě nedobytné pohledávky)

K odstavci 1

V odstavci 1 je opravný daňový doklad, kterým je deklarována oprava základu daně, z důvodu jeho terminologického odlišení od ostatních typů opravných daňových dokladů, označen jako základní opravný daňový doklad a je zde stanovena lhůta pro jeho vystavení. Jakkoli je oprava základu daně podle § 46 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty dobrovolná, jakmile se plátcé rozhodne tuto opravu provést, je povinen základní opravný daňový doklad vystavit ve stanovené lhůtě.

K odstavci 2

Lhůty, v jakých je věřitel povinen vystavit ostatní tyto opravných daňových dokladů jsou stanoveny v odstavci 2.

K odstavcům 3 až 6

V odstavcích 3 až 6 jsou vyjmenovány povinné náležitosti opravných daňových dokladů, kterými jsou:

- základní opravný daňový doklad (odstavec 3),
- opravný daňový doklad v případě změny výše opravy základu daně určené kvalifikovaným odhadem (odstavec 4),
- opravný daňový doklad v případě dodatečné opravy základu daně (odstavec 5),
- opravný daňový doklad při zrušení opravy základu daně (odstavec 6).

Povinné náležitosti opravných daňových dokladů jsou vymezeny tak, aby umožnily identifikovat veškeré daňové doklady a relevantní data související s provedenou opravou základu daně a ověřit správnost provedené opravy základu daně včetně jejich případných následných změn.

Vzhledem k tomu, že provedení opravy základu daně předpokládá jednoznačnou identifikaci dlužníka věřitelem, je i v případech, kdy byl v případě uskutečnění zdanitelného plnění, které je z důvodu jeho nezaplacení předmětem opravy základu daně, vystaven zjednodušený daňový doklad, povinnou náležitostí všech typů opravných daňových dokladů označení dlužníka a jeho daňové identifikační číslo.

K § 46f (opravy základu daně v případě nedobytné pohledávky jako samostatné zdanitelné plnění)

K odstavci 1

Opravy základu daně v případě nedobytné pohledávky jsou považovány za samostatná zdanitelná plnění. V případě snížení základu daně u původního zdanitelného plnění jsou tato zdanitelná plnění uskutečňována dnem doručení opravného daňového dokladu dlužníkovi. V případě zvýšení základu daně u původního zdanitelného plnění jsou tato zdanitelná plnění uskutečňována dnem, kdy nastaly skutečnosti rozhodné pro provedení opravy.

K odstavci 2

K doložení vazby provedené opravy základu daně na původní zdanitelné plnění je věřiteli uložena povinnost přiložit jako přílohu k daňovému přiznání, ve kterém je vykázána oprava základu daně v případě nedobytné pohledávky, kopie všech vystavených daňových dokladů, na kterých jsou uvedena zdanitelná plnění, u kterých je tato oprava provedena nebo seznamu těchto dokladů s uvedením všech náležitostí uvedených na těchto daňových dokladech.

K § 46g (společné ustanovení pro opravu základu daně v případě nedobytné pohledávky)

Opravou základu daně v případě nedobytné pohledávky a případnými návaznými změnami či opravami je opravován základ daně u původního zdanitelného plnění, proto se při související opravě výše poslední známé daně použije sazba daně platná ke dni povinnosti přiznat daň u původního zdanitelného plnění a kurz uplatněný u původního zdanitelného plnění.

104. V § 47 odst. 3 se ve větě druhé zrušují slova „ , , tepla a chladu“ a ve větě třetí se za slova „v přílohu č. 3a“ vkládají slova „ , , tepla a chladu“.

K bodu 104 (§ 47 odst. 3)

Z odůvodnění k pozměňovacímu návrhu přijatému na půdě Poslanecké sněmovny:

Předložený pozměňovací návrh navrhuje přesunutí tepla a chladu ze snížené sazby DPH 15 % do druhé snížené sazby 10 %.

Teplárenství, jehož dodávky tepla využívají v České republice přibližně 4 miliony obyvatel a řada zákazníků z průmyslové i terciální sféry, je síťovým energetickým odvětvím. Na soustavy zásobování teple jsou připojeny převážně bytové domy, jejichž obyvatelé patří z velké části mezi příjmově průměrné až podprůměrné sociální skupiny. Ceny tepla podléhají věcnému usměrňování podle zákona o cenách, které provádí Energetický regulační úřad. Velmi důležitý je ekologický aspekt teplárenství. Zatímco větší centrální zdroje tepelné energie podléhají mnohem přísnějším emisním limitům a jsou většinou soustředěny mimo bytové aglomerace, decentralizované zdroje se zvýšenými emisemi některých látek a nízkými kouřovody (komíny) působí přímo v bytových lokalitách. Tato skutečnost mnohdy vede ke zhoršení životního prostředí v dotčených lokalitách s větším počtem decentrálních nebo individuálních zdrojů v porovnání s lokalitami zásobovanými teplem z větších centrálních zdrojů.

V současné době čelí teplárenství vážným ekonomickým dopadům environmentální legislativy. Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2010/75/EU ze dne 24. listopadu 2010 o průmyslových emisích (integrování prevencí a omezování znečištění) přinesla zásadní zpřísnění emisních limitů pro

emise prachu, oxidu siřičitého a oxidů dusíku. Do jejich splnění investovaly teplárny v letech 2013 až 2017 více než 20 miliard korun. Na směrnici navazující Prováděcí rozhodnutí Komise (EU) 2017/1442 ze dne 31. července 2017, kterým se stanoví závěry o nejlepších dostupných technikách (BAT) podle směrnice Evropského parlamentu a Rady 2010/75/EU pro velká spalovací zařízení přináší další zpřísnění emisních limitů, které budou teplárny muset splnit nejpozději do srpna 2021, a vyžádá si investice v řádu miliard korun.

Zařízení s příkonem od 20 MW tepelných jsou zařazena do systému emisního obchodování a oproti vypuštěným skleníkovým plynům si musí kupovat takzvané povolenky. Směrnice Evropského parlamentu a Rady (EU) 2018/410 ze dne 14. března 2018, kterou se mění směrnice 2003/87/ES za účelem posílení nákladově efektivních způsobů snižování emisí a investic do nízkouhlíkových technologií a rozhodnutí (EU) 2015/1814 přinesla zásadní omezení nabídky emisních povolenek počínaje rokem 2019. V důsledku této změny evropské legislativy vzrostla cena emisní povolenky z přibližně 5 Euro v září 2017 na současných přibližně 20 Euro, tedy čtyřikrát. Řada analytiků očekává v příštím roce další růst ceny povolenky na přibližně 25 Euro. Současně již od roku 2013 klesá množství bezplatně přidělovaných povolenek na výrobu tepla a v příštím roce dosáhne přibližně třetiny množství v roce 2013.

V důsledku výše uvedené legislativy je nutno očekávat již počínaje příštím rokem významný dopad do cen tepla. Zatímco v letošním roce zaplatí průměrná domácnost připojená na teplárnu využívající uhlí za povolenky a z tohoto nákladu odváděnou DPH necelých 500 Kč/rok, v příštím roce by to mohlo být přibližně 2000 Kč/rok. V případě výroby tepla ze zemního plynu by se jednalo o nárůst z 200 Kč/rok na přibližně 900 Kč/rok. Pro srovnání průměrná domácnost platí na podporu podporovaných zdrojů elektřiny ročně necelých 1300 Kč. Státní rozpočet naopak získá významné příjmy z aukcí povolenek.

Teplárenství je vystaveno konkurenci lokální výroby tepla v domovních kotelnách zejména ze zemního plynu. Tento způsob výroby tepla není povinností nákupu povolenek na emise skleníkových plynů zatížen. Zařazení tepla a chladu do druhé snížené sazby ve výši 10 % by alespoň částečně narovnal a objektivizovalo podmínky dodávek tepelné energie, přičemž by mělo příznivý dopad především na sociálně slabší část obyvatelstva, což by mohlo mít v některých případech za následek snížení výše poskytování sociálních dávek – příspěvků na bydlení hrazených ze strany státu těmto obyvatelům.

Výše sazby DPH na teplo a chlad se vyvíjela následujícím způsobem:

- - do roku 2008 byly ceny tepelné energie zatíženy sníženou sazbou DPH ve výši 5 %,
- - v roce 2008 došlo ke zvýšení snížené sazby DPH na 9 %,
- - od 1. 1. 2010 došlo ke zvýšení z 9 % na 10 %,
- - od 1. 1. 2012 došlo ke zvýšení z 10 % na 14 %,
- - od 1. 1. 2013 došlo ke zvýšení ze 14 % na

15 %.

Přesun tepla a chladu do druhé snížené sazby DPH by tedy znamenal návrat do stavu k 1.1.2010. Evropská unie připouští sníženou sazbu DPH na tepelnou energii (již v současnosti zařazeno do první snížené sazby daně ve výši 15 %), a tudíž by přesun do druhé snížené sazby DPH ve výši 10 % neměl být ze strany Evropské komise rozporován. Jednalo by se o plošné, neselektivní opatření působící pouze lokálně (regionálně) a nejednalo by se tedy o opatření, které by bylo považováno za veřejnou podporu.

Doporučení zvážit možnosti snížení sazby DPH uplatňované na teplo obsahuje Implementační plán Strategického rámce Česká republika 2030, který byl schválen vládou dne 17. října 2018.

Dopad snížení DPH na teplo na státní rozpočet

Za předpokladu dodávek tepelné energie domácnostem ve výši cca 48 726 TJ a snížení odvodu DPH o 25 Kč/GJ by zařazení tepla a chladu ze současné první snížené sazby DPH ve výši 15 % do nejnižší sazby DPH (druhé snížené sazby ve výši 10 %) znamenalo výpadek v příjmech státního rozpočtu ve výši cca 1 218 mil. Kč. S ohledem na současný nárůst ceny povolenek a s tím spojený nárůst výběru DPH lze počítat s výpadkem v příjmech státního rozpočtu ve výši cca 1 024 mil. Kč. Ani při započtení snížení výběru DPH od dalších zákazníků mimo domácností by celkový dopad na snížení příjmů státního rozpočtu neměl přesáhnout 2 miliardy Kč.

105. V § 47 odst. 8 se číslo „10“ nahrazuje číslem „12“.

K bodu 105 (§ 47 odst. 8)

Jedná se o legislativně technickou změnu v důsledku vložení nového odstavce 7 do § 36.

106. V § 48 odst. 4 se za slovo „rozumí“ vkládají slova „byt nebo jiný“, slovo „který“ se nahrazuje slovem „které“, slovo „odpovídá“ se nahrazuje slovem „odpovídají“ a na konci textu odstavce 4 se doplňují slova „a jsou k tomuto účelu určeny“.

K bodu 106 (§ 48 odst. 4)

Do definice pojmu „obytný prostor“ se doplňuje pojem „byt“ jako základní a běžný prostor, který definici obytného prostoru odpovídá.

Navrhuje se upravit definici obytného prostoru tak, že se jím rozumí byt nebo jiný soubor místností, popřípadě jednotlivá obytná místnost, která svým stavebnětechnickým uspořádáním a vybavením odpovídají požadavkům na trvalé bydlení a jsou k tomuto účelu určeny. Rozdíl oproti definici, která byla obsažena v předcházejících zněních zákona o dani z přidané hodnoty je v tom, že obdobně jako u rodinného domu a bytového domu se i u obytného prostoru zohledňuje určení pro trvalé bydlení. Tím se reaguje i na některé problémy z praxe týkající se vymezení tzv. rekreačních bytů a obcházení zákona.

107. V § 51 odst. 1 se za písmeno a) vkládá nové písmeno b), které zní:

„b) rozhlasové a televizní vysílání (§ 53),“.

Dosavadní písmena b) až l) se označují jako písmena c) až m).

K bodu 107 (§ 51 odst. 1 písm. b))

Z ustanovení čl. 132 odst. 1 písm. q) směrnice o dani z přidané hodnoty plyne, že členské státy osvobodí od daně činnosti veřejnoprávního rozhlasu a televize, s výjimkou činností obchodní povahy. Je proto nutné pro plnou slučitelnost zákona o dani z přidané hodnoty s unijním právem od daně osvobodit rozhlasové a televizní vysílání prováděné provozovateli vysílání ze zákona (srov. § 3 odst. 1 zákona č. 231/2001 Sb., o provozování rozhlasového a televizního vysílání, ve znění pozdějších předpisů), tedy vrátit se ke znění § 51 zákona o dani z přidané hodnoty před 1. červencem 2017 (tedy před přijetím pozměňovacího návrhu) ve spojení s § 53, ačkoliv podle judikatury Soudního dvora Evropské unie (C-11/15 Český rozhlas) rozhlasové a televizní vysílání poskytované v podmínkách České republiky za tzv. koncesionářské poplatky není poskytováním služeb za protiplnění (úplatu) a není proto předmětem daně a toto ustanovení není v těchto případech aplikovatelné. Zároveň však z důvodu zajištění slučitelnosti se směrnicí o dani z přidané hodnoty dochází v ustanovení § 53 zákona o dani z přidané hodnoty k doplnění textu o poskytování rozhlasového a televizního vysílání obdobného jako je rozhlasové a televizní vysílání prováděné provozovateli vysílání ze zákona, které je poskytováno z jiného členského státu nebo třetí země.

108. § 53 včetně nadpisu zní:

„§ 53

Rozhlasové a televizní vysílání

Rozhlasovým nebo televizním vysíláním se pro účely osvobození od daně rozumí poskytování rozhlasového nebo televizního vysílání prováděné provozovateli vysílání ze zákona podle zákona upravujícího provozování rozhlasového a televizního vysílání, s výjimkou vysílání obchodního sdělení, nebo poskytování obdobného vysílání z jiného členského státu nebo ze třetí země.“.

K bodu 108 (§ 53)

Z ustanovení čl. 132 odst. 1 písm. q) směrnice o dani z přidané hodnoty plyne, že členské státy osvobodí od daně činnosti veřejnoprávního rozhlasu a televize, s výjimkou činností obchodní povahy. Je proto nutné pro plnou slučitelnost zákona o dani z přidané hodnoty s unijním právem znovu od daně osvobodit rozhlasové a televizní vysílání prováděné provozovateli vysílání ze zákona (srov. § 2 odst. 1 písm. a) a § 3 odst. 1 zákona č. 231/2001 Sb., o provozování rozhlasového a televizního vysílání, ve znění pozdějších předpisů) a dále ustanovení pro dosažení souladu se směrnicí o dani z přidané hodnoty doplnit i o poskytování veřejnoprávního rozhlasového a televizního vysílání jiných subjektů z jiných členských států nebo třetích zemí, je-li poskytováno v České republice. Rozhlasovým a televizním vysíláním se rozumí poskytování tohoto vysílání prováděné provozovateli vysílání ze zákona podle zákona o provozování rozhlasového a televizního vysílání, s výjimkou vysílání obchodního sdělení. Obchodním sdělením se rozumí zejména reklama, teleshopping a

sponzorování tak, jak je upraveno v zákoně o provozování rozhlasového a televizního vysílání. Rovněž se rozhlasovým a televizním vysíláním rozumí rozhlasové a televizní vysílání z jiného členského státu nebo ze třetí země, které je obdobné rozhlasovému a televiznímu vysílání prováděnému provozovateli vysílání ze zákona, a to rovněž s výjimkou vysílání obchodního sdělení. Pojem rozhlasové a televizní vysílání zahrnuje i rozhlasové a televizní vysílání poskytované v reálném čase prostřednictvím sítě Internet.

109. V § 56 odstavec 3 zní:

„(3) Dodání vybrané nemovité věci je osvobozeno od daně po uplynutí 5 let

- a) od vydání
 1. prvního kolaudačního souhlasu nebo prvního kolaudačního rozhodnutí, nebo
 2. kolaudačního souhlasu nebo kolaudačního rozhodnutí po podstatné změně dokončené vybrané nemovité věci, nebo
- b) v případě, že se pro vybranou nemovitou věc nevydává kolaudační souhlas nebo kolaudační rozhodnutí, ode dne, kdy bylo započato
 1. první užívání vybrané nemovité věci, nebo
 2. užívání dokončené vybrané nemovité věci po podstatné změně; pokud byl k provedené podstatné změně této vybrané nemovité věci vydán kolaudační souhlas nebo kolaudační rozhodnutí, postupuje se podle písmene a).“.

K bodu 109 (§ 56 odst. 3)

V § 56 odst. 3, kde je stanovena 5letá lhůta, po jejímž uplynutí je dodání vybrané nemovité věci osvobozeno od daně, se doplňuje počátek běhu totožné lhůty, po jejímž uplynutí bude rovněž od daně osvobozeno dodání staveb, pro které se podle novely stavebního zákona účinné od 1. ledna 2018 nevydává kolaudační souhlas nebo kolaudační rozhodnutí, a dále obecně ve všech případech dodání staveb nevyžadujících kolaudační souhlas nebo kolaudační rozhodnutí. Počátkem běhu lhůty pro tyto stavby se proto navrhuje den, kdy bylo započato první užívání stavby. Tímto návrhem se zajišťuje shodný přístup z hlediska osvobození od daně resp. zdanění u staveb vyžadujících i u staveb nevyžadujících kolaudační souhlas nebo kolaudační rozhodnutí.

V písm. b) bod 2 se nejprve stanovuje, že v případě, že u vybrané nemovité věci, u které nevydává kolaudační souhlas nebo kolaudační rozhodnutí, je provedena podstatná změna, počátkem běhu lhůty je den započetí užívání vybrané nemovité věci po podstatné změně. Dále se v tomto bodě stanovuje, že je-li provedena podstatná změna a k této podstatné změně je ale vydán kolaudační souhlas nebo kolaudační rozhodnutí, postupuje se stejně jako u staveb, u kterých je kolaudační souhlas nebo kolaudační rozhodnutí vydáno, tj. počátek běhu 5leté lhůty se počítá od vydání prvního kolaudačního souhlasu nebo prvního kolaudačního rozhodnutí, nebo od vydání kolaudačního souhlasu nebo kolaudačního rozhodnutí po podstatné změně dokončené vybrané nemovité věci.

110. V § 56 se za odstavec 3 vkládá nový odstavec 4, který zní:

„(4) Skutečností rozhodné pro počátek běhu lhůty podle odstavce 3 se v případě pozemku, který tvoří

funkční celek se stavbou pevně spojenou se zemí, nebo práva stavby, jehož součástí je stavba pevně spojená se zemí, odvíjí od stavby pevně spojené se zemí, s níž pozemek tvoří funkční celek nebo která je součástí práva stavby.“.

Dosavadní odstavce 4 a 5 se označují jako odstavce 5 a 6.

K bodu 110 (§ 56 odst. 4)

V odst. 4 je stanoveno, že při určení počátku běhu 5leté lhůty pro osvobození dodání vybrané nemovité věci od daně podle § 56 odst. 3 se v případě, že je dodáván pozemek, který tvoří funkční celek se stavbou pevně spojenou se zemí nebo právo stavby, jehož součástí je stavba pevně spojená se zemí (případně uvést „jde-li o dodání konkrétně uvedených vybraných nemovitých věcí“), se vychází ze lhůty vztahující se ke stavbě pevně spojené se zemí, s níž pozemek tvoří funkční celek nebo která je součástí práva stavby. To znamená, že uplynula-li již 5letá lhůta u stavby pevně spojené se zemí, která je součástí pozemku, který se stavbou tvoří funkční celek, lze uplatnit osvobození od daně u pozemku jako funkčního celku (tedy jak u pozemku, tak u stavby).

111. V § 56a odst. 1 se za písmeno a) vkládá nové písmeno b), které zní:

„b) poskytnutí ubytovacích služeb, které odpovídají číselnému kódu klasifikace produkce CZ-CPA 55 ve znění platném k 1. lednu 2008,“.

Dosavadní písmena b) až d) se označují jako písmena c) až e).

K bodu 111 (§ 56a odst. 1 písm. b))

Směrnice o dani z přidané hodnoty ukládá členskému státu vyjmout z osvobozeného nájmu nemovité věci také poskytování ubytování, přičemž tuto skutečnost zákon o dani z přidané hodnoty výslovně neuvádí. Zákon o dani z přidané hodnoty pouze definuje ubytování ve vztahu k první snížené sazbě daně 15 % (viz příloha č. 2 k zákonu o dani z přidané hodnoty – seznam služeb podléhajících první snížené sazbě daně). V souladu s článkem 135 směrnice o dani z přidané hodnoty se z důvodu právní jistoty upravuje, že ubytovací služby identifikované ve vazbě na CZ-CPA 55 nejsou nájmem, u něhož by bylo možné aplikovat osvobození od daně. CZ-CPA byla ponechána ve znění k 1. 1. 2008 jednak z důvodu, že pouhá změna odkazu na platnost od 1.1.2015 by mohla způsobit změnu sazeb u těch služeb, kde po roce 2008 došlo případně k přesunům do jiné položky CZ-CPA a tím i do jiné sazby daně a dále také proto, že u znění k 1.1.2008 jsou k dispozici podrobné vysvětlivky, zatímco v pozdějších verzích nikoliv.

112. V § 56a odstavec 3 zní:

„(3) Plátce se může rozhodnout, že se u nájmu nemovité věci jinému plátcovi pro účely uskutečňování jeho ekonomické činnosti uplatňuje daň; to neplatí pro nájem

- a) stavby rodinného domu podle právních předpisů upravujících katastr nemovitostí,
- b) obytného prostoru,

- c) jednotky, která nezahrnuje nebytový prostor jiný než garáž, sklep nebo komoru,
- d) stavby, v níž je alespoň 60 % podlahové plochy této stavby nebo části stavby, je-li pronajímána tato část, tvořeno obytným prostorem,
- e) pozemku, jehož součástí je stavba rodinného domu, obytný prostor nebo stavba podle písmene d), s níž je tento pozemek pronajímán,
- f) práva stavby, jehož součástí je stavba rodinného domu nebo stavba podle písmene d), s níž je právo stavby pronajímáno.“.

K bodu 112 (§ 56a odst. 3)

Dosavadní ustanovení § 56a odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty doposud umožňovalo, aby se plátce rozhodl, že u nájmu jakékoliv nemovité věci jiným plátcům pro uskutečňování jejich ekonomických činností uplatní daň. Z důvodu zneužívání tohoto ustanovení ve vazbě na možnost uplatnění odpočtu daně se nově navrhuje změna, podle které je omezena tato volba v případech, kdy předmětem nájmu pro jiného plátce jsou stavby, části staveb, jednotky, právo stavby a pozemek, jejichž součástí jsou plně nebo převážně prostory, které jsou určeny pro trvalé bydlení.

113. V § 57 odst. 1 písm. c) bodě 2 se slova „v rámci akreditovaných bakalářských, magisterských a doktorských studijních programů“ nahrazují slovy „podle zákona o vysokých školách“.

K bodu 113 (§ 57 odst. 1 písm. c) bod 2)

Legislativně technická úprava bez věcné změny, jedná se o upřesnění ustanovení v návaznosti na text zákona o vysokých školách.

114. V § 57 odst. 1 písm. c) se bod 3 včetně poznámky pod čarou č. 44b zrušuje.

Dosavadní bod 4 se označuje jako bod 3.

K bodu 114 (§ 57 odst. 1 písm. c) bod 3)

Jedná se pouze o technickou úpravu bez věcné změny. Za současné úpravy spadá pod písmeno c) bod 3 pouze celoživotní vzdělávání poskytované vysokými školami. Stejný typ vzdělávání může být však poskytován i jinými subjekty, na něž se vztahuje písm. d). Navrhovaná změna zrušením písmene c) bod 3. odstraňuje duplicitu v zákoně. Osvobození u celoživotního vzdělávání podle zvláštních právních předpisů spadá pod institut rekvalifikace uvedený pod písmenem d), který je chápán široce, a to ve vazbě na čl. 44 nařízení Rady (EU) č. 280/2011. Pod písmeno d) tohoto ustanovení tedy bude spadat i další vzdělávání a prohlubování kvalifikace podle jiných právních předpisů, jako jsou například zákon č. 563/2004 Sb., o pedagogických pracovnících, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 108/2006 Sb., o sociálních pracovnících, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 312/2002 Sb., o úřednících územních samosprávných celků, ve znění pozdějších předpisů, nebo zákon č. 96/2004 Sb. o nelékařských zdravotnických povoláních, ve znění pozdějších předpisů, pokud je poskytováno akreditovanou institucí k provádění této činnosti nebo pokud je příslušné vzdělávání poskytováno v akreditovaných vzdělávacích programech.

115. V § 57 odst. 1 písmena d) a e) znějí:

- „d) činnost prováděná za účelem rekvalifikace nebo poskytování služeb odborného výcviku podle přímo použitelného předpisu Evropské unie, kterým se stanoví prováděcí opatření ke směrnici o společném systému daně z přidané hodnoty^{7e)}, poskytovaná osobou, která získala akreditaci k provádění této činnosti nebo která má pro výkon této činnosti akreditovaný vzdělávací program,
- e) výchovná a vzdělávací činnost v rámci plnění povinné školní docházky žáků v zahraničních školách zřízených na území České republiky a nezapsaných do školského rejstříku, v nichž Ministerstvo školství, mládeže a tělovýchovy povolilo plnění povinné školní docházky,“.

Poznámky pod čarou č. 44d a č. 44g se zrušují.

K bodu 115 (§ 57 odst. 1 písm. d) a e)

Písmeno d)

Jedná se pouze o legislativně technickou úpravu bez věcné změny. Text ustanovení je upraven s odkazem na článek 44 nařízení Rady (EU) č. 282/2011, který upřesňuje pojmy rekvalifikace a služby odborného výcviku. I nadále je osvobození od daně vázáno na existenci akreditace. Pod písmeno d) tohoto ustanovení tedy spadá i další vzdělávání a prohlubování kvalifikace podle jiných právních předpisů, jako jsou například zákon č. 563/2004 Sb., o pedagogických pracovnících, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 108/2006 Sb., o sociálních pracovnících, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 312/2002 Sb., o úřednících územních samosprávných celků, ve znění pozdějších předpisů, nebo zákon č. 96/2004 Sb. o nelékařských zdravotnických povoláních, ve znění pozdějších předpisů, pokud je poskytováno akreditovanou institucí k provádění této činnosti nebo pokud je příslušné vzdělávání poskytováno v akreditovaných vzdělávacích programech.

Písmeno e)

Jedná se o legislativně technickou úpravu bez věcné změny. Text ustanovení se uvádí do souladu se zněním § 38 odst. 1 písm. c) školského zákona

116. V § 58 odst. 2 písmeno a) zní:

- „a) lidské krve, lidských orgánů a mateřského mléka, pokud není ke dni jejich dodání zřejmé, že budou použity pro průmyslové využití, nebo“.

K bodu 116 (§ 58 odst. 2 písm. a))

Současná úprava dopadá na širší okruh případů, než je u jiných úprav zamýšleno (k tomu více rozhodnutí Nejvyššího správního soudu 3 Afs 200/2014 – 79 ze dne 23. listopadu 2016). Dle judikatury Soudního dvora Evropské unie se osvobození dle čl. 132 odst. 1 písm. d) směrnice o dani z přidané hodnoty musí vztahovat pouze na dodání zboží, které přímo přispívá k činnostem ve veřejném zájmu, tedy pokud je zboží přímo použito pro péči o zdraví nebo k terapeutickým účelům. Naproti tomu se osvobození nemůže vztahovat například na tzv. „průmyslovou“ plazmu, tedy plazmu, jejíž dodání přímo nepřispívá k činnostem ve veřejném zájmu, jelikož je určena k použití v průmyslové výrobě, a to mimo jiné za účelem výroby léčivých přípravků. Obdobně se postupuje i u dodání lidských orgánů a mateřského mléka. Z toho důvodu se

osvobození od daně v § 58 odst. 2 písm. a) vymezuje na dodání lidské krve, lidských orgánů a mateřského mléka s výjimkou dodání pro průmyslové využití. Současně se v reakci na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu 3 Afs 200/2014 – 79 ze dne 23. listopadu 2016 a kvůli jednoznačné transpozici směrnice o dani z přidané hodnoty z ustanovení vypouštějí slova „a jejich složek“ a „tkání“. Dodání krevní plazmy pro jiné než průmyslové využití zůstává nadále osvobozeno.

117. V § 61 písmeno a) zní:

„a) poskytnutí služeb a dodání zboží s nimi úzce souvisejícího jako protihodnoty členského příspěvku pro vlastní členy právnických osob, které nebyly založeny nebo zřízeny za účelem podnikání a jejichž povaha je politická, odborová, náboženská, vlastenecká, filozofická, dobročinná nebo občanská, pokud toto osvobození od daně nenarušuje hospodářskou soutěž.“

K bodu 117 (§ 61 písm. a))

Jedná se o věcnou změnu, kdy v rámci současné úpravy je kritériem pro osvobození od daně podle § 61 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty právní forma příslušné právnické osoby. Podle směrnice o dani z přidané hodnoty (čl. 132 odst. 1 písm. l)) a související judikatury (srov. C-149/97 Institute of the Motor Industry) by kritériem měl být obsah, resp. charakter činnosti, kterou vykonává. Navrhuje se proto upravit stávající znění písmene a) tak, aby osvobozeno od daně bylo poskytnutí služeb nebo dodání zboží, které úzce souvisí s poskytováním službami, „neziskovými“ právnickými osobami (právnické osoby, které nebyly založeny nebo zřízeny za účelem podnikání), které jsou svou povahou politické, odborové, náboženské (například církve a náboženské společnosti), vlastenecké, filozofické, dobročinné či občanské svým vlastním členům jako protihodnotu členských příspěvků. Pojem „dobročinný“ je třeba vykládat ve smyslu pojmu „filantropický“ tak, jak je použit ve směrnici o dani z přidané hodnoty. Při vyhodnocení, zda jsou splněny podmínky pro osvobození od daně, je posuzována nejen právní forma či název nebo formální zařazení příslušné právnické osoby, ale rovněž převažující charakter vykonávané činnosti. Podmínkou pro toto osvobození od daně i nadále zůstává, že nesmí tímto osvobozením dojít k narušení hospodářské soutěže.

118. V § 61 písmeno g) zní:

„g) poskytování služeb nezávislým seskupením osob, které je osobou povinnou k dani, která jedná jako taková, se sídlem v tuzemsku, svým členům, kteří uskutečňují plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně podle písmen a) až f), § 52 odst. 1, § 53 nebo § 57 až 59 nebo činnosti, při jejichž uskutečňování nejsou osobou povinnou k dani, pokud

1. jsou tyto služby přímo nezbytné k tomu, aby tito členové mohli uskutečňovat uvedená plnění nebo činnosti,
2. úhrada za poskytnuté služby odpovídá nákladům na jejich poskytnutí podle podílů členů na poskytnuté službě a

3. toto poskytování služeb nenarušuje tím, že se jedná o plnění osvobozené od daně, hospodářskou soutěž.“

K bodu 118 (§ 61 písm. g))

Navrhovaná úprava přibližuje rozsah osvobození od daně směrnicí o dani z přidané hodnoty tak, aby uplatnění osvobození nebylo znemožněno, pokud člen seskupení skutečně byl jedno drobné zdanitelné plnění. Z judikátu Soudního dvora Evropské unie C-274/15 Evropská komise proti Lucemburskému velkovévodství vyplývá, že na služby poskytované nezávislým seskupením osob, jehož členové vykonávají rovněž zdanitelné činnosti, se může vztahovat toto osvobození od daně, avšak pouze v rozsahu, v němž jsou tyto služby přímo nezbytné k tomu, aby uvedení členové mohli vykonávat činnosti, které jsou osvobozené od daně nebo při nichž nejsou osobami povinnými k dani.

Navrhované znění rovněž váže osvobození při poskytování služeb nezávislým seskupením osob svým členům na skutečnost, že tito členové uskutečňují plnění podle § 52 odst. 1, § 53, § 57, § 58 a § 59 a podle § 61 písm. a) až f) zákona o dani z přidané hodnoty, což jsou ustanovení, která transponují článek 132 směrnice o dani z přidané hodnoty. Podle rozsudku Soudního dvora Evropské unie C-326/15 DNB Banka je třeba při výkladu čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o dani z přidané hodnoty vycházet z obecné systematiky směrnice, kdy se úprava stanovená v kapitole 2 pro některé činnosti vykonávané ve veřejném zájmu nepoužije na ostatní činnosti zařazené v kapitole 3. Působnost osvobození dle článku 132 odst. 1 písm. f) směrnice o dani z přidané hodnoty je nutné vykládat striktně a proto v jeho smyslu nemohou být osvobozeny služby, které nejsou poskytovány přímo pro výkon činnosti ve veřejném zájmu ve smyslu článku 132 směrnice o dani z přidané hodnoty, ale pouze pro výkon jiných osvobozených činností.

Navrhované ustanovení rovněž upřesňuje, že nezávislé seskupení osob nemusí být právnickou osobou, ale musí být vždy osobou povinnou k dani.

Protože v rámci Evropské unie může být úprava činností nezávislých seskupení osob v jednotlivých členských státech upravena odlišně, podobně jako je tomu u skupiny, navrhuje se do zákona o dani z přidané hodnoty vložit omezení na seskupení osob, která mají sídlo v tuzemsku.

119. V § 66 odst. 2 úvodní části ustanovení se slovo „plátcem“ zrušuje.

K bodu 119 (§ 66 odst. 2 úvodní část ustanovení)

V § 66 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty se vypouští slovo „plátce“, aby se osvobození od daně při vývozu nevázalo na skutečnost, zda vývozce je nebo není plátcem. Tato skutečnost není podmínkou pro uplatnění osvobození od daně při vývozu zboží. Základní podmínky pro uplatnění osvobození od daně jsou propuštění zboží do režimu vývoz (nebo do některého z dalších režimů), fyzický transport daného zboží na území mimo Evropského společenství a schopnost tento vývoz prokázat.

120. V § 66 odstavec 4 zní:

„(4) Výstup zboží z území Evropské unie je plátce povinen prokázat

- a) rozhodnutím celního úřadu o vývozu zboží do třetí země, u kterého je potvrzen výstup zboží z území Evropské unie, nebo
- b) jinými důkazními prostředky v případě
 1. ústního celního prohlášení pro vývoz zboží, nebo
 2. úkonu považovaného za celní prohlášení pro vývoz zboží.“

K bodu 120 (§ 66 odst. 4 písm. a) a b))

Písmeno a) se doplňuje vzhledem k tomu, že původní textace o rozhodnutí celního úřadu o vývozu zboží se může jevit jako nejednoznačná, kdy postačuje rozhodnutí o zahájení režimu, nikoli faktické potvrzení výstupu zboží z území Evropské unie. Proto se doplňuje, že rozhodnutí celního úřadu obsahuje potvrzení výstupu zboží z území Evropské unie (navazuje na čl. 334, resp. čl. 330 a násl. prováděcího nařízení Komise (EU) 2015/2447). Rozhodnutím podle bodu a) se zpravidla rozumí elektronická zpráva obsahující potvrzení celního úřadu o výstupu zboží z EU, kterou obdrží osoba, podávající celní prohlášení pro vývoz od celního úřadu ve formátu xml označená zkratkou C_R_DPH (kód CZ599A).

Písmeno b) se doplňuje tak, aby zde byl uveden i úkon považovaný za celní prohlášení pro vývoz zboží. Jiné důkazní prostředky (čl. 335 odst. 4 prováděcího nařízení Komise (EU) 2015/2447) prokazující výstup zboží z území Evropské unie musí být (nikoliv tedy pouze v případě ústního celního prohlášení pro vývoz) také v případě úkonu považovaného za celní prohlášení (čl. 141 nařízení Komise v přenesené pravomoci (EU) 2015/2446) v případě vývozu zboží, neboť v těchto případech se nepostupuje podle písmene a).

121. V § 68 odst. 3 písm. a) se slova „přepravu osob a zboží mezi jednotlivými členskými státy a dále mezi členskými státy a třetími zeměmi“ nahrazují slovy „mezinárodní leteckou dopravu za úplatu“.

K bodu 121 (§ 68 odst. 3 písm. a))

Ustanovení § 68 odst. 3 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty vymezuje osvobození od daně s nárokem na odpočet daně, který se vztahuje k dodání letadla, jeho úpravě, opravě, údržbě nebo nájmu (včetně nájmu společně s posádkou). To se týká letadel užívaných leteckými společnostmi pro přepravu mezi členskými státy nebo členskými státy a třetími zeměmi. Cílem navrhované úpravy je uvedení předmětného ustanovení, resp. § 68 odst. 3 a 4 zákona o dani z přidané hodnoty, do souladu s čl. 148 písm. e) a f) směrnice o dani z přidané hodnoty, dle kterého členské státy osvobodí od daně uvedené plnění v případě letadel využívaných leteckými společnostmi, které provozují převážně mezinárodní leteckou dopravu za úplatu (více viz rozsudky Soudního dvora Evropské unie C-33/11 nebo C-382/02).

122. V § 68 odst. 6 větě druhé se slova „službu, která bezprostředně souvisí s letadly“ nahrazují slovy „takové poskytnutí služby“, za slovo „nepovažuje“ se vkládá slovo „zejména“ a slova „ , odbavení cestujících, odbavení nákladu a pošty“ se nahrazují slovy „nebo odbavení cestujících“.

K bodu 122 (§ 68 odst. 6 věta druhá)

Dle § 68 odst. 6 zákona o dani z přidané hodnoty je od daně s nárokem na odpočet daně osvobozeno poskytnutí služby, která bezprostředně souvisí s letadly nebo s přepravovaným nákladem. Současný text zákona pak obsahuje výčet služeb, které se nepovažují za služby bezprostředně související s letadly, tedy, jejichž poskytnutí není od daně z přidané hodnoty osvobozeno. V případě služeb bezprostředně souvisejících s přepravovaným nákladem však podobný výčet absentuje. Z tohoto důvodu dochází k navrhované změně tak, aby se výčet vztahoval na služby, které se nepovažují jak za služby bezprostředně související s letadly, tak ani za služby bezprostředně související s přepravovaným nákladem.

123. V § 68 odst. 7 písmeno a) zní:

„a) orgány Evropské unie,“

K bodu 123 (§ 68 odst. 7 písm. a))

Dochází k upřesnění vymezení subjektů Evropské unie uvedených v příslušných předpisech Evropské unie. Pod pojmem subjekt Evropské unie není pro účely zákona o dani z přidané hodnoty chápána samostatně celá Evropská unie, ale její jednotlivé orgány, např. Evropský parlament nebo Evropská komise.

124. V § 68 odst. 8 větě první se slovo „zastupitelství“ nahrazuje slovy „mezinárodní organizaci, zastoupení“, za slovo „sídla“ se vkládají slova „nebo zastoupení“ a slova „nebo zastupitelství sídlo“ se nahrazují slovy „ , organizace nebo zastoupení sídlo nebo umístění“.

K bodu 124 (§ 68 odst. 8 věta první)

Jedná se o věcnou změnu, která spočívá v doplnění osvobození od daně pro mezinárodní organizace. Cílem navrhované úpravy je uvedení předmětného ustanovení do souladu s čl. 151 odst. 1 písm. b) směrnice o dani z přidané hodnoty, dle kterého členské státy osvobodí od daně dodání zboží nebo poskytnutí služby mezinárodním organizacím, které jsou za mezinárodní organizace uznávány úřady hostitelského členského státu, a členům těchto organizací v mezích a za podmínek upravených mezinárodními smlouvami. Vzhledem ke skutečnosti, že stávající úprava zákona o dani z přidané hodnoty používá pouze pojem sídlo, a to i pro zastoupení mezinárodní organizace, zavádí se pro zastoupení mezinárodní organizace z důvodu odlišení od pojmu „sídlo“ pojem „umístění“.

Vzhledem k terminologii používané Ministerstvem zahraničních věcí dochází k terminologické změně v pojmu „zastupitelství mezinárodní organizace“ na „zastoupení mezinárodní organizace“.

125. V § 68 odst. 8 větě třetí se za slovo „sídlo“ vkládají slova „nebo umístění“, za slovo „organizací“ se vkládá slovo „, zastoupení“ a věta poslední se zrušuje.

K bodu 125 (§ 68 odst. 8 věta třetí a poslední)

Vzhledem k tomu, že se doplňuje osvobození pro mezinárodní organizaci, a stávající úprava zákona o dani z přidané hodnoty používá pouze pojem sídlo, zavádí se u zastupitelství mezinárodní organizace pro odlišení od sídla pojem umístění. Dále se doplňuje a zpřesňuje výčet subjektů, na které se ustanovení vztahuje.

Věta čtvrtá se pro nadbytečnost zrušuje, neboť pravidlo, které stanoví v článku 151 odst. 1 prvním pododstavci směrnice o DPH je zakotveno v první a druhé větě.

126. V § 68 odst. 9 se slovo „zastupitelství“ nahrazuje slovy „mezinárodní organizace, zastoupení“, za slovo „sídlem“ se vkládají slova „nebo umístěním“, za slovo „sídla“ se vkládají slova „nebo zastoupení“ a na konci odstavce 9 se doplňuje věta „Obdobně se postupuje v případě dodání dopravního prostředku z jiného členského státu osobě požívající výsad a imunit.“.

K bodu 126 (§ 68 odst. 9)

Jedná se o věcnou změnu, která spočívá v doplnění osvobození od daně pro mezinárodní organizace. Cílem navrhované úpravy je uvedení předmětného ustanovení do souladu s čl. 151 odst. 1 písm. b) směrnice o dani z přidané hodnoty, dle kterého členské státy osvobodí od daně dodání zboží nebo poskytnutí služby mezinárodním organizacím, které jsou za mezinárodní organizace uznávány úřady hostitelského členského státu, a členům těchto organizací v mezích a za podmínek upravených mezinárodními smlouvami. Vzhledem ke skutečnosti, že stávající úprava zákona o dani z přidané hodnoty používá pouze pojem sídlo, a to i pro zastoupení mezinárodní organizace, zavádí se pro zastoupení mezinárodní organizace z důvodu odlišení od pojmu „sídlo“ pojem „umístění“.

Vzhledem k terminologii používané Ministerstvem zahraničních věcí dochází k terminologické změně v pojmu „zastupitelství mezinárodní organizace“ na „zastoupení mezinárodní organizace“.

Doplňuje se poslední věta, podle které v případě pořízení dopravního prostředku z jiného členského státu osobou požívající výsad a imunit bude této osobě vydávat správce daně potvrzení o osvobození od daně v rámci stanovených množstevních limitů.

127. V § 68 odst. 10 písm. a) se slova „ , které jsou určeny“ nahrazují slovem „určené“, slova „ostatních členských států Severoatlantické smlouvy nebo států zúčastněných“ se nahrazují slovy „státu, který je členem Severoatlantické smlouvy, nebo státu zúčastněného“ a na konci textu písmene a) se doplňují slova „ ; toto osvobození se nevztahuje na ozbrojené síly České republiky“.

K bodu 127 (§ 68 odst. 10 písm. a))

Navrhuje se v zákoně o dani z přidané hodnoty nahradit pojem „jiný členský stát“ pojmem „stát, který je členem“, neboť první z uvedených pojmů je pro účely daně z přidané hodnoty vymezen v § 3 odst. 1 písm. c) zákona o dani z přidané hodnoty a významově neodpovídá tomu, jak jej používá toto ustanovení. V zákoně o dani z přidané hodnoty se tak nově bude jednotně používat pojem „stát, který je členem Severoatlantické smlouvy“.

128. V § 68 odst. 10 písm. b) se slova „jakéhokoli členského státu, který je členským státem Severoatlantické smlouvy nebo státem zúčastněným v Partnerství pro mír a který není státem určení, které jsou určeny“ nahrazují slovy „státu, který je členem Severoatlantické smlouvy, nebo státu zúčastněného v Partnerství pro mír, pokud nejsou státem určení, určené“.

K bodu 128 (§ 68 odst. 10 písm. b))

Navrhuje se v zákoně o dani z přidané hodnoty nahradit pojem „jiný členský stát“ pojmem „stát, který je členem“, neboť první z uvedených pojmů je pro účely daně z přidané hodnoty vymezen v § 3 odst. 1 písm. c) zákona o dani z přidané hodnoty a významově neodpovídá tomu, jak jej používá toto ustanovení. V zákoně o dani z přidané hodnoty se tak nově bude jednotně používat pojem „stát, který je členem Severoatlantické smlouvy“.

129. V § 68 se za odstavce 10 vkládají nové odstavce 11 a 12, které znějí:

„(11) Nárok na osvobození od daně podle odstavce 10 v případě ozbrojených sil, které vyslal jiný členský stát, se prokazuje osvědčením o osvobození od daně podle přímo použitelného předpisu Evropské unie, kterým se stanoví prováděcí opatření ke směrnici o společném systému daně z přidané hodnoty^{7e)}. Toto osvědčení potvrzuje pro účely osvobození od daně

- a) Ministerstvo obrany podle odstavce 10 písm. a), nebo
- b) příslušný orgán členského státu určení podle odstavce 10 písm. b).

(12) Nárok na osvobození od daně podle odstavce 10 se v případě ozbrojených sil, které vyslal jiný než členský stát, prokazuje čestným prohlášením potvrzeným příslušným orgánem státu, který ozbrojené síly vyslal.“.

Dosavadní odstavce 11 až 15 se označují jako odstavce 13 až 17.

K bodu 129 (§ 68 odst. 11 a 12)

K odstavci 11

Dle současné právní úpravy není v zákoně o dani z přidané hodnoty stanoveno, kdo vydává, resp. potvrzuje, osvědčení pro účely osvobození od daně dle § 68 odst. 10 zákona o dani z přidané hodnoty.

Právní úprava osvobození od daně dle § 68 odst. 10 zákona o dani z přidané hodnoty vychází z čl. 151 odst. 1 písm. c) a d) směrnice o dani z přidané hodnoty. Dle čl. 51 prováděcího nařízení Rady č. 282/2011 v případě, že je osoba, která přijímá dodání zboží nebo poskytnutí služby, usazena ve Společenství, ale nikoliv v členském státě, kde se dodání nebo poskytnutí uskutečňuje, slouží osvědčení o osvobození od daně z přidané hodnoty nebo spotřební daně stanovené v příloze II tohoto nařízení jako potvrzení, že toto plnění splňuje podmínky pro osvobození podle čl. 151 směrnice o dani z přidané hodnoty. Aby uvedené osvědčení sloužilo jako potvrzení pro osvobození od daně, musí být opatřeno úředním razítkem příslušného orgánu hostitelského členského státu.

Dle čl. 51 odst. 2 prováděcího nařízení Rady č. 282/2011 členské státy informují Evropskou komisi o kontaktním místě pro stanovení útvarů odpovědných za opatření osvědčení úředním razítkem. Tímto místem byl v případě České republiky zvolen příslušný útvar Ministerstva obrany. V souladu s čl. 51 odst. 2 tohoto nařízení informovalo Ministerstvo financí o této skutečnosti Evropskou komisi. Právo potvrzovat osvědčení bylo stanoveno od 1. dubna 2017 do 31. prosince 2018. Současně s touto úpravou bude opětovně pro účely osvobození podle § 68 odst. 10 písm. a) nahlášeno jako kontaktní místo pro účely potvrzení osvobození Ministerstvo obrany.

Navrhovaná úprava vychází z uvedeného ustanovení prováděcího nařízení Rady č. 282/2011, kdy nárok na osvobození od daně musí být doložen „Osvědčením o osvobození od DPH nebo spotřební daně“ dle přílohy II prováděcího nařízení. Pokud se osvobození od daně týká dodání zboží nebo poskytnutí služby poskytnuté v tuzemsku, které jsou určeny pro použití ozbrojenými silami států, které jsou členy Severoatlantické smlouvy nebo států zúčastněných v Partnerství pro mír, s výjimkou České republiky, za podmínek dle § 68 odst. 10 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty, musí být toto osvědčení potvrzeno příslušným útvarem Ministerstva obrany. Pokud se osvobození od daně týká dodání zboží nebo poskytnutí služby do jiného členského státu pro ozbrojené síly státu, který je členem Severoatlantické smlouvy nebo státu zúčastněného v Partnerství pro mír za podmínek dle § 68 odst. 10 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty, potvrzuje osvědčení příslušný orgán členského státu určení, tedy členského státu, kde se vojenské cvičení nebo jiná aktivita ozbrojených sil naplňující podmínky osvobození podle § 68 odst. 10 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty uskuteční.

K odstavci 12

Vzhledem ke skutečnosti, že prováděcí nařízení Rady č. 282/2011 se vztahuje pouze na členské státy Evropské unie, navrhuje se v případě ozbrojených sil, které vyslal jiný než členský stát, tedy stát mimo Evropskou unii, prokázání, nároku na osvobození od daně podle odstavce 10, tj. že dodané zboží nebo poskytnutá služba budou využity pro společné obranné úsilí, čestným prohlášením potvrzeným příslušným orgánem státu (oficiální státní institucí), který ozbrojené síly vyslal.

130. V § 68 odst. 13 se slova „Státy zúčastněné“ nahrazují slovy „Ozbrojené síly státu zúčastněného“.

K bodu 130 (§ 68 odst. 13)

Jedná se pouze o terminologickou úpravu navazující na ustanovení § 68 odst. 10 zákona o dani z přidané hodnoty.

131. V § 68 odst. 16 se číslo „15“ nahrazuje číslem „17“.

K bodu 131 (§ 68 odst. 16)

Jedná se o legislativně technickou změnu v návaznosti na vložení nových odstavců do § 68 zákona o dani z přidané hodnoty.

132. V nadpisu § 69 se slova „přepravy a“ a slovo „přímo“ zrušují.

K bodu 132 (nadpis § 69)

Dochází k promítnutí změn v § 69 odst. 1 a 2 zákona o dani z přidané hodnoty, kdy se vypouští samostatně uvedená přeprava zboží v písm. a), která je zahrnutá do obecného pojmu „služby přímo vázané na vývoz zboží“ a „služby přímo vázané na dovoz zboží“. Rovněž se v názvu zrušuje slovo „přímo“ z důvodu, že v odst. 2 písm. a) nadále zůstává osvobození služby vztahující se k dovozu zboží, je-li hodnota této služby zahrnuta do základu daně při dovozu zboží, a to bez ohledu na testování podmínky „služby přímo vázané na dovoz zboží“ jako je tomu u písm. b).

133. V § 69 odstavce 1 a 2 znějí:

„(1) Při vývozu zboží je osvobozeno od daně poskytnutí služby přímo vázané na vývoz zboží.

(2) Při dovozu zboží je osvobozeno od daně poskytnutí služby

a) vztahující se k dovozu zboží, je-li hodnota této služby zahrnuta do základu daně při dovozu zboží, nebo

b) přímo vázané na dovoz zboží, pokud je toto zboží při vstupu na území Evropské unie dočasně uskladněno nebo propuštěno do celního režimu podle § 12 odst. 2 písm. b).“.

K bodu 133 (§ 69 odst. 1 a 2)

Původní ustanovení § 69 odst. 1 a 2 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty se upravuje vzhledem k rozsudku Soudního dvora Evropské unie ze dne 29. června 2017 C-288/16, který vysvětluje znění a cíle čl. 146 odst. 1 písm. e) směrnice o dani z přidané hodnoty. Úpravou se chce docílit, aby bylo zřejmé, že podmínky osvobození od daně dle § 69 zákona o dani z přidané hodnoty nejsou naplněny, pokud přepravu zajišťuje subdodavatel. Z daného rozsudku vyplývá, že existence přímé vazby implikuje nejen to, že poskytnutí dotyčných služeb svým předmětem přispívá ke skutečné realizaci vývozu nebo dovozu, nýbrž i to, že tyto služby jsou poskytnuty přímo, podle konkrétního případu, vývozci, dovozci nebo příjemci zboží uvedeného v tomto ustanovení.

Z odstavce 1 a 2 se vypouští samostatně uvedená přeprava zboží v písm. a), která je zahrnutá do obecného pojmu „služby

přímo vázané na vývoz zboží“ a „služby přímo vázané na dovoz zboží“.

Současně se z odstavce 1 a 2 odstraňuje dovětek „s výjimkou poskytnutí služby osvobozené od daně bez nároku na odpočet daně“ vzhledem k obecnému pravidlu, podle kterého nelze využít osvobození od daně bez nároku na odpočet daně a současně uplatnit nárok na odpočet daně (rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 26. února 2017 C-144/13).

V odst. 2 písm. a) nadále zůstává osvobození služby vztahující se k dovozu zboží dle čl. 144 směrnice o dani z přidané hodnoty, je-li hodnota této služby zahrnuta do základu daně při dovozu zboží, a to bez ohledu na testování podmínky „služby přímo vázané na dovoz zboží“ jako je tomu u písm. b). Není podstatné, zda hodnota služeb vázaných na dovoz skutečně byla, bude nebo má být zahrnuta do základu daně dovozcem, ale to, zda tato služba vstupuje do základu daně podle zákona. Poskytovatel služby tedy u osvobození nemusí spoléhat, zda dovozce službu skutečně do základu daně zahrne.

Osvobození podle odst. 2 písm. b) se vztahuje na služby přímo vázané na dovoz zboží, které je dočasně uskladněno nebo propuštěno do celního režimu podle § 12 odst. 2 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty. Na tyto služby se nevztahuje osvobození podle odst. 2 písm. a).

134. V § 71 odst. 4 písm. c) se za slovo „sídla“ vkládají slova „ ; toto ustanovení se pro zastoupení mezinárodní organizace použije obdobně“.

K bodu 134 (§ 71 odst. 4 písm. c))

Podle § 71 odst. 4 písm. d) zákona o dani z přidané hodnoty je od daně osvobozen dovoz zboží uskutečněný mezinárodními organizacemi. Navrhuje se do zákona o dani z přidané hodnoty explicitně uvést, že se toto osvobození vztahuje i na zastoupení mezinárodní organizace.

135. V § 71 odst. 4 písm. d) se slova „států, které jsou členy Organizace Severoatlantické smlouvy, jiných než České republiky“ nahrazují slovy „státu, který je členem Severoatlantické smlouvy, nebo státu zúčastněného v Partnerství pro mír“ a na konci textu písmene d) se doplňují slova „ ; toto osvobození se nevztahuje na ozbrojené síly České republiky“.

K bodu 135 (§ 71 odst. 4 písm. d))

V souladu s mezinárodní smlouvou vyhlášenou pod č. 297/1996 Sb. se doplňuje osvobození dovozu zboží i pro státy, které přistoupily k Partnerství pro mír a uzavřely dohodu se stranami Severoatlantické smlouvy o statutu jejich ozbrojených sil.

136. V § 71 se za odstavec 4 vkládá nový odstavec 5, který zní:

„(5) Ozbrojené síly státu zúčastněného v Partnerství pro mír mají nárok na osvobození od daně při dovozu zboží pouze v rozsahu stanoveném příslušnou mezinárodní smlouvou.“.

Dosavadní odstavce 5 a 6 se označují jako odstavce 6 a 7.

K bodu 136 (§ 71 odst. 5)

Upřesňuje se, že ozbrojené síly státu zúčastněného v Partnerství pro mír mají nárok na osvobození pouze v rozsahu, který stanoví mezinárodní smlouva vyhlášená ve Sbírce mezinárodních smluv pod č. 1/2002 Sb. m. s.

137. V § 71c odst. 1 úvodní části ustanovení se za slovo „výrobků“ vkládají slova „podle zákona upravujícího spotřební daně“.

K bodu 137 (§ 71c odst. 1 úvodní část ustanovení)

Navrhovaná změna souvisí se zavedením nové spotřební daně ze zahřívání tabákových výrobků. Vzhledem ke skutečnosti, že zahřívání tabákové výroby se podřazuje pod pojem tabákové výroby zákona o spotřebních daních, a také proto, že pojem tabákové výroby jsou s různým obsahem definovány ve více právních předpisech (např. zákon o potravinách a tabákových výrobcích), doplňuje se, že se jedná o pojem „tabákové výrobky“ definovaný zákonem o spotřebních daních.

138. V § 71c odst. 1 se na konci písmene c) slovo „nebo“ zrušuje.

K bodu 138 (§ 71c odst. 1 písm. c))

Jedná se o legislativně technickou změnu, která souvisí s doplněním nového písmene e) do § 71c odst. 1.

139. V § 71c se na konci odstavce 1 tečka nahrazuje slovem „ , nebo“ a doplňuje se písmeno e), které zní:

„e) množství zahřívání tabákových výrobků, které obsahují 100 g tabáku.“.

K bodu 139 (§ 71c odst. 1 písm. e))

V § 71c odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty jsou stanoveny množství limity pro osvobození od daně pro tabákové výrobky v případě jejich dovozu. Vzhledem ke skutečnosti, že dochází k zavedení nové spotřební daně ze zahřívání tabákových výrobků, zavádí se množství limit pro dovoz i v případě této komodity. Množství zahřívání tabákových výrobků osvobozených od daně odpovídá v tomto případě množství zahřívání tabákových výrobků, které obsahují 100 g tabáku.

140. V § 72 odst. 1 se na konci písmene e) čárka nahrazuje tečkou a písmeno f) se zrušuje.

K bodu 140 (§ 72 odst. 1 písm. f))

Ze zákona o dani z přidané hodnoty se vypouští veškeré změny, které byly doplněny s účinností od 1. července 2017 zákonem č. 170/2017 Sb. na základě poslanecké iniciativy (schváleného poslaneckého návrhu č. 5332, se zaměřením na provozovatele rozhlasového a televizního vysílání ze zákona).

141. § 74 včetně nadpisu zní:

„§ 74

Oprava odpočtu daně

(1) Pokud se plátce, pro něhož se uskutečnilo, nebo mělo být uskutečněno plnění, ve lhůtě pro opravu základu daně dozvěděl nebo dozvědět měl a mohl, že nastaly skutečnosti rozhodné pro provedení opravy základu daně, na základě kterých dojde ke snížení uplatněného odpočtu daně, je povinen uplatněný odpočet daně snížit. To neplatí, pokud plátce provedl opravu odpočtu daně podle odstavce 2 nebo 3. Opravu odpočtu daně plátce prokazuje opravným daňovým dokladem nebo jiným dokladem souvisejícím s opravou, popřípadě jiným způsobem.

(2) Uplatnil-li plátce odpočet daně z částky úplaty poskytnuté před uskutečněním zdanitelného plnění a ve lhůtě 3 let od konce zdaňovacího období, ve kterém mohl nárok na odpočet daně z poskytnuté úplaty uplatnit nejdříve, se dozvěděl nebo dovědět měl a mohl, že daně zdanitelné plnění se neuskutečnil a úplata není vrácena, ani použita na úhradu jiného plnění, je povinen provést opravu odpočtu daně.

(3) Uplatnil-li plátce odpočet daně ze zdanitelného plnění spočívajícího v převodu jednoúčelového poukazu a ve lhůtě 3 let od konce zdaňovacího období, ve kterém mohl nárok na odpočet daně z tohoto zdanitelného plnění uplatnit nejdříve, se dozvěděl nebo dovědět měl a mohl, že tento poukaz nepoužije jako úplatu za skutečné předání zboží nebo poskytnutí služby, ani jej nepřevede, je povinen provést opravu odpočtu daně.

(4) Opravu odpočtu daně podle odstavců 1 až 3 plátce provede za zdaňovací období, ve kterém se o skutečnostech rozhodných pro tuto opravu dozvěděl nebo dozvědět měl a mohl.

(5) V případě přijetí zdanitelného plnění, u kterého je základ daně podle § 37a záporný, je plátce původně uplatněný odpočet daně povinen snížit za zdaňovací období, ve kterém se o skutečnostech rozhodných pro tuto opravu dozvěděl nebo dozvědět měl a mohl.

(6) Zjistil-li plátce, pro něhož se uskutečnilo plnění, že ve lhůtě pro opravu základu daně nastaly skutečnosti rozhodné pro provedení opravy základu daně, na základě kterých dojde ke zvýšení uplatněného odpočtu daně, je oprávněn uplatněný odpočet daně zvýšit. Tuto opravu odpočtu daně je plátce oprávněn provést nejdříve za zdaňovací období, ve kterém mu byl doručen opravný daňový doklad. Tuto opravu odpočtu daně nelze provést po uplynutí 3 let od konce zdaňovacího období, ve kterém se oprava základu daně jako samostatné zdanitelné plnění považuje za uskutečněné.

(7) Byl-li plátcí doručen opravný daňový doklad podle § 45 odst. 5, je oprávněn provést opravu odpočtu

daně, pokud u původně uplatněného odpočtu ještě neuplynula lhůta pro uplatnění nároku na odpočet daně.“.

K bodu 141 (§ 74)

V pravidlech pro opravu odpočtu daně v § 74 se promítají formulační úpravy navazující na změny v ustanoveních, která se týkají opravy základu daně a daňových dokladů, a doplňují se některá opatření v souvislosti s novými pravidly pro uplatňování daně z přidané hodnoty u poukazů.

K odstavci 1

Podle odstavce 1 se postupuje v případě, že oprava základu daně má za následek snížení původně uplatněného odpočtu daně. V textu tohoto odstavce se promítají legislativně technické změny v § 42 zákona o dani z přidané hodnoty navazující na skutečnost, že nově bude upravena jen oprava základu daně, nikoliv již samotná oprava výše daně, která bude odvislá od provedené opravy základu daně.

Dále se zde promítá úprava související s doplněním nového odstavce 3 do tohoto paragrafu, ve kterém se stanoví povinnost provést opravu odpočtu daně uplatněného z titulu přijatého jednoúčelového poukazu, který plátce nevyčerpá, ani nepřevede. Jejím záměrem je vyloučit dvojitou povinnost provést opravu odpočtu daně v případě, kdy plátcí vznikla povinnost provést opravu odpočtu daně podle nového odstavce 3 a zároveň, popř. následně dojde k opravě základu daně podle § 42.

K odstavci 2

Do pravidla, které ukládá plátcí povinnost provést opravu odpočtu daně uplatněného z titulu poskytnuté zálohy (úplaty před uskutečněním zdanitelného plnění) na zdanitelné plnění, které se neuskutečnilo, přičemž tato úplata nebyla vrácena, ani použita na úhradu jiného plnění, se doplňuje lhůta. Nadále se na povinnost provést tuto opravu odpočtu daně nebude vztahovat obecná lhůta stanovená v § 73 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty. Délka lhůty pro povinnost provést opravu odpočtu daně v tomto případě činí 3 roky a na rozdíl od obecné lhůty počíná tato lhůta běžet až od konce zdaňovacího období, ve kterém plátce mohl nárok na původní odpočet daně z poskytnuté zálohy uplatnit nejdříve, tj. odvíjí se od okamžiku vymezeného v § 73 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty. Uplynutím této doby povinnost provést opravu uplatněného nároku na odpočet daně zaniká.

K odstavci 3

V návaznosti na nová pravidla pro uplatňování daně na jednoúčelové poukazy se doplňuje povinnost provést opravu odpočtu daně uplatněného z převedeného jednoúčelového poukazu, který plátce sám nevyčerpá, ani následně nepřevede. Z věcného hlediska jde o období povinnosti provést opravu odpočtu daně uplatněného z poskytnuté zálohy na neuskutečněné zdanitelné plnění, která je již obsažena v odstavci 2 tohoto paragrafu. Rovněž na povinnost opravy nároku na odpočet daně v případě nevyčerpaného jednoúčelového poukazu se vztahuje lhůta 3 let, která počíná běžet od konce zdaňovacího období, ve kterém plátce mohl nárok na původní odpočet daně uplatnit nejdříve, a uplynutím této doby povinnost provést opravu odpočtu daně zaniká.

K odstavci 4

V odstavci 4 se z důvodu zjednodušení a větší srozumitelnosti právní úpravy stanoví pravidlo pro vznik povinnosti provést příslušnou opravu odpočtu daně. Určení zdaňovacího období, za které je plátce povinen provést příslušnou opravu odpočtu daně, se vymezuje jednotně pro všechny případy povinnosti opravit odpočet daně, které vyplývají z předchozích odstavců tohoto paragrafu. Plátce je povinen opravit odpočet daně za zdaňovací období, ve kterém se dozvěděl nebo dozvědět měl a

mohl, že nastaly skutečnosti, které podle odstavců 1 až 3 zakládají povinnost opravu provést.

K odstavci 5

Do odstavce 5 se z důvodu jednotné struktury tohoto paragrafu přesouvá pravidlo, které je v dosavadním znění odstavce 4 tohoto paragrafu, a to bez věcných změn. I nadále je příjemce plnění v případech, kdy byl vyčíslen záporný základ daně, a tudíž záporná hodnota daně, povinen původně uplatněný nárok na odpočet daně snížit. V praxi tato situace nastane například při uplatnění nároku na odpočet daně u poskytnuté zálohy, která převýšila celkovou úplatu za přijaté plnění. Postupuje se obdobně jako při snížení odpočtu daně v důsledku opravy (snížení) základu daně, s tím rozdílem, že povinnost provést snížení uplatněného odpočtu daně z tohoto titulu uplynutím doby nezaniká.

K odstavci 6

V odstavci 6 se stanoví oprávnění plátce opravit původně uplatněný odpočet daně v důsledku opravy základu daně, která má za následek zvýšení odpočtu daně. Plátce je oprávněn nárok na zvýšení odpočtu daně uplatnit, pokud skutečnosti rozhodné pro provedení opravy základu daně nastaly v zákonně lhůtě pro tuto opravu. Opravu odpočtu daně může plátce provést nejdříve za zdaňovací období, ve kterém mu byl doručen příslušný opravný daňový doklad. Délka lhůty pro možnost provést opravu odpočtu daně činí 3 roky a lhůta počíná běžet od konce zdaňovacího období, ve kterém se podle § 42 odst. 3 oprava základu daně považuje za uskutečněné samostatné zdanitelné plnění.

K odstavci 7

V odstavci 7 se zakotvuje oprávnění plátce za stanovených podmínek opravit odpočet daně v případě, že osoba, která plnění uskutečnila, provedla opravu daně na výstupu spočívající v navýšení původně tvrzené daně (postupem podle § 141 odst. 1 daňového řádu). Na základě doplněného odstavce 5 v § 45 může poskytovatel plnění v takovém případě vystavit opravný daňový doklad, na jehož základě je pak plátce jakožto příjemce plnění oprávněn uplatnit příslušnou opravu odpočtu daně. Možnost provést opravu odpočtu daně je časově omezena, opravu lze provést pouze, pokud u původně uplatněného odpočtu daně ještě neuplynula zákonná tříletá lhůta pro uplatnění nároku na odpočet daně.

142. Za § 74 se vkládá nový § 74a, který včetně nadpisu zní:

„§ 74a

Oprava odpočtu daně v případě nedobytné pohledávky

(1) Dlužník je povinen snížit uplatněný odpočet daně, pokud nastaly skutečnosti rozhodné pro provedení opravy základu daně v případě nedobytné pohledávky, změny výše opravy základu daně určené kvalifikovaným odhadem nebo dodatečné opravy základu daně, které mají za následek snížení uplatněného odpočtu daně, a to za zdaňovací období, ve kterém se o těchto skutečnostech dozvěděl nebo dozvědět měl a mohl.

(2) Opravu odpočtu daně podle odstavce 1 dlužník prokazuje opravným daňovým dokladem nebo jiným způsobem.

(3) Provedl-li dlužník opravu odpočtu daně podle odstavce 1, je dlužník oprávněn provést opravu odpočtu daně, pokud nastaly skutečnosti rozhodné pro provedení opravy základu daně v případě nedobytné pohledávky, změny výše opravy základu daně určené kvalifikovaným odhadem, dodatečné opravy základu daně nebo zrušení opravy základu daně, které mají za následek zvýšení opraveného odpočtu daně, a to nejdříve za zdaňovací období, ve kterém mu byl doručen opravný daňový doklad.

(4) Opravu odpočtu daně podle odstavce 3 lze provést v případě dodatečné opravy základu daně, která je provedena na základě postoupení pohledávky pouze do výše základu daně stanoveného z částky, kterou uhradil dlužník postoupníkovi.

(5) Opravu odpočtu daně podle odstavce 3 lze provést do 3 let ode dne, kdy se oprava základu daně, změna výše opravy základu daně, dodatečná oprava základu daně nebo zrušení opravy základu daně považují jako samostatná zdanitelná plnění za uskutečněná.

(6) Opravu odpočtu daně podle odstavce 3 dlužník prokazuje opravným daňovým dokladem.“

K bodu 142 (§ 74a)

V návaznosti na nově vložené § 46 až § 46g (oprava základu daně v případě nedobytné pohledávky) je do zákona o dani z přidané hodnoty zařazen nový § 74a - oprava odpočtu daně v případě nedobytné pohledávky. Cílem nové právní úpravy je vyšší harmonizace tuzemské právní úpravy s články 184 a 185 směrnice o dani z přidané hodnoty, které upravují opravu odpočtu. Přitom nelze pominout článek 90 směrnice o dani z přidané hodnoty upravující změny základu daně po uskutečnění plnění a to, mimo jiné, i v případech nezaplacení ceny za zdanitelné plnění. Jak vyplývá ze související judikatury Soudního dvora Evropské unie (zejména rozhodnutí ve věcech C-330/95 Goldsmiths a C-246/16 Enzo Di Maura), je smyslem článku 90 směrnice o dani z přidané hodnoty mimo jiné nezatížit odvodem daně plátce poskytujícího zdanitelné plnění v případech, kdy je mu toto plnění zcela nebo částečně nezaplaceno, a to z důvodu, že správce daně nemůže vybrat daň převyšující částku, která byla poskytovateli plnění zaplacená. Vzhledem k tomu, že nezaplacení může být za určitých okolností těžko ověřitelné nebo pouze dočasné, je členským státům v článku 90 odst. 2 směrnice o dani z přidané hodnoty dána pravomoc odchýlit se v případě nezaplacení plnění od ostatních případů snížení základu daně a definovat situace, kdy plnění zůstane zcela nebo zčásti nezaplaceno.

Podle článku 184 směrnice o dani z přidané hodnoty se počáteční odpočet daně opraví, je-li vyšší nebo nižší, než na jaký měla osoba povinná k dani nárok. Podle navazujícího článku 185 směrnice o dani z přidané hodnoty mohou členské státy vyžadovat opravu odpočtu u plnění, která zůstala zcela nebo zčásti nezaplacena. K tomu se Soudní dvůr Evropské unie vyjádřil následovně: „Zatímco článek 90 směrnice o dani z přidané hodnoty upravuje právo dodavatele snížit základ daně, pokud po uzavření transakce neobdrží protiplnění, které mu mělo být poskytnuto, nebo obdrží pouze jeho část, článek 185 této směrnice se týká opravy počátečního odpočtu provedeného druhou stranou této transakce. Tyto dva články tedy představují dvě strany téže ekonomické operace a měly by být vykládány soudržně“ (bod 35 rozhodnutí ve věci C-396/16 T - 2).

V návaznosti na nová ustanovení § 46 až § 46g je proto do zákona o dani z přidané hodnoty vložen § 74a, jehož předmětem je oprava odpočtu v případě nedobytné pohledávky, a který upravuje postup dlužníka, který zcela nebo částečně nezaplátí přijaté zdanitelné plnění, u něhož uplatnil odpočet daně.

K odstavci 1

Dlužníkovi je uložena povinnost snížit původně uplatněný odpočet daně v okamžiku, kdy se dozvěděl nebo dozvědět měl a mohl o provedení opravy, změny výše opravy základu daně v případě nedobytné pohledávky nebo dodatečné opravy základu daně, které mají za následek snížení základu daně u původního zdanitelného plnění a tím i snížení uplatněného odpočtu daně.

K odstavci 2

Nejběžnějším prostředkem k prokázání správnosti provedené opravy odpočtu daně podle odstavce 1 je opravný daňový doklad vystavený věřitelem. Podle odstavce 2 může dlužník prokázat správnost provedené opravy odpočtu daně i jiným způsobem.

K odstavci 3

Odstavcem 3 je dlužníkovi, který snížil odpočet daně podle odstavce 1, umožněno zvýšit uplatněný odpočet daně v případě opravy základu daně, změny výše opravy základu daně určené kvalifikovaným odhadem, dodatečné opravy základu daně nebo zrušení opravy základu daně v případě nedobytné pohledávky, které mají za následek zvýšení základu daně u původního zdanitelného plnění a tím i zvýšení odpočtu daně.

K odstavci 4

Pokud dojde k dodatečné opravě základu daně provedené z důvodu postoupení pohledávky věřitelem, je dlužník, který u přijatého zdanitelného plnění, které nebylo věřiteli zapláceno, snížil odpočet daně podle odstavce 1, oprávněn provést opravu, tj. zvýšení odpočtu daně podle odstavce 3 na základě opravného daňového dokladu vystaveného věřitelem, avšak pouze v případě a do výše základu daně vypočteného z úhrady provedené postupníkoví.

K odstavci 5

Odstavcem 5 je dlužníkovi umožněno opravit, tj. zvýšit uplatněný odpočet daně ve lhůtě 3 let od konce zdaňovacího období, ve kterém nastalo datum uskutečnění konkrétního opravného plnění.

K odstavci 6

Obdobně jako v případě běžného nároku na odpočet daně je dlužník podle odstavce 6 povinen prokázat zvýšení odpočtu daně daňovým dokladem.

143. V § 75 se odstavec 1 zrušuje.

Dosavadní odstavce 2 až 5 se označují jako odstavce 1 až 4.

K bodu 143 (§ 75 odst. 1)

Ze zákona o dani z přidané hodnoty se vypouští veškeré změny, které byly doplněny s účinností od 1. července 2017 zákonem č. 170/2017 Sb. na základě poslanecké iniciativy (schváleného poslaneckého návrhu č. 5332, se zaměřením na provozovatele rozhlasového a televizního vysílání ze zákona), včetně dosavadního odstavce 1 v § 75 zákona o dani z přidané hodnoty.

Jak vyplývá z ustálené judikatury Soudního dvora Evropské unie, zvolená metoda výpočtu poměrného koeficientu by měla být objektivní, tj. měla by objektivně odrážet podíl daně na vstupu, který skutečně připadá na tato různá použití, a měla by zajistit dodržení principu neutrality. Důkazní břemeno ohledně objektivnosti a neutrality zvolené metody je plátce povinen unést v rámci obecné důkazní povinnosti – viz blíže § 75 odst. 3. Zákon o dani z přidané hodnoty ani nadále nepředepisuje žádnou specifickou metodu pro stanovení výše poměrného koeficientu, protože v praxi existují různé varianty situací, kterých se nárok na odpočet daně v poměrné výši týká. Volba této metody je na rozhodnutí plátce. Z tohoto důvodu právní úprava (do účinnosti výše schváleného poslaneckého návrhu) neobsahovala a opětovně znovu neobsahuje speciální přístup stanovení poměru pro konkrétní plátce či činnosti.

144. V § 75 odst. 1 se slova „v rámci svých ekonomických činností, tak pro účely s nimi nesusouvisejícími“ nahrazují slovy „pro účely svých uskutečněných plnění, tak pro jiné účely“, slova „své ekonomické činnosti“ se nahrazují slovy „účely svých uskutečněných plnění“ a na konci odstavce 1 se doplňuje věta „Tím není dotčeno ustanovení § 76.“.

K bodu 144 (§ 75 odst. 1)

V § 75 odstavci 1 zákona o dani z přidané hodnoty, ve kterém se stanoví základní zásada pro výpočet nároku na odpočet daně v poměrné výši, se zohledňují formulační úpravy, jejichž záměrem je zpřesnit a sjednotit terminologii používanou v zákoně o dani z přidané hodnoty. Navazují na zpřesnění některých pojmů, například „ekonomická činnost“ nebo „úplata“, a na zavedení pojmu „uskutečněná plnění“ (nové písmeno n) v § 4 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty).

Nárok na odpočet daně v poměrné výši má plátce v případech tzv. smíšeného použití, kdy přijaté zdanitelné plnění použije jak pro dodání zboží nebo poskytnutí služeb, která vykonává v rámci své ekonomické činnosti za úplatu, tak pro jiné účely.

Záměrem těchto formulačních úprav je věrněji promítnout základní principy ustálené judikatury Soudního dvora Evropské unie (srov. rozsudek ve věci C-437/06, *Securenta*, bod 31 a výrok 1, nebo závěry stanoviska Generálního advokáta ve věci C-11/15, *Český rozhlas*), ze kterých vyplývá, že plátce, který vykonává současně ekonomické činnosti, které jsou zdaněné nebo osvobozené od daně, a činnosti mimo rozsah působnosti daně z přidané hodnoty, má nárok na odpočet daně z přijatých plnění jen v rozsahu, ve kterém jsou přiřaditelné ke zdaněným plněním uskutečněným v rámci jeho ekonomické činnosti. Ve smyslu této judikatury Soudního dvora Evropské unie by způsob výpočtu rozsahu nároku na odpočet daně v těchto případech měl objektivně odrážet podíl vstupů, který skutečně připadá na každou z těchto činností (srov. rozsudek ve věci C-437/06, *Securenta*, body 38 – 39 a výrok 2, nebo závěry stanoviska Generálního advokáta ve věci C-11/15, *Český rozhlas*, body 62 – 63).

Podle základní zásady stanovené v tomto odstavci se z celkového nároku na odpočet daně vylučuje podíl použití přijatého zdanitelného plnění připadající na činnosti financované různými příspěvky, dotacemi či poplatky, u nichž získaný příjem za uskutečňování těchto činností nesplňuje vymezení „úplaty“. Pod tyto příspěvky spadají například dotace a příspěvky na provoz či na výzkum, bez přímé vazby na konkrétní uskutečněné plnění na výstupu, nebo bez souvislosti s plátcem uskutečňovanými plněními. Z nároku na odpočet daně se i nadále vyjímá podíl použití pro soukromé účely (osobní spotřebu plátce nebo jeho zaměstnanců).

Není tím dotčena případná povinnost dalšího krácení nároku na odpočet daně z titulu částečného použití pro účely plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně postupem podle § 76 zákona o dani z přidané hodnoty.

Vyjádření „použije pro účely svých uskutečněných plnění“ se pro účely nároku na odpočet daně v poměrné výši vykládá obdobným způsobem jako vyjádření „použije pro účely uskutečňování“ v § 72 zákona o dani z přidané hodnoty, který vymezuje základní zásady nároku na odpočet daně. Zahrnuje nejen případy použití pro konkrétní již uskutečněné plnění, ale rovněž použití pro účely plnění, která plátce zamýšlí uskutečnit.

145. V § 75 odstavec 2 zní:

„(2) V případě přijatého zdanitelného plnění, které není pořízením dlouhodobého majetku, určeného pro uskutečnění plnění, které plátce použije zčásti rovněž pro svou osobní spotřebu nebo pro osobní spotřebu svých zaměstnanců, si plátce může zvolit, že uplatní nárok na odpočet daně v plné výši. Část přijatého zdanitelného plnění, kterou použije pro svou osobní spotřebu nebo pro osobní spotřebu svých zaměstnanců, se poté považuje za dodání zboží podle § 13 odst. 4 písm. a) nebo za poskytnutí služby podle § 14 odst. 3 písm. a).“

K bodu 145 (§ 75 odst. 2)

V odstavci 2 se promítají jednak formulační úpravy, jejichž záměrem je zpřesnit a sjednotit terminologii používanou v zákoně o dani z přidané hodnoty, a jednak věcné změny.

Významnou věcnou změnou je, že v návaznosti na ustálenou judikaturu Soudního dvora Evropské unie (např. rozsudek ve věci C-515/07, VNLTO, bod 38, nebo ve věci C-400/15, Landkreis Potsdam-Mittelmark, bod 31) se omezuje rozsah výjimky, podle které má plátce možnost u obchodního majetku, který používá zčásti také pro jiné účely, si uplatnit plný nárok na odpočet daně, a použití pro tyto jiné účely průběžně zdaňovat. Postup podle této výjimky bude možné uplatnit výhradně v případech částečného použití pro osobní spotřebu plátce nebo jeho zaměstnanců. Nebude si již vztahovat na částečné použití pro činnosti, které spadají mimo rozsah působnosti daně z přidané hodnoty (včetně výkonu působnosti v oblasti veřejné správy), a které daná osoba vykonává v rámci svého předmětu činnosti či svěřených působností.

Nadále zůstává zachováno vyloučení postupu podle tohoto odstavce pro dlouhodobý majetek. V této souvislosti se zpřesňuje vyjádření, aby bylo nezpochybnitelné, že zákaz možnosti volby si uplatnit nárok na odpočet daně v plné výši se vztahuje výhradně na případy, kde přijatým zdanitelným plněním je dlouhodobý majetek. V případě jiných plnění, která souvisejí s dlouhodobým majetkem, například poskytnutí služeb vztahujících se k nemovitě věci, je plátce oprávněn podle tohoto odstavce postupovat.

146. V § 75 odst. 3 větě první se slova „činnosti plátce, které jsou předmětem daně, a podílu použití pro ekonomické činnosti plátce“ nahrazují slovy „účely svých uskutečněných plnění“.

K bodu 146 (§ 75 odst. 3 věta první)

V prováděcích pravidlech pro výpočet výše odpočtu daně v poměrné výši (resp. výše poměrného koeficientu) v § 75 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty se promítají formulační úpravy navazující na zavedení pojmu „uskutečněná plnění“ v § 4 odst. 1 písm. n) zákona o dani z přidané hodnoty.

Zákon o dani z přidané hodnoty ani nadále nepředepisuje žádnou specifickou metodu pro stanovení výše poměrného koeficientu, protože v praxi existují různé varianty situací, kterých se nárok na odpočet daně v poměrné výši týká. Volba této metody je na rozhodnutí plátce. Nicméně, jak vyplývá z ustálené judikatury Soudního dvora Evropské unie, zvolená metoda výpočtu poměrného koeficientu by měla být objektivní, tj. měla by objektivně odrážet podíl daně na vstupu, který skutečně připadá na tato různá použití (srov. rozsudek ve věci C-437/06, Securenta, body 38 – 39 a výrok 2, nebo závěry stanoviska Generálního advokáta ve věci C-11/15, Český rozhlas, body 62 - 63) a měla by zajistit obecný princip neutrality. Důkazní břemeno ohledně objektivnosti a neutrality zvolené metody je plátce povinen unést v rámci obecné důkazní povinnosti.

Stanovení podílu použití pro uskutečněná plnění může být založeno na zvláštní evidenci o využití daného majetku, jako například knize jízd (podle poměru počtu kilometrů ujetých pro služební účely k celkové výši ujetých kilometrů za určité období). V případě budov je možné se řídit podílem podlahové plochy využívané k jednotlivým činnostem. Při stanovení podílu použití lze rovněž používat kritérium podílu uskutečněných činností.

Dále se z tohoto ustanovení pro neslučitelnost s právem Evropské unie vypouští změny, které byly do zákona o dani z přidané hodnoty promítnuty zákonem č. 170/2017 Sb. s účinností od 1. července 2017 v souvislosti s rozhlasovým a televizním vysíláním prováděným provozovateli ze zákona na základě poslancecké iniciativy (schváleného poslanceckého návrhu č. 5332).

147. V § 75 odst. 4 větě druhé se slova „a tento nárok uplatnil“ nahrazují slovy „, tento nárok uplatnil a přijaté zdanitelné plnění použil“, slova „své činnosti, které jsou předmětem daně a pro své ekonomické činnosti v příslušném“ se nahrazují slovy „účely uskutečněných plnění v daném“ a věty čtvrtá a pátá se zrušují.

K bodu 147 (§ 75 odst. 4)

V § 75 odstavci 4 zákona o dani z přidané hodnoty zůstává bez věcných změn obsaženo prováděcí opatření pro uplatnění nároku na odpočet daně v poměrné výši v situaci, kdy plátce v okamžiku uplatnění tohoto nároku ještě nezná skutečný podíl použití daného přijatého zdanitelného plnění.

Plátce stanoví předpokládaný podíl použití, tj. výši poměrného koeficientu, kvalifikovaným odhadem a na konci kalendářního roku výši nároku opraví podle skutečného použití. Tento koeficient je dále výchozím pro případné účely korekce původně uplatněného nároku na odpočet daně podle § 78 a následujících zákona o dani z přidané hodnoty, resp. je ukazatelem nároku na odpočet daně ke kalendářnímu roku, v němž byl původní odpočet daně uplatněn, ve smyslu § 78a odst. 1 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty.

Jestliže plátce v kalendářním roce, ve kterém došlo k dodání zboží nebo poskytnutí služby, u kterých uplatnil nárok na odpočet daně, dané zboží nebo službu nepoužil, zůstává v platnosti poměrný koeficient stanovený odhadem, a to jak pro daný kalendářní rok, tak jako výchozí pro případné účely korekce původně uplatněného nároku na odpočet daně podle § 78 a následujících zákona o dani z přidané hodnoty.

Oprava výše nároku na odpočet daně v poměrné výši, resp. přepočtení nároku stanoveného podle odhadovaného použití na skutečné použití, se provede pouze v případě, že poměrný koeficient vypočtený podle skutečného použití se odchyluje od

poměrného koeficientu stanoveného odhadem o více než 10 procentních bodů.

Zásady pro opravu částky nároku na odpočet daně při tomto postupu, které byly obsaženy v posledních dvou větách tohoto odstavce, se v důsledku doplnění nového specifického pravidla v odstavci 5, přesouvají do nového odstavce 6.

148. V § 75 se doplňují odstavce 5 a 6, které znějí:

„(5) V případě, že plátce uplatnil odpočet daně z poskytnuté úplaty před pořízením dlouhodobého majetku, u kterého má nárok na odpočet daně v poměrné výši, v jiném roce, než ve kterém je po pořízení tohoto majetku nárok na odpočet daně oprávněn uplatnit, zahrne do částky opravy podle odstavce 4 rovněž rozdíl ve výši nároku na odpočet daně vyplývající z rozdílu mezi hodnotami poměrných koeficientů za příslušné roky, pokud se tyto hodnoty odchylují o více než 10 procentních bodů. Obdobně plátce postupuje i v případě uplatnění odpočtu daně u každého jednotlivého přijatého plnění, které se stalo součástí pořízeného dlouhodobého majetku.

(6) Je-li vypočtená částka opravy podle odstavců 4 nebo 5 kladná, je plátce oprávněn výši uplatněného odpočtu daně opravit, je-li záporná, je plátce povinen výši uplatněného odpočtu daně opravit. Opravu plátce provede za poslední zdaňovací období kalendářního roku, ve kterém po uskutečnění zdanitelného plnění je oprávněn uplatnit nárok na odpočet daně, jehož se oprava týká.“

K bodu 148 (§ 75 odst. 5)

Do nového odstavce 5 se doplňuje obdobné opatření jako v § 76 odst. 10 zákona o dani z přidané hodnoty.

Týká se případů dlouhodobého majetku, na nějž byla poskytnuta úplata před uskutečněním plnění (záloha), a z tohoto titulu uplatněn nárok na odpočet daně v jiném kalendářním roce, než ve kterém pak byl po pořízení majetku uplatněn zbývající nárok na odpočet daně. Pokud se poměrné koeficienty v příslušných kalendářních rocích liší o více než 10 procentních bodů, provede se oprava výše nároku na odpočet daně z poskytnuté úplaty na úroveň nároku na odpočet daně uplatněného po pořízení majetku.

Cílem tohoto opatření je neutralizovat možné dopady rozdílu v poměrných koeficientech a nastavit stejnou výchozí základnu pro další korekce vyplývající z případných změn v použití, a to pro účely úpravy odpočtu daně podle § 78 a následujících.

Dosavadní odstavec 5 se z důvodu vložení tohoto specifického pravidla pro dlouhodobý majetek rozděluje na odstavce 4 a 6.

V odstavci 6 se stanoví společné zásady pro opravu částky nároku na odpočet daně při postupu podle odstavce 4 nebo 5. Obdobně jako u ostatních pravidel týkajících se nároku na odpočet daně stanoví, že plátce je povinen opravu nároku na odpočet daně v poměrné výši provést, je-li částka opravy záporná, tj. skutečný podíl použití pro plnění za úplatu v rámci ekonomické činnosti nižší, než plátce původně odhadoval. Naopak opravu je plátce oprávněn provést, je-li částka opravy kladná, tj. v jeho prospěch. Oprava se provede vždy za poslední zdaňovací období příslušného roku.

149. V § 76 odst. 4 písm. a) se slovo „prodej“ nahrazuje slovy „dodání nebo poskytnutí“ a slova „své ekonomické činnosti“ se nahrazují slovy „svou ekonomickou činností; to neplatí, je-li toto uskutečněné plnění nedílnou součástí obvyklé ekonomické činnosti plátce“.

K bodu 149 (§ 76 odst. 4 písm. a))

Do pravidel pro výpočet koeficientu nároku na odpočet daně v krácené výši se z důvodu větší právní jistoty a jednotného výkladu v praxi promítá zásada vyplývající z ustálené judikatury Soudního dvora Evropské unie, konkrétně rozsudku ve věci C-98/07, Nordania Finans a BG Factoring, Soudní dvůr Evropské unie v rámci této věci došel k závěru, že pokud má prodej dlouhodobého majetku (v daném případě prodej vozidel leasingovou společností po skončení leasingových smluv) povahu běžné činnosti, kterou daná osoba povinná k dani provádí v rámci výkonu svého podnikání a pravidelně, musí být obrat dosažený z těchto prodejů zohledněn do výpočtu koeficientu pro účely nároku na odpočet daně.

Naplnění podmínky, zda daně plnění spadá do výkonu obvyklé ekonomické činnosti plátce, je potřebné v praxi zkoumat podle konkrétních okolností případ od případu.

Dále se s cílem sjednocení terminologie v zákoně o dani z přidané hodnoty nahrazuje výraz „prodej dlouhodobého majetku“ výrazem „dodání nebo poskytnutí dlouhodobého majetku“.

150. V § 76 odst. 6 větě první se slovo „běžného“ nahrazuje slovem „aktuálního“.

K bodu 150 (§ 76 odst. 6 věta první)

Jedná se o pouze o terminologickou změnu, která lépe vystihuje, že příslušná úprava se vztahuje k právě probíhajícímu kalendářnímu roku.

151. V § 76 se na konci odstavce 6 doplňuje věta „Dojde-li ke změně hodnoty koeficientu za předcházející kalendářní rok na základě vyměření daně za poslední zdaňovací období předcházejícího kalendářního roku, je plátce povinen použít novou hodnotu tohoto koeficientu pro výpočet nároku na odpočet daně v krácené výši v aktuálním kalendářním roce od zdaňovacího období následujícího po zdaňovacím období, v němž platební výměr, kterým se vyměřuje daň za poslední zdaňovací období předcházejícího kalendářního roku, nabyl právní moci.“

K bodu 151 (§ 76 odst. 6)

Do pravidel pro stanovení zálohového koeficientu v § 76 odst. 6 zákona o dani z přidané hodnoty se z důvodu právní jistoty doplňuje pravidlo pro situaci, kdy po skončení kalendářního roku není vyměřena daň za některé ze zdaňovacích období tohoto roku, čímž nejsou známy potřebné údaje pro vypořádání odpočtu daně za všechna zdaňovací období tohoto roku, a tím není vyměřena daň ani za poslední zdaňovací období tohoto roku. Z první věty odstavce 6 vyplývá, že do doby, než dojde k vyměření daně za všechna zdaňovací období předchozího kalendářního roku, použije se ve zdaňovacích obdobích následujícího kalendářního roku zálohový koeficient stanovený

podle údajů tvrzených plátcem. Nově se doplňuje věta, která stanoví, že pokud v následujícím kalendářním roce dojde k pravomocnému vyměření daně za poslední zdaňovací období předcházejícího roku a hodnota zálohového koeficientu se odchyluje od hodnoty koeficientu původně tvrzené plátcem, použije se nová hodnota koeficientu od prvního zdaňovacího období následujícího po dni nabytí právní moci příslušného platebního výměru.

152. V § 76 odst. 7 větě první se slovo „běžného“ nahrazuje slovem „aktuálního“.

K bodu 152 (§ 76 odst. 7 věta první)

Jedná se o pouze o terminologickou změnu, která lépe vystihuje, že příslušná úprava se vztahuje k právě probíhajícímu kalendářnímu roku.

153. V § 78 odst. 1 větě druhé se slova „ekonomických činností“ nahrazují slovy „ekonomické činnosti“.

K bodu 153 (§ 78 odst. 1 věta druhá)

Z hlediska věcného obsahu nedochází k žádné změně. Situace pokryté výchozím předpokladem „*kdy plátce při pořízení dlouhodobého majetku nárok na odpočet daně neměl*“, se nevztahují na případy, kdy plátce při pořízení daného majetku nárok na odpočet daně neměl, protože jednal výlučně v postavení osoby nepovinné k dani (například veřejnoprávního subjektu nebo při použití pro osobní spotřebu).

154. V § 78d odst. 4 se slovo „, převede“ zrušuje, slova „dodání zboží nebo poskytnutí služby v rámci uskutečňování jeho ekonomických činností“ se nahrazují slovy „uskutečněné plnění“ a slova „účely nesouvisející s jeho ekonomickými činnostmi, nebo pro činnosti, které nejsou předmětem daně“ se nahrazují slovy „osobní spotřebu plátce nebo jeho zaměstnanců“.

K bodu 154 (§ 78d odst. 4)

V novém znění tohoto odstavce se zohledňují některé formulační úpravy, jejichž záměrem je zpřesnit a sjednotit terminologii používanou v zákoně o dani z přidané hodnoty. Navazují na zpřesnění některých pojmů, například „ekonomická činnost“ nebo „úplata“, a na zavedení pojmu „uskutečněná plnění“ (§ 4 odst. 1 písm. n) tohoto zákona). Dále se z tohoto ustanovení pro neslučitelnost s právem Evropské unie vypouští veškeré změny, které byly do zákona o dani z přidané hodnoty promítnuty zákonem č. 170/2017 Sb. s účinností od 1. července 2017 v souvislosti s rozhlasovým a televizním vysíláním prováděným provozovateli ze zákona na základě poslanecké iniciativy (schváleného poslaneckého návrhu č. 5332).

155. Za § 78d se vkládá nový § 78da, který zní:

„§ 78da

(1) Dojde-li ve lhůtě pro úpravu odpočtu daně k dodání nemovité věci, na které byla dokončena významná oprava, podléhá tato oprava úpravě odpočtu daně.

(2) Lhůta pro úpravu odpočtu daně v případě opravy nemovité věci činí 10 let a počíná běžet kalendářním rokem, ve kterém byla oprava dokončena.

(3) Při úpravě odpočtu daně v případě opravy nemovité věci se postupuje obdobně podle § 78d s tím, že při stanovení částky jednorázové úpravy odpočtu se použije ukazatel původního nároku na odpočet daně ve výši podílu skutečně uplatněného odpočtu daně na celkové částce daně na vstupu u příslušné opravy.

(4) Významnou opravou podle odstavce 1 se pro účely odpočtu daně rozumí oprava podle právních předpisů upravujících účetnictví⁷¹⁾, pokud hodnota veškerých přijatých zdanitelných plnění vztahující se k této opravě bez daně je vyšší než 200 000 Kč.“

K bodu 155 (§ 78da)

Do zákona o dani z přidané hodnoty se v novém § 78da doplňuje specifické řešení pro korekci původně uplatněného nároku na odpočet daně u opravy na nemovité věci za určitých okolností. Úprava odpočtu daně se vztahuje na významnou opravu nemovité věci, pokud daná nemovitá věc je v určité lhůtě po dokončení této opravy následně dodána.

V praxi se úprava odpočtu z tohoto titulu bude vztahovat například na situace, kdy plátce na nemovitosti, kterou používal pro uskutečňování zdanitelných plnění, provedl opravu, u vstupů pro opravu si uplatnil nárok na odpočet daně, a poté nemovitost prodal, přičemž dodání nemovitosti bylo osvobozené od daně bez nároku na odpočet daně.

Obdobná pravidla pro úpravu původně uplatněného nároku na odpočet daně při následné změně skutečného použití platí pro dlouhodobý majetek. Doposud se nevztahovala na opravy nemovité věci, které se pro účely zákona o dani z přidané hodnoty, ani ostatních daňových a účetních předpisů, nepovažují za dlouhodobý majetek. V praxi se ukazuje, že absence obdobných korekčních mechanismů pro opravy nemovité věci může vést k nežádoucím daňovým dopadům při prodeji nemovité věci (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu 9 Afs 86/2013 – 34).

V odstavci 1 se vymezuje výchozí zásada, podle které je-li provedena významná oprava nemovité věci a tato nemovitá věc je následně dodána, původní odpočet daně uplatněný u této opravy podléhá úpravě.

V odstavci 2 se pro úpravu odpočtu daně u opravy na nemovité věci stanoví samostatná lhůta. Činí 10 let a počíná běžet kalendářním rokem, ve kterém byla oprava dokončena.

Podle odstavce 3 se při úpravě odpočtu u opravy nemovité věci postupuje podle obdobných pravidel, která se uplatňují při úpravě odpočtu daně v případě dodání nebo poskytnutí dlouhodobého majetku podle § 78d zákona o dani z přidané hodnoty. Znamená to například, že úprava se provede jednorázově za zdaňovací období, ve kterém došlo k dodání dané nemovité věci, a vztahuje se rovněž na případy, kdy k dodání dojde již v průběhu roku, ve kterém byla oprava dokončena. Pro účely výpočtu částky úpravy odpočtu daně u opravy nemovité věci se specificky stanoví ukazatel původního nároku na odpočet daně, který se použije ve vzorci výpočtu podle § 78a zákona o dani z přidané hodnoty. Určí se jako podíl částky odpočtu daně, který plátce původně uplatnil, na celkové částce daně na vstupu u přijatých zdanitelných plnění použitých pro danou opravu nemovité věci.

V odstavci 4 se vymezuje, co se rozumí významnou opravou nemovité věci, na kterou se vztahuje úprava odpočtu daně podle tohoto paragrafu. Z důvodu sjednocení pojmů se pro

pojem "oprava" využívá obsahové vymezení uvedené v účetních předpisech. Ve smyslu zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, resp. prováděcí vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů, se opravou odstraňují účinky částečného fyzického opotřebení nebo poškození za účelem uvedení do předchozího nebo provozuschopného stavu, a to i s použitím jiných než původních materiálů, dílů, součástí nebo technologií. Významnou opravou pro účely úpravy odpočtu daně podle § 78da zákona o dani z přidané hodnoty je oprava, u níž hodnota veškerých přijatých zdanitelných plnění v úrovni bez daně je vyšší než 200 000 Kč.

Výpočet částky úpravy odpočtu daně podle nového § 78da na příkladu:

Zadání příkladu: Plátce daně je vlastníkem budovy, kterou zčásti využívá pro své soukromé účely a zčásti budovu pronajímá, tj. používá ji pro svá skutečněná plnění, přičemž u části nájmu jiným plátcům uplatňuje daň a část nájmu je osvobozena od daně. V roce 2020 je zahájena oprava střechy této budovy, na které se podílí několik poskytovatelů. Oprava je dokončena v roce 2021. Celková hodnota opravy (součet všech poskytnutých plnění) je 300 000 Kč a daň ve výši 62 000 Kč. V průběhu opravných prací plátce u přijatých zdanitelných plnění uplatňoval nárok na odpočet daně v částečné výši podle příslušných koeficientů (součinu poměrného a vypořádacího) v příslušných letech. Celková výše původně uplatněného odpočtu daně je 27 900 Kč, což představuje 45 % celkové částky daně na vstupu u přijatých zdanitelných plnění z titulu této opravy. V roce 2022 plátce budovu prodá jako skutečněná plnění osvobozené od daně.

Výpočet částky úpravy odpočtu daně: Počet roků zbývajících do konce lhůty pro úpravu odpočtu daně je 9, ukazatel nároku na odpočet daně při dodání nemovitosti je 0 %. Vypočtená částka úpravy odpočtu daně činí - 25 110 Kč.

156. V § 79 odstavec 1 zní:

„(1) Osoba povinná k dani má nárok na odpočet daně u přijatého zdanitelného plnění, pokud toto plnění

- a) pořídila v období zahrnujícím 12 po sobě jdoucích měsíců přede dnem, kdy se stala plátcem, a
- b) je ke dni, kdy se tato osoba stala plátcem, součástí jejího obchodního majetku.“

K bodu 156 (§ 79 odst. 1)

Navrhuje se nové znění tohoto odstavce v návaznosti na doplnění nového odstavce 2 tak, aby text byl formulačně jednotný.

V ostatním text zůstává věcně stejný, tj. přijaté zdanitelné plnění musí být ke dni, kdy se stala osoba povinná k dani plátcem, součástí jejího obchodního majetku; k žádné věcné změně v tomto nedochází.

157. V § 79 se za odstavec 1 vkládají odstavce 2 až 4, které znějí:

„(2) Osoba povinná k dani má nárok na odpočet daně rovněž u přijatého zdanitelného plnění, pokud

- a) toto plnění pořídila v období zahrnujícím 60 po sobě jdoucích měsíců přede dnem, kdy se stala plátcem,
- b) toto plnění se stalo součástí dlouhodobého majetku, který byl uveden do stavu způsobilého k užívání

v období 12 po sobě jdoucích měsíců přede dnem, kdy se stala plátcem, a to před uvedením tohoto dlouhodobého majetku do stavu způsobilého k užívání a

- c) tento dlouhodobý majetek je ke dni, kdy se stala plátcem, součástí jejího obchodního majetku.

(3) Osoba povinná k dani má nárok na odpočet daně rovněž u přijatého zdanitelného plnění, které není ke dni, kdy se stala plátcem, součástí jejího obchodního majetku, pokud v období zahrnujícím 6 po sobě jdoucích měsíců přede dnem, kdy se stala plátcem, toto plnění přijala a použila jej k vývozu zboží, který je osvobozen od daně.

(4) Osoba povinná k dani má nárok na odpočet daně rovněž u přijatého zdanitelného plnění, pokud

- a) toto plnění pořídila přede dnem, kdy se stala plátcem,
- b) toto plnění není ke dni, kdy se stala plátcem, součástí jejího obchodního majetku a
- c) měla by u tohoto plnění nárok na vrácení daně podle § 82a nebo 83, který nemohla uplatnit, neboť pro podání žádosti o vrácení daně nesplnila podmínku minimální délky období pro uplatnění vrácení daně.“

Dosavadní odstavce 2 a 3 se označují jako odstavce 5 a 6.

K bodu 157 (§ 79 odst. 2 až 4)

K odstavci 2:

Cílem navrhované úpravy je umožnit osobě povinné k dani uplatnit nárok na odpočet daně u dlouhodobého majetku pořizovaného v období 5 let přede dnem, kdy se osoba povinná k dani stala plátcem. První podmínkou pro využití tohoto ustanovení je, že přijatá zdanitelná plnění (díličí plnění) jsou součástí pořizované investice (dlouhodobého majetku) do doby, než byl tento dlouhodobý majetek uveden do užívání. Další podmínkou je, že v období 12 po sobě jdoucích měsíců před tím, než se osoba povinná k dani stala plátcem, byl uveden tento dlouhodobý majetek do užívání (musí být provozuschopné a musí splňovat bezpečnostní, ekologické, hygienické, požární, příp. jiné předpisy).

V praxi se bude nejčastěji jednat o situace, kdy osoba povinná k dani provádí investiční činnost v delším časovém horizontu. Jde o dodávání jednotlivých zařízení např. do čistíren odpadních vod, dále o výstavbu kanalizačních a vodovodních řadů nebo technické zhodnocení. Dále se bude jednat rovněž o situaci, kdy osoba povinná k dani bude pořizovat hmotný majetek, např. budovu, kdy náklady na její výstavbu vynakládala v průběhu více let. Jestliže se tato osoba zaregistruje jako plátce a nemovitá věc bude převedena do stavu způsobilého k užívání v období 12 po sobě jdoucích měsíců přede dnem, kdy se stala plátcem, může si uplatnit nárok na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění (díličích plnění), jež vstoupily do pořizovací ceny této nemovité věci a u nichž došlo k uskutečnění zdanitelného plnění jak v průběhu výše uvedené dvanáctiměsíční lhůty, tak i před ní, ale maximálně po dobu 60 po sobě jdoucích měsíců přede dnem, kdy se stala plátcem.

K odstavci 3:

Navrhuje se do ustanovení § 79 zákona o dani z přidané hodnoty promítnout zásadu vyplývající konkrétně z rozsudku ve

věci C-385/09 Nidera Handelscompagnie BV, kdy Soudní dvůr Evropské unie v rámci této věci došel k závěru, že pokud osoba povinná k dani z přidané hodnoty splňuje hmotněprávní podmínky k odpočtu této daně z přidané hodnoty v souladu s ustanoveními směrnice o dani z přidané hodnoty a která provede identifikaci pro účely daně z přidané hodnoty v přiměřené lhůtě od okamžiku uskutečnění plnění, na základě kterých vzniká nárok na odpočet daně, nesmí být zbavena možnosti uplatnit tento nárok vnitrostátní právní úpravou, která zakazuje odpočet daně z přidané hodnoty odvedené při nákupu zboží, jestliže se tato osoba povinná k dani neidentifikovala pro účely daně z přidané hodnoty před použitím tohoto zboží pro účely své činnosti podléhající dani.

Z článku 168 písm. a) směrnice o dani z přidané hodnoty v tomto ohledu vyplývá, že osoba povinná k dani má nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, která je splatná nebo byla odvedena v členském státě za zboží, jež jí bylo nebo bude dodáno, nebo za službu, jež jí byla nebo bude poskytnuta jinou osobou povinnou k dani, které jsou použity pro účely jejich zdaněných činností.

Podle čl. 178 písm. a) směrnice o dani z přidané hodnoty uplatnění nároku na odpočet ve smyslu čl. 168 písm. a) této směrnice při dodáních zboží a poskytnutích služeb totiž podléhá jedině formální podmínce, a sice že osoba povinná k dani musí mít fakturu vystavenou v souladu s články 220 až 236 a 238 až 240 této směrnice.

Osoby povinné k dani mají rovněž povinnost oznámit zahájení, změnu nebo ukončení své činnosti v souladu s opatřeními přijatými za tímto účelem členskými státy, a to na základě článku 213 směrnice o dani z přidané hodnoty. Takové ustanovení však nijak neopravňuje členské státy k tomu, aby v případě nepředložení určitého oznámení odložily možnost uplatnit nárok na odpočet až do skutečného začátku obvyklého uskutečnění zdaněných plnění nebo připravily osobu povinnou k dani o možnost uplatnit tento nárok.

Opatření, jež mají členské státy možnost přijmout na základě článku 273 směrnice o dani z přidané hodnoty k zajištění správného výběru daně a předcházení daňovým únikům, nesmí jít mimoto nad rámec toho, co je nezbytné k dosažení těchto cílů, a nesmí zpochybnit neutralitu daně z přidané hodnoty.

Identifikace podle článku 214 směrnice o dani z přidané hodnoty, stejně jako povinnosti stanovené v článku 213 této směrnice proto nepředstavují úkon zakládající nárok na odpočet, který vzniká okamžikem vzniku daňové povinnosti z odpočitatelné daně, ale představují formální požadavek pro účely kontroly. Osobě povinné k dani z přidané hodnoty nelze tudíž bránit v uplatnění jejího nároku na odpočet daně z důvodu, že nebyla identifikovaná pro účely uvedené daně před použitím zboží pořízeného v rámci své zdaněné činnosti.

K odstavci 4

V tomto odstavci se nově navrhuje doplnit situaci, která souvisí s vrácením daně, pokud není dodrženo tříměsíční období pro zachování statusu osoby, která může žádat o vrácení daně.

Jedná se o situaci, kdy osoba povinná k dani, která je osobou registrovanou k dani v jiném členském státě, která během období pro vrácení daně neměla sídlo ani provozovnu v tuzemsku, resp. zahraniční osoba povinná k dani, přijala zdanitelné plnění, které pořídila během období pro vrácení daně a která během tohoto období uskutečňovala dodání zboží nebo poskytnutí služby, u kterých byla povinna přiznat daň osoba, které byla tato plnění poskytnuta (viz § 82a odst. 1 písm. b) bod 2. zákona o dani z přidané hodnoty, resp. § 83 odst. 1 písm. d) zákona o dani z přidané hodnoty) a na konci období pro vrácení daně se tato osoba stala plátcem (např. v březnu).

Této osobě nelze vrátit daň z titulu § 82a, resp. § 83 zákona o dani z přidané hodnoty, protože tato osoba nesplnila nutnou podmínku délky období pro vrácení daně „... nejméně tři kalendářní měsíce, případně období kratší než tři měsíce, jde-li o zbytek kalendářního roku“ (viz § 82a odst. 1 a 8, resp. § 83 odst. 1 a 7 zákona o dani z přidané hodnoty), a to z důvodu, že se v průběhu tohoto tříměsíčního období stala plátcem. Nedodržela tak tříměsíční období pro zachování statusu osoby, která může žádat o vrácení daně, tj. změnila svůj status na osobu usazenou v tuzemsku, resp. plátce v průběhu období pro vrácení daně.

Tato osoba zároveň nemá ani nárok na odpočet daně podle § 79 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, protože přijaté zdanitelné plnění sice pořídila v období 12 po sobě jdoucích měsíců přede dnem, kdy se stala plátcem, ale toto plnění již není ke dni, kdy se stala plátcem, součástí jejího obchodního majetku. Zboží totiž dodala plátcovi, kterému vznikla povinnost přiznat daň podle § 108 odst. 3 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty (současné znění § 108 odst. 1 písm. d) zákona o dani z přidané hodnoty).

158. V § 79 odst. 5 větě první se slova „odstavce 1“ nahrazují slovy „odstavců 1 až 4“.

K bodu 158 (§ 79 odst. 5)

Dochází k přečíslování odkazů na odstavce z důvodu vložení nových odstavců v § 79 zákona o dani z přidané hodnoty.

159. V § 79 odst. 6 se slova „a 2“ nahrazují slovy „až 4“.

K bodu 159 (§ 79 odst. 6)

Dochází k přečíslování odkazů na odstavce z důvodu vložení nových odstavců v § 79 zákona o dani z přidané hodnoty.

160. V § 79 se doplňuje odstavec 7, který zní:

„(7) Plátce nemá nárok na odpočet daně u přijatého zdanitelného plnění podle odstavců 1 až 4, pokud mu z tohoto plnění vznikl nárok na vrácení částky podle § 79d nebo nárok na vrácení daně.“

K bodu 160 (§ 79 odst. 7)

Navrhuje se omezit nárok na odpočet daně podle § 79 odst. 1 až 4 zákona o dani z přidané hodnoty, tedy u majetku pořízeného v daném období před tím, než se osoba povinná k dani stala plátcem. Dané ustanovení má za cíl zamezit duplicitě uplatňování nároku na vrácení daně podle § 82a zákona o dani z přidané hodnoty, resp. vrácení částky podle § 79d zákona o dani z přidané hodnoty a nároku na odpočet daně podle odstavce 1 až 4 k témuž majetku. Plátce nebude mít nárok na odpočet daně podle odstavce 1 u přijatého zdanitelného plnění, u kterého mu vznikl (i) nárok na vrácení částky podle § 79d zákona o dani z přidané hodnoty nebo (ii) nárok na vrácení daně podle § 82a zákona o dani z přidané hodnoty. Je irelevantní, zda osoba povinná k dani žádost o vrácení částky podle § 79d zákona o dani z přidané hodnoty nebo žádost o vrácení daně podle § 82a zákona o dani z přidané hodnoty podala, nebo zda k vrácení této částky došlo. Posuzuje se samotná skutečnost, zda nárok na vrácení daně podle § 82a zákona o dani z přidané hodnoty nebo nárok na vrácení částky podle § 79d zákona o dani z přidané hodnoty vznikl. Vzhledem k tomu, že požádat si o vrácení daně nebo částky podle § 79d zákona o dani z přidané hodnoty je plně v dispozici osoby povinné k dani, nelze ji k využití těchto oprávnění nutit. Pokud

je však nevyužije, již nebude moci čerpat nárok na odpočet daně z příslušného plnění podle § 79 odst. 1 až 4 zákona o dani z přidané hodnoty.

Nový odstavec 7 se z povahy věci vztahuje pouze na osoby registrované k dani v jiném členském státě nebo zahraniční osoby povinné k dani.

161. V § 79a odst. 2 větě první se za slovo „neuskutečnila,“ vkládají slova „u jednoúčelového poukazu, který nebyl do dne předcházejícího dni zrušení registrace použit jako úplata za skutečné předání zboží nebo poskytnutí služby, ani převeden,“.

K bodu 161 (§ 79a odst. 2 věta první)

Postupy pro výpočet částky snížení nároku na odpočet daně při zrušení registrace se doplňují v návaznosti na nová pravidla pro uplatňování daně na jednoúčelové poukazy. V těchto případech se postupuje obdobně jako u úplat před uskutečněním plnění. Jestliže plátce uplatnil nárok na odpočet daně u jednoúčelového poukazu a tento poukaz do zrušení registrace zatím nevyčerpal (nepoužil jej jako úplatu za skutečné předání zboží nebo poskytnutí služby), ani jej nepřevodil, částka snížení nároku na odpočet daně se určí ve výši původně uplatněného odpočtu daně.

162. V § 79a se za odstavec 2 vkládá nový odstavec 3, který zní:

„(3) Částka snížení nároku na odpočet daně u majetku, který není uveden v odstavci 2 a u kterého byl uplatněn nárok na odpočet daně alespoň ve výši 2 100 Kč, pořízeného v období zahrnujícím 11 kalendářních měsíců před zrušením registrace a kalendářní měsíc, v němž došlo ke zrušení registrace, se vypočte jako součin výše jedné dvanáctiny uplatněného nároku na odpočet daně a počtu celých kalendářních měsíců tohoto období, za který tento majetek nebyl obchodním majetkem plátce.“

Dosavadní odstavce 3 a 4 se označují jako odstavce 4 a 5.

K bodu 162 (§ 79a odst. 3)

Vzhledem ke skutečnosti, že před zrušením registrace dochází k nákupům zboží, u něž si lze uplatnit plný (resp. částečný) nárok na odpočet daně, jakkoli zboží nebude následně převážně využíváno k uskutečňování ekonomických činností (vzhledem ke zrušení registrace, kdy současně nedocházelo při zrušení registrace ke snížení odpočtu u tohoto majetku), se navrhuje snížit uplatněný nárok na odpočet daně u majetku, u kterého byl v souladu s nově doplněným odstavcem 3 uplatněn nárok odpočet daně alespoň ve výši 2 100 Kč, pořízeného v období zahrnujícím 11 kalendářních měsíců před zrušením registrace a kalendářní měsíc, v němž došlo ke zrušení registrace, a to o poměrnou část výše uplatněného odpočtu za období, po které daný majetek nebyl obchodním majetkem plátce. Plátcí tak bude zachován odpočet daně za období, v němž byl majetek v jeho obchodním majetku a mohl jej tak používat k uskutečňování ekonomických činností.

Navrhovaná úprava se týká drobného majetku „v používání“ (tedy vydaného do spotřeby), nakoupeného v období zahrnujícím 11 kalendářních měsíců před zrušením registrace a kalendářní měsíc, v němž došlo ke zrušení registrace. U

drobného majetku, který není vydán do spotřeby, tj. je na zásobách, se při zrušení registrace nic nemění.

Pokud si tedy plátce pořídí v období zahrnujícím část kalendářního měsíce, ve kterém byla zrušena registrace, a bezprostředně tomu předcházejících 11 po sobě jdoucích kalendářních měsíců majetek, u kterého uplatní nárok na odpočet daně, a tento majetek je ke dni zrušení registrace jeho obchodním majetkem, bude povinen vrátit 1/12 z celkové výše uplatněného nároku na odpočet daně za každý celý kalendářní měsíc, za který tento majetek nebyl v uvedeném období obchodním majetkem plátce.

Pro výpočet částky snížení nároku na odpočet daně je relevantní počet celých kalendářních měsíců příslušného období, za který nebyl majetek „obchodním majetkem“ plátce. Pro tento výpočet není podstatné, zda byl obchodní majetek uveden do stavu způsobilého k užívání, či nikoliv.

Příklady:

Situace 1: Plátce si dne 5. října 2019 pořídí notebook v celkové hodnotě 31 460 Kč, základ daně 26 000 Kč, DPH 5 460 Kč. Plátce si uplatní plný nárok na odpočet daně ve výši 5 460 Kč. Dne 12. prosince 2019 zruší plátce registraci. Období zahrnující 11 kalendářních měsíců před zrušením registrace a kalendářní měsíc, v němž došlo ke zrušení registrace, odpovídá období od 1. ledna 2019 do 31. prosince 2019 (resp. 11. prosince 2019, kdy došlo ke zrušení registrace). Částka snížení nároku na odpočet daně = $(1/12 \times \text{uplatněný nárok na odpočet daně}) \times \text{počet celých kalendářních měsíců v období zahrnujícím 11 kalendářních měsíců před zrušením registrace a kalendářní měsíc, v němž došlo ke zrušení registrace, po který nebyl majetek obchodním majetkem plátce} = (1/12 \times 5\,460 \text{ Kč}) \times 9 \text{ celých kalendářních měsíců (tj. leden až září 2019)} = 4\,095 \text{ Kč}.$

Situace 2: Plátce si výše uvedený notebook pořídí již 18. prosince 2018. Částka snížení nároku na odpočet daně = $(1/12 \times 5\,460 \text{ Kč}) \times 0 \text{ celých kalendářních měsíců (tj. ve sledovaném období nedošlo k situaci, kdy by majetek po celý kalendářní měsíc nebyl majetkem obchodním)} = 0 \text{ Kč}.$

Situace 3: Plátce si výše uvedený notebook pořídí až 2. prosince 2019. Částka snížení nároku na odpočet daně = $(1/12 \times 5\,460 \text{ Kč}) \times 11 \text{ (tj. leden až listopad 2019)} = 5\,005 \text{ Kč}.$

163. V § 79a odst. 5 se číslo „3“ nahrazuje číslem „4“.

K bodu 163 (§ 79a odst. 5)

Jedná se o legislativně technickou úpravu spočívající v přečíslování odkazu na odstavce v rámci § 79a zákona o dani z přidané hodnoty v návaznosti na vložení nového odstavce 3.

164. Za § 79c se vkládá nový § 79d, který zní:

„§ 79d

(1) Pokud osoba registrovaná k dani v jiném členském státě nebo zahraniční osoba povinná k dani (dále jen „osoba, která má nárok na vrácení částky“) snížila při zrušení registrace podle § 106 odst. 4 nebo § 106b odst. 2 písm. a) jako plátce uplatněný nárok na odpočet daně u obchodního majetku, vzniká jí nárok na vrácení částky odpovídající tomuto snížení v rozsahu, v jakém tento majetek použila pro uskutečňování plnění, z nichž by plátcí vznikl nárok na odpočet daně, za období 1 roku po dni zrušení registrace.

(2) Pokud se osoba, která má nárok na vrácení částky, stane v průběhu období podle odstavce 1 plátcem, má nárok na vrácení částky podle odstavce 1 za období, které končí dnem předcházejícím dni, kdy se stala plátcem.

(3) Nárok na vrácení částky podle odstavce 1 lze uplatnit podáním dodatečného daňového přiznání za zdaňovací období, v němž byla osobě, která má nárok na vrácení částky, registrace zrušena, do konce druhého kalendářního měsíce následujícího po skončení období stanoveného v odstavci 1 nebo 2. Není-li v této lhůtě nárok na vrácení částky podle odstavce 1 uplatněn, zaniká.

(4) Dodatečné daňové přiznání nelze podat před skončením období stanoveného v odstavci 1 nebo 2.

(5) Vznikne-li v důsledku vyměření nároku na vrácení částky podle odstavce 1 vratitelný přeplatek, vrátí jej správce daně bez žádosti do 30 dnů od tohoto vyměření.

(6) Osoba, která má nárok na vrácení částky, je daňovým subjektem.“.

K bodu 164 (§ 79d)

Nové ustanovení § 79d zákona o dani z přidané hodnoty má za cíl umožnit osobě registrované k dani v jiném členském státě nebo zahraniční osobě povinné k dani získat zpět částku, o kterou byla povinna snížit uplatněný nárok na odpočet daně u obchodního majetku při zrušení registrace plátce buď z moci úřední (viz § 106 odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty) nebo na žádost (viz § 106b odst. 2 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty), pokud tento majetek po zrušení registrace nadále používala k uskutečňování ekonomických činností.

V odstavci 1 je zakotven vznik nároku na vrácení částky odpovídající snížení uplatněného nároku na odpočet daně při zrušení registrace plátce. Tento nárok na vrácení daně částky osobě registrované k dani v jiném členském státě nebo zahraniční osobě povinné k dani vznikne pouze tehdy, pokud příslušný majetek používala po zrušení registrace pro ekonomické činnosti. Maximální výše částky, která se může této osobě vrátit, je výše snížení nároku na odpočet daně. V odstavci 1 je dále upraveno období, za které je možné si příslušnou částku nechat vrátit, kterým je 1 rok poté, co byla registrace zrušena.

Odstavec 2 upravuje období stanovené v odstavci 1 pro speciální případy, vznik nároku na vrácení příslušné částky plyne i v tomto speciálním případě z odstavce 1. Jedná se o situaci, kdy se osoba registrovaná k dani v jiném členském státě nebo zahraniční osoba povinná k dani stane v průběhu 1 roku po zrušení registrace znovu plátcem. V takovém případě vzniká nárok na vrácení částky podle odstavce 1 pouze za období do dne předcházejícího dni, kdy se tato osoba stala plátcem.

Odstavec 3 upravuje nárok na vrácení částky podle odstavců 1 a 2, který lze uplatnit podáním dodatečného daňového přiznání, a to za zdaňovací období, v němž byla osobě, která má nárok na vrácení částky podle odstavce 1, zrušena registrace plátce, a to do konce druhého kalendářního měsíce následujícího po skončení období stanoveného v odstavci 1 a 2. Pokud není dodatečné daňové přiznání podáno v této lhůtě, nárok na vrácení této částky uplynutím této lhůty zanikne.

V souladu s odstavcem 4 nelze dodatečné daňové přiznání podat před skončením období stanoveného v odstavci 1 nebo 2.

V odstavci 5 je uvedeno pravidlo totožné pro vrácení daně, a to, že příslušná částka se vrací bez další žádosti do 30 dnů ode dne vzniku vratitelného přeplatku. Z přeplatku, který vznikne v návaznosti na rozhodnutí správce daně o částce podle odstavce 1, která se osobě registrované k dani v jiném členském státě nebo zahraniční osobě povinné k dani vrátí, se vratitelný přeplatek stane provedením tzv. testu vratitelnosti (srov. § 154 daňového řádu).

Osoba, které vznikl nárok na vrácení částky podle odstavce 1, je daňovým subjektem a náleží jí veškerá práva a povinnosti týkající se tohoto řízení vyplývající ze zákona o dani z přidané hodnoty a daňového řádu.

165. V části první hlavě II se v nadpisu dílu 11 slova „a **prodej zboží za ceny bez daně**“ zrušují.

K bodu 165 (část první hlava II nadpis dílu 11)

Jedná se o úpravu nadpisu dílu 11 z důvodu vyčlenění úpravy stávajícího § 87 zákona o dani z přidané hodnoty do samostatného dílu.

166. V § 80 odst. 1 písmeno c) zní:

„c) mezinárodní organizace se sídlem v tuzemsku nebo zastoupení mezinárodní organizace umístěné v tuzemsku,“.

K bodu 166 (§ 80 odst. 1 písm. c))

Navrhuje se uvést mezinárodní organizace se sídlem v tuzemsku mezi výčet osob požívajících výsad a imunit, které mohou v souladu s příslušnými smlouvami žádat podle § 80 zákona o vrácení daně. Navrhované doplnění je v souladu s čl. 151 odst. 1 písm. b) směrnice o dani z přidané hodnoty, který stanoví, že členské státy osvobodí od daně dodání zboží nebo poskytnutí služby mezinárodním organizacím, které jsou za mezinárodní organizace uznávány úřady hostitelského členského státu, a členům těchto organizací v mezích a za podmínek upravených mezinárodními smlouvami zakládajícími tyto organizace nebo dohodami o umístění jejich sídla. Podle čl. 151 odstavec 2 se osvobození od daně může uskutečnit v podobě vrácení daně. V České republice má od roku 2012 sídlo Agentura pro evropský globální navigační satelitní systém, která je ve smyslu čl. 151 odst. 1 písm. b) směrnice o dani z přidané hodnoty mezinárodní organizací (sdělení č. 74/2012 Sb. m. s.). Vzhledem k terminologii používané Ministerstvem zahraničních věcí dochází k terminologické změně v pojmu „zastupitelství mezinárodní organizace“ na „zastoupení mezinárodní organizace“.

167. V § 80 odst. 1 písm. e) se slova „zastupitelství mezinárodní organizace“ nahrazují slovy „mezinárodní organizace se sídlem v tuzemsku nebo zastoupení mezinárodní organizace umístěného v tuzemsku“.

K bodu 167 (§ 80 odst. 1 písm. e))

V návaznosti na doplnění mezinárodní organizace se sídlem v tuzemsku mezi osoby požívající výsad a imunit se navrhuje mezi tyto osoby uvést i úředníka této mezinárodní organizace tak, jak je tomu i v případě úředníka zastoupení mezinárodní organizace.

Úředníkem podle § 80 odst. 1 písm. e) zákona o dani z přidané hodnoty se rozumí osoba, která je k výkonu svých úředních funkcí přidělena trvale. Nejedná se tedy o jakékoli osoby, které působí v rámci mezinárodní organizace nebo zastoupení mezinárodní organizace.

Dále se navrhuje, aby ve vztahu k zastoupení mezinárodní organizace byl namísto pojmu „sídlo“ užíván výraz „umístění“. Pojem „sídlo“ by měl být nadále užíván ve vztahu k mezinárodní organizaci. Vzhledem k terminologii používané Ministerstvem zahraničních věcí dochází k terminologické změně v pojmu „zastupitelství mezinárodní organizace“ na „zastoupení mezinárodní organizace“.

168. V § 80 odst. 2 úvodní části ustanovení se slova „daňovém dokladu“ nahrazují slovy „dokladu podle odstavce 6“ a slova „s výjimkou“ se nahrazují slovy „pokud mezinárodní smlouva nestanoví jinak nebo pokud z použití principu vzájemnosti nevyplývá něco jiného; tato částka se nevztahuje na“.

K bodu 168 (§ 80 odst. 2 úvodní část ustanovení)

Cílem navrhované změny je upřesnit, že v případě prokázání nároku na vrácení daně se nepředkládají dva druhy dokladů, tj. daňový doklad dle § 80 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty a doklad s předepsanými náležitostmi dle § 80 odst. 6 zákona o dani z přidané hodnoty, nýbrž toliko jeden doklad. Nedochozí k věcné změně, která by vedla ke změně stávající praxe. Plátce uskutečňující zdanitelné plnění na požádání osoby požívající výsad a imunit vystaví doklad s náležitostmi dle § 80 odst. 6 zákona o dani z přidané hodnoty, který zároveň slouží k prokázání vzniku nároku na vrácení daně této osobě.

Osobě požívající výsad a imunit se vrací zaplacená daň na základě limitů uvedených ve vzájemných dohodách mezi Českou republikou a státem, který osoba požívající výsad a imunit reprezentuje, případně na základě limitů uvedených v mezinárodní smlouvě. V případech, kdy limit pro vrácení zaplacení daně stanoven není, platí limit dle § 80 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty, tj. 4 000 Kč. Doklad pro účely vrácení daně tak obchodník vystaví i v případě, že cena za zdanitelné plnění je nižší než 4 000 Kč.

169. V § 80 odst. 5 větě druhé se slova „této osobě zaniká uplynutím“ nahrazují slovy „osobě požívající výsad a imunit podle odstavce 1 písm. a) až f) zaniká, pokud není uplatněn do“.

K bodu 169 (§ 80 odst. 5 věta druhá)

Cílem navrhované úpravy odstavce 5 je zajistit soulad s prováděcí dohodou k Protokolu o výsadách a imunitách Evropských společenství v České republice a posunout zánik nároku na vrácení daně do 31. prosince kalendářního roku následujícího po kalendářním roce, ve kterém se uskutečnilo zdanitelné plnění.

170. V § 80 odst. 5 se za větu druhou vkládá věta „Nárok na vrácení daně subjektu Evropské unie zaniká, pokud není uplatněn do 31. prosince kalendářního roku, který následuje po kalendářním roce, ve kterém se uskutečnilo zdanitelné plnění.“.

K bodu 170 (§ 80 odst. 5 věta třetí)

Cílem navrhované úpravy odstavce 5 je zajistit soulad s prováděcí dohodou k Protokolu o výsadách a imunitách Evropských společenství v České republice a posunout zánik nároku na vrácení daně do 31. prosince kalendářního roku následujícího po kalendářním roce, ve kterém se uskutečnilo zdanitelné plnění.

171. V § 80 odst. 6 úvodní části ustanovení se slova „kopií technického průkazu při pořízení osobního automobilu a“ zrušují.

K bodu 171 (§ 80 odst. 6 úvodní část ustanovení)

Cílem navrhované úpravy odstavce 6 a 7 je jednoznačně stanovit, že kopie technického průkazu slouží pro prokázání nároku na vrácení daně pouze v případě pořízení osobního automobilu (samozřejmě společně s dokladem podle odstavce 6). Odstavec 6 tak nově bude upravovat pouze doklad pro účely vrácení daně, náležitosti tohoto dokladu a povinnost prodejce tento doklad na požádání osoby požívající výsad a imunit vystavit.

172. V § 80 odst. 6 písm. h) se slova „vedenou způsobem podle § 37 odst. 1“ zrušují.

K bodu 172 (§ 80 odst. 6 písm. h))

Odkaz na způsob výpočtu daně byl vypuštěn jako nadbytečný. Způsob výpočtu daně je uveden v § 37 zákona o dani z přidané hodnoty a je obecně platný a konkrétní způsob metody výpočtu je na plátcích daně.

173. V § 80 se za odstavec 6 vkládá nový odstavec 7, který zní:

„(7) Při pořízení osobního automobilu se nárok na vrácení daně prokazuje dokladem podle odstavce 6 a kopií technického průkazu.“.

Dosavadní odstavce 7 až 14 se označují jako odstavce 8 až 15.

K bodu 173 (§ 80 odst. 7)

Cílem navrhované úpravy odstavce 6 a 7 je jednoznačně stanovit, že kopie technického průkazu slouží pro prokázání nároku na vrácení daně pouze v případě pořízení osobního automobilu (samozřejmě společně s dokladem podle odstavce 6). Odstavec 6 tak nově bude upravovat pouze doklad pro účely vrácení daně, náležitosti tohoto dokladu a povinnost prodejce tento doklad na požádání osoby požívající výsad a imunit vystavit.

174. V § 80 se odstavec 9 zrušuje.

Dosavadní odstavce 10 až 15 se označují jako odstavce 9 až 14.

K bodu 174 (§ 80 odst. 9)

Zrušení ustanovení je pouze legislativně technickou úpravou, k níž dochází z důvodu jeho obsahového přesunutí do nového § 86a zákona o dani z přidané hodnoty, kde jsou soustředěna společná ustanovení vztahující se k nároku na vrácení daně dle § 80 až 86 zákona o dani z přidané hodnoty.

175. V § 80 odst. 9 větě první se slova „a g)“ zrušují, ve větě druhé se slova „nebo žádost o vrácení daně se podávají“ nahrazují slovy „se podává“ a slova „podávají daňové příznání nebo žádost o vrácení daně“ se nahrazují slovy „daňové příznání podává“.

K bodu 175 (§ 80 odst. 9)

Změny činěné v odstavci 9 souvisí s podáváním žádosti subjektu Evropské unie. Vzhledem k tomu, že tento subjekt podává žádost o vrácení daně, vypouští se z ustanovení upravujících zdaňovací období, která se vztahují na daňová příznání. Zároveň se na konec odstavce 9 vyčleňuje stávající úprava spočívající v tom, že žádost o vrácení daně může subjekt Evropské unie podat pouze jednou za kalendářní rok, a to teprve poté, co příslušný kalendářní rok skončí (tato změna je provedena v následujícím novelizačním bodě). V tomto bodě nedochází k žádné věcné změně ve fungování uplatňování nároku na vrácení daně subjektem Evropské unie.

176. V § 80 se na konci odstavce 9 doplňuje věta „Žádost o vrácení daně lze podat jednou za kalendářní rok, a to nejdříve po jeho skončení.“.

K bodu 176 (§ 80 odst. 9)

Navrhovaná změna souvisí s předchozím novelizačním bodem, kde se z ustanovení upravujících zdaňovací období, která se vztahují na daňová příznání, vypouští subjekt Evropské unie. K této změně došlo vzhledem k tomu, že subjekt Evropské unie podává namísto daňového příznání žádost o vrácení daně. V návaznosti na tuto změnu se vyčleňuje stávající úprava spočívající v tom, že žádost o vrácení daně může subjekt Evropské unie podat pouze jednou za kalendářní rok, a to teprve poté, co příslušný kalendářní rok skončí.

177. V § 80 odst. 10 písm. d) se slova „zastupitelství mezinárodní organizace uvedené v odstavci 1 písm. c) podává“ nahrazují slovy „mezinárodní organizace nebo zastoupení mezinárodní organizace podávají“ a slova „jejího sídla“ se nahrazují slovy „jejich sídla nebo umístění“.

K bodu 177 (§ 80 odst. 10 písm. d))

Navrhovaná změna souvisí s rozšířením okruhu osob požívajících výsad a imunit i na mezinárodní organizaci se sídlem v tuzemsku. Mezinárodní organizace se sídlem v tuzemsku bude podávat daňové příznání správci daně místně příslušnému podle jejího sídla, tedy podobně, jak je tomu již dle současné úpravy v případě zastoupení mezinárodní organizace. Vzhledem k terminologii používané Ministerstvem zahraničních věcí dochází k terminologické změně v pojmu

„zastupitelství mezinárodní organizace“ na „zastoupení mezinárodní organizace“.

178. V § 80 odst. 10 písm. e) se slovo „zastupitelství“ nahrazuje slovy „mezinárodní organizace nebo zastoupení“ a slova „uvedený v odstavci 1 písm. e), včetně členů jeho rodiny podává“ se nahrazují slovy „nebo člen jeho rodiny podává“.

K bodu 178 (§ 80 odst. 10 písm. e))

Navrhovaná změna souvisí s rozšířením okruhu osob požívajících výsad a imunit i na mezinárodní organizaci se sídlem v tuzemsku, resp. na úředníka této mezinárodní organizace včetně členů jeho rodiny. Úředník této mezinárodní organizace včetně členů jeho rodiny bude podávat daňové příznání správci daně místně příslušnému podle jejich místa pobytu v České republice, tedy podobně, jak je tomu již dle současné úpravy v případě úředníka zastoupení mezinárodní organizace. Vzhledem k terminologii používané Ministerstvem zahraničních věcí dochází k terminologické změně v pojmu „zastupitelství mezinárodní organizace“ na „zastoupení mezinárodní organizace“.

179. V § 80 se odstavec 11 zrušuje.

Dosavadní odstavce 12 až 14 se označují jako odstavce 11 až 13.

K bodu 179 (§ 80 odst. 11)

V rámci úpravy vrácení daně z přidané hodnoty dochází ke sjednocení lhůty pro vrácení vratitelného přeplatku z titulu vyměření nároku na vrácení daně, není-li mezinárodní smlouvou nebo unijním předpisem stanovena lhůta jiná (např. § 82b odst. 8 zákona o dani z přidané hodnoty). Tato lhůta bude plynout z nového ustanovení § 86a zákona o dani z přidané hodnoty a její délka bude činit 30 dnů ode dne vzniku vratitelného přeplatku. Vratitelný přeplatek vznikne poté, co přeplatek vzniklý na základě vyměření nároku na vrácení daně z přidané hodnoty projde tzv. testem vratitelnosti podle § 154 daňového řádu.

V případě zaokrouhlení daně dochází ke sjednocení s obecnou úpravou daňového řádu, který vychází z pravidla zaokrouhlení daně, resp. daňového odpočtu na celé koruny nahoru (§ 146 odst. 1 daňového řádu).

180. V § 80 odst. 13 písm. e) bodu 1 se slova „neoprávněně vyplacenou částku správci daně“ nahrazují slovy „vyplacenou částku nebo její poměrnou část správci daně do 30 dnů ode dne zjištění porušení těchto podmínek“.

K bodu 180 (§ 80 odst. 13 písm. e) bod 1)

Jedná se o upřesnění. Slovo neoprávněně se zrušuje z důvodu, že se jedná o daň vrácenou v souladu se zákonem o dani z přidané hodnoty, kterou je při nedodržení konkrétních podmínek osoba požívající výsad a imunit povinna vrátit, buďto celou, nebo její poměrnou část. Současně se doplňuje chybějící lhůta pro vrácení daně.

181. V § 80 odst. 13 písm. f) a h) se slovo „neoprávněně“ zrušuje.

K bodu 181 (§ 80 odst. 13 písm. f) a h))

Jedná se o upřesnění. Slovo „neoprávněně“ se zrušuje z důvodu, že se jedná o daň vrácenou v souladu se zákonem o dani z přidané hodnoty. Pouze při nedodržení stanovených podmínek se tato daň, případně její poměrná část vrací.

182. V § 80a odst. 1 se slovo „zastupitelství“ nahrazuje slovem „zastoupení“.

K bodu 182 (§ 80a odst. 1)

Vzhledem k terminologii používané Ministerstvem zahraničních věcí dochází k terminologické změně v pojmu „zastupitelství mezinárodní organizace“ na „zastoupení mezinárodní organizace“.

183. V § 80a se odstavec 2 zrušuje.

Dosavadní odstavce 3 až 9 se označují jako odstavce 2 až 8.

K bodu 183 (§ 80a odst. 2)

Zrušení ustanovení je pouze legislativně technickou úpravou, k níž dochází z důvodu jeho obsahového přesunutí do nového § 86a zákona o dani z přidané hodnoty, kde jsou soustředěna společná ustanovení vztahující se k nároku na vrácení daně dle § 80 až 86 zákona o dani z přidané hodnoty.

184. V § 80a se odstavce 6 a 7 zrušují.

Dosavadní odstavec 8 se označuje jako odstavec 6.

K bodu 184 (§ 80a odst. 6 a 7)

Ke zrušenému odstavci 6:

V případě zaokrouhlení daně dochází ke sjednocení s obecnou úpravou daňového řádu, který vychází z pravidla zaokrouhlení daně, resp. daňového odpočtu na celé koruny nahoru (§ 146 odst. 1 daňového řádu).

Ke zrušenému odstavci 7:

V rámci úpravy vrácení daně z přidané hodnoty dochází ke sjednocení lhůty pro vrácení vratitelného přeplatku z titulu vyměření nároku na vrácení daně, není-li mezinárodní smlouvou nebo unijním předpisem stanovena lhůta jiná (např. stávající znění § 82b odst. 8 zákona o dani z přidané hodnoty). Tato lhůta bude plynout z nového ustanovení § 86a zákona o dani z přidané hodnoty a její délka bude činit 30 dnů ode dne vzniku vratitelného přeplatku. Vratitelný přeplatek vznikne poté, co přeplatek vzniklý na základě vyměření nároku na vrácení daně z přidané hodnoty projde tzv. testem vratitelnosti podle § 154 daňového řádu.

185. V § 81 odst. 5 písm. h) se slova „uvedenou způsobem podle § 37 odst. 1“ zrušují.

K bodu 185 (§ 81 odst. 5 písm. h))

Odkaz na způsob výpočtu daně byl vypuštěn jako nadbytečný. Způsob výpočtu daně je uveden v § 37 zákona o dani z přidané hodnoty a je obecně platný a konkrétní způsob metody výpočtu je na plátcích daně.

186. V § 81 se za odstavec 5 vkládá nový odstavec 6, který zní:

„(6) Pokud je žadatel osoba, které vznikla z nakoupeného zboží nebo poskytnuté služby povinnost přiznat daň, doloží žádost o vrácení daně dokladem o nákupu zboží nebo služby vystavené dodavatelem nebo poskytovatelem nebo daňovým dokladem při dovozu a prokáže, že splnil povinnost přiznat daň z tohoto plnění.“

Dosavadní odstavce 6 až 10 se označují jako odstavce 7 až 11.

K bodu 186 (§ 81 odst. 6)

Cílem navrhovaného ustanovení je umožnit vrácení daně osobám, které tuto daň v tuzemsku zaplatily, tedy i při pořízení zboží z jiného členského státu, při dovozu zboží a v dalších případech, kdy povinnost přiznat daň vzniká příjemci plnění.

187. V § 81 se odstavec 8 zrušuje.

Dosavadní odstavce 9 až 11 se označují jako odstavce 8 až 10.

K bodu 187 (§ 81 odst. 8)

Zrušení ustanovení je pouze legislativně technickou úpravou, k níž dochází z důvodu jeho obsahového přesunutí do nového § 86a zákona o dani z přidané hodnoty, kde jsou soustředěna společná ustanovení vztahující se k nároku na vrácení daně dle § 80 až 86 zákona o dani z přidané hodnoty.

188. V § 81 se odstavec 9 zrušuje.

Dosavadní odstavec 10 se označuje jako odstavec 9.

K bodu 188 (§ 81 odst. 9)

Ke zrušení odstavce 9 dochází z důvodu využití obecné úpravy daňového řádu

Daňový řád obsahuje komplexní úpravu jak pro případy, kdy je podání mj. neúplné (§ 74 daňového řádu upravující vady podání), tak pro případy, kdy má správce daně pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti daného podání (§ 89 a 90 daňového řádu upravující postup k odstranění pochybností). Z tohoto důvodu je úprava dle § 81 odst. 8 věty první zákona o dani z přidané hodnoty nadbytečná a navrhuje se její zrušení.

V rámci úpravy vrácení daně z přidané hodnoty dochází ke sjednocení lhůty pro vrácení vratitelného přeplatku z titulu vyměření nároku na vrácení daně, není-li mezinárodní smlouvou nebo unijním předpisem stanovena lhůta jiná (např. stávající znění § 82b odst. 8 zákona o dani z přidané hodnoty). Tato lhůta bude plynout z nového ustanovení § 86a zákona o dani z přidané hodnoty a její délka bude činit 30 dnů ode dne vzniku vratitelného přeplatku. Vratitelný přeplatek vznikne poté, co přeplatek vzniklý na základě vyměření nároku na vrácení daně z přidané hodnoty projde tzv. testem vratitelnosti podle § 154 daňového řádu.

V případě zaokrouhlení daně se bude rovněž vycházet z obecné úpravy daňového řádu, kde se daň zaokrouhluje na celé koruny nahoru (§ 146 odst. 1 daňového řádu). V tomto ohledu tedy dochází k odlišenému způsobu zaokrouhlování oproti dosavadní úpravě dle § 81 odst. 8 zákona o dani z přidané hodnoty, avšak nebyl shledán důvod, proč by mělo docházet k jinému způsobu zaokrouhlování, který využívá obecná úprava daňového řádu.

189. V § 81 odst. 9 se slova „až 9“ nahrazují slovy „až 8“.

K bodu 189 (§ 81 odst. 9)

Jedná se o legislativně technickou změnu související se změnami v § 81 zákona o dani z přidané hodnoty.

190. V § 82 odst. 3 se věta druhá zrušuje.

K bodu 190 (§ 82 odst. 3 věta druhá)

K vypuštění věty druhé dochází pro její neaktuálnost.

191. V § 82a odst. 1 se na konci písmene a) slovo „a“ zrušuje a vkládá se nové písmeno b), které zní:

„b) nebyla plátcem a“.

Dosavadní písmeno b) se označuje jako písmeno c).

K bodu 191 (§ 82a odst. 1 písm. b))

Cílem navrhované úpravy je omezit možnost vrácení daně podle § 82a zákona o dani z přidané hodnoty, pokud je osoba neusazená v tuzemsku plátcem, neboť za období, po které byla plátcem, si může při splnění zákonných podmínek uplatnit nárok na odpočet daně.

192. V § 82a odstavec 4 zní:

„(4) Osoba registrovaná k dani uplatní nárok na vrácení daně z přijatého zdanitelného plnění v členském státě, v němž se nachází její sídlo. Je-li zdanitelné plnění přijato provozovnou, uplatní osoba registrovaná k dani nárok na vrácení daně v členském státě, kde je umístěna tato provozovna. Nárok na vrácení daně se uplatní podáním žádosti o vrácení daně prostřednictvím elektronického portálu.“.

K bodu 192 (§ 82a odst. 4)

Cílem navrhované úpravy je jednoznačně stanovit, ve kterém členském státě může osoba povinná k dani, která je osobou registrovanou k dani v jiném členském státě a která v tuzemsku přijala zdanitelná plnění pro svoji ekonomickou činnost a v ceně těchto plnění byla zahrnuta daň z přidané hodnoty, podat žádost o vrácení daně v České republice. Nárok na vrácení daně lze uplatnit buď ve členském státě, v němž se nachází sídlo osoby registrované k dani, kde bylo plnění přijato, anebo ve členském státě, kde se nachází provozovna, která tato plnění přijala.

Tato úprava vylučuje možnost volby podávání žádosti o vrácení daně z kteréhokoliv členského státu, a měla by tak zamezit případnému zneužití, tj. vícenásobnému vrácení daně vztahujícímu se k jednomu daňovému dokladu.

Dle navrhovaného novelizačního bodu zůstává zachována povinnost podávat žádost o vrácení daně pouze prostřednictvím elektronického portálu příslušného členského státu.

193. V § 82a odst. 5 písm. g) se text „písm. b)“ nahrazuje textem „písm. c)“.

K bodu 193 (§ 82a odst. 5 písm. g))

Jedná se o legislativně technickou úpravu navazující na úpravu v odstavci 1.

194. V § 82a odstavec 7 zní:

„(7) Žádost o vrácení daně musí žadatel doložit elektronickou kopií daňového dokladu nebo daňového dokladu při dovozu zboží, pokud základ daně převyšuje ekvivalent částky 250 EUR u uhlovodíkových paliv nebo ekvivalent částky 1 000 EUR u ostatních druhů pořízeného zboží nebo přijatých služeb.“.

K bodu 194 (§ 82a odst. 7)

Na základě obecné úpravy daňového řádu se při správě daní jedná a písemnosti se vyhotovují v českém jazyce (§ 76 odst. 1 daňového řádu). Z tohoto důvodu je úprava dle § 82a odst. 8 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty nadbytečná a navrhuje se její zrušení. Touto úpravou nedochází k věcné změně, neboť i nadále budou muset být vyhotoveny v českém jazyce.

195. V § 82a odst. 10 se věta druhá zrušuje.

K bodu 195 (§ 82a odst. 10 věta druhá)

K vypuštění věty druhé dochází pro její neaktuálnost.

196. V § 82b se odstavec 1 zrušuje.

Dosavadní odstavce 2 až 11 se označují jako odstavce 1 až 10.

K bodu 196 (§ 82b odst. 1)

Ke zrušení odstavce 1 dochází pro jeho nadbytečnost, neboť daň, která se vrací podle ustanovení § 82a a 82b zákona o dani z přidané hodnoty je plněním, které se podle daňového řádu spravuje, a to i bez explicitního zakotvení tohoto vztahu.

197. V § 82b odst. 4 se text „písm. b)“ zrušuje.

K bodu 197 (§ 82b odst. 4)

Jedná se o legislativně technickou změnu navazující na změny v § 82a zákona o dani z přidané hodnoty.

198. V § 82b odst. 5 větě druhé se slova „odstavce 5“ nahrazují slovy „odstavce 4“.

K bodu 198 (§ 82b odst. 5)

Jedná se o legislativně technickou změnu související se zrušením odstavce 1.

199. V § 82b odst. 7 větě první se číslo „6“ nahrazuje číslem „5“.

K bodu 199 (§ 82b odst. 7)

Jedná se o legislativně technickou změnu související se zrušením odstavce 1.

200. V § 82b odst. 8 větě první se slova „odstavce 8“ nahrazují slovy „odstavce 7“ a ve větě poslední se text „písm. b)“ zrušuje.

K bodu 200 (§ 82b odst. 8)

Jedná se o legislativně technickou změnu související se zrušením odstavce 1 a navazující na změny v § 82a zákona o dani z přidané hodnoty.

201. V § 82b odst. 9 se na konci textu věty první doplňují slova „; povinnost uhradit úrok nevzniká, pokud osoba, které byla daň vrácena, v období, za které jí byla daň vrácena, se stala nebo byla plátcem, pokud splnila podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně“.

K bodu 201 (§ 82b odst. 9 věta první)

Osoba neusazená v tuzemsku, která byla nebo se stala během období pro vrácení daně plátcem daně, nemá podle § 82a odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty nárok na vrácení daně. Pokud jí byla na základě žádosti daň za období, kdy byla plátcem daně, vrácena, je povinna tuto neoprávněně získanou daň vrátit. Pokud ale jako plátcem daně splnila podmínky pro uplatnění odpočtu daně podle § 72 a násl. zákona o dani z přidané hodnoty, nebude z neoprávněně vyplacené částky, kterou vrací, povinna uhradit úrok.

202. V § 82b odst. 10 se slova „odstavce 10“ nahrazují slovy „odstavce 9“ a slova „tohoto zákona“ se nahrazují slovy „daňového řádu“.

K bodu 202 (§ 82b odst. 10)

Jedná se o legislativně technickou změnu související se zrušením odstavce 1.

203. V § 83 odst. 2 se slova „10 a 11“ nahrazují slovy „9 a 10“.

K bodu 203 (§ 83 odst. 2)

Jedná se o legislativně technickou změnu související se zrušením odstavce 6.

204. V § 83 odst. 5 se písmeno a) zrušuje.

Dosavadní písmena b) až d) se označují jako písmena a) až c).

K bodu 204 (§ 83 odst. 5 písm. a)

Na základě obecné úpravy daňového řádu se při správě daní jedná a písemnosti se vyhotovují v českém jazyce (§ 76 odst. 1 daňového řádu). Z tohoto důvodu je úprava dle § 83 odst. 5 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty nadbytečná a navrhuje se její zrušení. Touto úpravou nedochází k věcné

změně, neboť i nadále budou muset být vyhotoveny v českém jazyce.

205. V § 83 odst. 5 se za písmeno a) vkládá nové písmeno b), které zní:

„b) doložit daňovými doklady při dovozu zboží do tuzemska a dokladem o zaplacení,“.

Dosavadní písmena b) a c) se označují jako písmena c) a d).

K bodu 205 (§ 83 odst. 5 písm. b)

Do výčtu dokladů, které je zahraniční osoba povinna doložit k žádosti o vrácení daně, se doplňují dosud chybějící doklady o dovozu zboží do tuzemska.

206. V § 83 se odstavec 6 zrušuje.

Dosavadní odstavce 7 až 11 se označují jako odstavce 6 až 10.

K bodu 206 (§ 83 odst. 6)

Zrušení ustanovení je pouze legislativně technickou úpravou, k níž dochází z důvodu jeho obsahového přesunutí do nového § 86a zákona o dani z přidané hodnoty, kde jsou soustředěna společná ustanovení vztahující se k nároku na vrácení daně dle § 80 až 86 zákona o dani z přidané hodnoty.

207. V § 83 odstavec 7 zní:

„(7) Správce daně může vyzvat zahraniční osobu k předložení potvrzení vydaného příslušným orgánem státu, ve kterém má tato osoba sídlo, že daň z přidané hodnoty nebo obdobná všeobecná daň ze spotřeby není v tomto státě vybírána.“

K bodu 207 (§ 83 odst. 7)

Cílem navrhované změny je stanovit, že pokud má správce daně pochybnosti o splnění principu vzájemnosti (srov. § 83 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty), vyzve zahraniční osobu, aby splnění tohoto principu doložila. Splnění principu vzájemnosti prokáže zahraniční osoba předložením potvrzení, které vydává příslušný orgán státu, ve kterém má zahraniční osoba sídlo.

Povinnost prokázání splnění principu vzájemnosti se zavádí z toho důvodu, že o vrácení daně na základě principu vzájemnosti mohou požádat rovněž osoby povinné k dani ze země mimo Evropskou unii, které neuplatňují v rámci svých národních daňových systémů daň z přidané hodnoty ani jinou obdobnou všeobecnou daň ze spotřeby, a správce daně z běžné činnosti nemusí disponovat potřebnými informacemi pro posouzení, zda konkrétní stát tuto daň neuplatňuje.

Navrhovaná změna se dosazuje namísto stávajícího odstavce 8 (po změně v přečíslování odstavců se jedná o odstavec 7), k jehož zrušení dochází z důvodu využití obecné úpravy daňového řádu. Daňový řád obsahuje komplexní úpravu jak pro případy, kdy je podání mj. neúplné (§ 74 daňového řádu upravující vady podání), tak pro případy, kdy má správce daně pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti daného podání (§ 89 a 90 daňového řádu upravující postup k odstranění pochybností). Z tohoto důvodu je úprava dle § 83 odst. 8, resp. 7 zákona o dani z přidané hodnoty nadbytečná a navrhuje se její zrušení.

208. V § 83 odst. 8 se věta první a druhá zrušují.

K bodu 208 (§ 83 odst. 8 věta první a druhá)

V rámci úpravy vrácení daně z přidané hodnoty dochází ke sjednocení lhůty pro vrácení vratitelného přeplatku z titulu vyměření nároku na vrácení daně, není-li mezinárodní smlouvou nebo unijním předpisem stanovena lhůta jiná (např. stávající znění § 82b odst. 8 zákona o dani z přidané hodnoty). Tato lhůta bude plynout z nového ustanovení § 86a zákona o dani z přidané hodnoty a její délka bude činit 30 dnů ode dne vzniku vratitelného přeplatku. Vratitelný přeplatek vznikne poté, co přeplatek vzniklý na základě vyměření nároku na vrácení daně z přidané hodnoty projde tzv. testem vratitelnosti podle § 154 daňového řádu.

V případě zaokrouhlení daně dochází ke sjednocení s obecnou úpravou daňového řádu, který vychází z pravidla zaokrouhlení daně, resp. daňového odpočtu na celé koruny nahoru (§ 146 odst. 1 daňového řádu).

209. V § 83 se doplňují odstavce 11 a 12, které znějí:

„(11) V případě, že vrácení daně bylo dosaženo podvodně nebo jiným neoprávněným způsobem, je zahraniční osoba povinna vrátit neoprávněně vyplacenou částku a uhradit úrok z prodlení za každý den od vyplacení do skutečného vrácení.

(12) O povinnosti vrátit neoprávněně vyplacenou částku a zaplatit úrok z prodlení vydá správce daně rozhodnutí, ve kterém současně původní rozhodnutí o vrácení daně zruší, nebo ho změni v rozsahu odpovídajícím výši neoprávněně přiznané částky. Povinnost vrácení částky poskytnuté neprávem nebo v nesprávné výši zaniká uplynutím 3 let ode dne oznámení rozhodnutí, kterým byl přiznán nárok na vrácení částky daně, jehož bylo dosaženo podvodně nebo jiným neoprávněným způsobem. Neoprávněně vyplacená částka se spravuje jako daň podle daňového řádu.“

K bodu 209 (§ 83 odst. 11 a 12)

V těchto odstavcích se navrhuje nově vymezit postup pro případy, kdy žadatel získal daň podvodným způsobem nebo jiným neoprávněným způsobem. Pro tyto případy se ukládá povinnost neoprávněně získanou daň vrátit a uhradit úrok z prodlení podle § 252 daňového řádu. Navrhované řešení je v souladu s unijním právem. Článek 3 odst. 1 Třinácté směrnice Rady mj. stanoví, že se vrácení daně provádí na žádost osoby povinné k dani, ale členské státy stanoví podmínky pro podávání žádostí. Stanoví také podrobnosti pro vrácení daně včetně lhůt. Uloží žadateli povinnosti nezbytné k tomu, aby mohla být posouzena oprávněnost žádosti a aby nedocházelo k daňovým únikům.

210. V § 84 odst. 3 písm. g) se slova „uvedenou způsobem podle § 37 odst. 1“ zrušují.

K bodu 210 (§ 84 odst. 3 písm. g))

Odkaz na způsob výpočtu daně byl vypuštěn jako nadbytečný. Způsob výpočtu daně je uveden v § 37 zákona o dani z přidané hodnoty a je obecně platný a konkrétní způsob metody výpočtu je na plátcích daně.

211. V § 84 odst. 7 se věta poslední zrušuje.

K bodu 211 (§ 84 odst. 7 věta poslední)

V případě zaokrouhlení daně dochází ke sjednocení s obecnou úpravou daňového řádu, který vychází z pravidla zaokrouhlení daně, resp. daňového odpočtu na celé koruny nahoru (§ 146 odst. 1 daňového řádu).

212. V § 85 odst. 3 se věta první nahrazuje větou „Daň se vrací za jedno motorové vozidlo dodané jedné nebo více osobám se zdravotním postižením v období 5 let do souhrnné výše 100 000 Kč.“

K bodu 212 (§ 85 odst. 3 věta první)

Institut vrácení daně osobám se zdravotním postižením dle § 85 zákona o dani z přidané hodnoty je nastaven na vrácení daně jedné osobě se zdravotním postižením za jedno motorové vozidlo jí dodané v období 5 let. V praxi nastávají případy, kdy jsou např. v jedné rodině dvě děti s vážným zdravotním postižením, a tedy je možné podat dvě žádosti o příspěvek na zvláštní pomůcku poskytovanou na pořízení motorového vozidla podle zákona upravujícího poskytování dávek osobám se zdravotním postižením, na každé dítě zvlášť. Pokud vznikne oběma dětem nárok na příspěvek na zvláštní pomůcku, je každému dítěti přiznán příspěvek v maximální výši a prostředky jsou použity na nákup jednoho motorového vozidla (v technickém průkazu jsou pak jmenovitě zapsány obě děti, kterým byl příspěvek přiznán, jako majitelé téhož vozidla a provozovatelem je jeden z rodičů). Může nastat i situace, kdy si více dospělých osob se zdravotním postižením (na základě jim přiznaných příspěvků) zakoupí jedno motorové vozidlo (jedná se o spoluvlastnické podíly).

Cílem navrhované změny je stanovit, že daň se v uvedených případech vrací nejvýše do 100 000 Kč. Tento limit je vázán na jedno zakoupené motorové vozidlo a nezohledňuje se, zda bylo motorové vozidlo zakoupeno jednou osobou se zdravotním postižením nebo společně několika osobami se zdravotním postižením.

213. V § 85 odst. 8 se věty druhá a třetí zrušují.

K bodu 213 (§ 85 odst. 8 věta druhá a třetí)

V rámci úpravy vrácení daně z přidané hodnoty dochází ke sjednocení lhůty pro vrácení vratitelného přeplatku z titulu vyměření nároku na vrácení daně, není-li mezinárodní smlouvou nebo unijním předpisem stanovena lhůta jiná (např. stávající znění § 82b odst. 8 zákona o dani z přidané hodnoty). Tato lhůta bude plynout z nového ustanovení § 86a zákona o dani z přidané hodnoty a její délka bude činit 30 dnů ode dne vzniku vratitelného přeplatku. Vratitelný přeplatek vznikne poté, co přeplatek vzniklý na základě vyměření nároku na vrácení daně z přidané hodnoty projde tzv. testem vratitelnosti podle § 154 daňového řádu.

V případě zaokrouhlení daně dochází ke sjednocení s obecnou úpravou daňového řádu, který vychází z pravidla zaokrouhlení daně, resp. daňového odpočtu na celé koruny nahoru (§ 146 odst. 1 daňového řádu).

214. V § 85 odst. 10 písm. h) se slova „uvedenou způsobem podle § 37 odst. 1“ zrušují.

K bodu 214 (§ 85 odst. 10 písm. h))

Odkaz na způsob výpočtu daně byl vypuštěn jako nadbytečný. Způsob výpočtu daně je uveden v § 37 zákona o dani z přidané

hodnoty a je obecně platný a konkrétní způsob metody výpočtu je na plátcí daně.

215. V § 85 se na konci odstavce 11 doplňuje věta „Ve stejné lhůtě osoba se zdravotním postižením správci daně oznámí, že tuto částku nebo její poměrnou část vrátí.“.

K bodu 215 (§ 85 odst. 11)

Povinnost stanovená osobě se zdravotním postižením vrátit daň nebo část daně, která jí byla vrácena v souvislosti s dodáním motorového vozidla, v případě, že ve stanovené lhůtě toto motorové vozidlo převede nebo pronajme, je stanovena pouze v rovině platební. Osoba se zdravotním postižením tak ví, že jí tato povinnost vznikla, ze zákona se dopočítá částky, kterou má na účet příslušného správce daně vrátit, a také má stanovenou lhůtu, v níž tak má učinit. Nemá však stanovenou povinnost informovat správce daně o tom, že jí povinnost vrátit daň nebo její část vznikla. To způsobuje praktické problémy na straně správce daně, neboť ten ví pouze to, že mu určitá osoba deponovala peněžní prostředky, ale již neví, z jakého titulu. Bez zjištění titulu, z jakého mu platba došla, není schopen obdržené prostředky správně zaevidovat. Ověření titulu však může být velmi administrativně náročné. Navrhuje se proto zavedení informační povinnosti osoby se zdravotním postižením vůči správci daně, aby byl od počátku zřejmý, proč byly správci daně deponovány peněžní prostředky.

216. V § 86 odst. 1 písm. a) se slovo „stranou“ nahrazuje slovem „členem“ a slova „zúčastněným státem“ se nahrazují slovy „státem zúčastněným“.

K bodu 216 (§ 86 odst. 1 písm. a))

Navrhuje se v zákoně o dani z přidané hodnoty nahradit pojem „jiný členský stát“ pojmem „stát, který je členem“, neboť první z uvedených pojmů je pro účely daně z přidané hodnoty vymezen v § 3 odst. 1 písm. c) zákona o dani z přidané hodnoty a významově neodpovídá tomu, jak jej používá toto ustanovení. V zákoně o dani z přidané hodnoty se tak nově bude jednotně používat pojem „stát, který je členem Severoatlantické smlouvy“.

217. V § 86 odst. 5 větě první se slova „ , u Finančního úřadu pro hlavní město Prahu“ zrušují a ve větě třetí se slova „finanční úřad“ nahrazují slovy „správce daně“.

K bodu 217 (§ 86 odst. 5)

V odstavci 5 dochází k formulačním změnám z důvodu sjednocení používání pojmu finanční úřad a správce daně. Stanovení místní příslušnosti Finančního úřadu pro hlavní město Prahu jako správce daně pro osoby uvedené v § 86 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty je přesunuta do nového posledního odstavce § 86 zákona o dani z přidané hodnoty.

218. V § 86 se odstavec 6 zrušuje.

Dosavadní odstavce 7 až 10 se označují jako odstavce 6 až 9.

K bodu 218 (§ 86 odst. 6)

Zrušení ustanovení je pouze legislativně technickou úpravou, k níž dochází z důvodu jeho obsahového přesunutí do nového § 86a zákona o dani z přidané hodnoty, kde jsou soustředěna společná ustanovení vztahující se k nároku na vrácení daně dle § 80 až 86 zákona o dani z přidané hodnoty.

219. V § 86 odst. 7 písm. h) se slova „uvedenou způsobem podle § 37 odst. 1“ zrušují.

K bodu 219 (§ 86 odst. 7 písm. h))

Odkaz na způsob výpočtu daně byl vypuštěn jako nadbytečný. Způsob výpočtu daně je uveden v § 37 zákona o dani z přidané hodnoty a je obecně platný a konkrétní způsob metody výpočtu je na plátcí daně, neboť cenu lze sjednat buďto bez daně, nebo včetně daně.

220. V § 86 odstavec 8 zní:

„(8) Správce daně vrátí vratitelný přeplatek na účet Ministerstva obrany vedený pro tyto účely. Nárok na vrácení daně zaniká, není-li uplatněn do 12 kalendářních měsíců od konce kalendářního měsíce, ve kterém nárok vznikl.“.

K bodu 220 (§ 86 odst. 8)

Nové znění odstavce 8 obsahuje formulační změnu z důvodu sjednocení používání pojmu finanční úřad a správce daně. Stanovení místní příslušnosti Finančního úřadu pro hlavní město Prahu jako správce daně pro osoby uvedené v § 86 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty je přesunuta do nového posledního odstavce § 86 zákona o dani z přidané hodnoty.

V rámci úpravy vrácení daně z přidané hodnoty dochází ke sjednocení lhůty pro vrácení vratitelného přeplatku z titulu vyměření nároku na vrácení daně, není-li mezinárodní smlouvou nebo unijním předpisem stanovena lhůta jiná (např. § 82b odst. 8 zákona o dani z přidané hodnoty). Tato lhůta bude plynout z nového ustanovení § 86a zákona o dani z přidané hodnoty a její délka bude činit 30 dnů ode dne vzniku vratitelného přeplatku. Vratitelný přeplatek vznikne poté, co přeplatek vzniklý na základě vyměření nároku na vrácení daně z přidané hodnoty projde tzv. testem vratitelnosti podle § 154 daňového řádu. V tomto ustanovení zůstává pouze speciální úprava spočívající v tom, že vratitelný přeplatek bude vrácen na speciální účet Ministerstva obrany.

V případě zaokrouhlení daně dochází ke sjednocení s obecnou úpravou daňového řádu, který vychází z pravidla zaokrouhlení daně, resp. daňového odpočtu na celé koruny nahoru (§ 146 odst. 1 daňového řádu).

Zároveň dochází k prodloužení lhůty, kdy lze nárok na vrácení daně uplatnit, a to ze stávajících 6 měsíců na 12 měsíců, a to z důvodu sjednocení lhůty pro vrácení daně s režimem uplatněným u spotřebních daní. Není-li v této lhůtě nárok na vrácení daně uplatněn, zaniká.

221. V § 86 odst. 9 se slova „na účet Finančního úřadu pro hlavní město Prahu“ nahrazují slovy „správci daně prostřednictvím Ministerstva obrany“.

K bodu 221 (§ 86 odst. 9)

V odstavci 9 dochází k upřesnění. Osoby uvedené v odstavci 1 písm. a) uplatňují nárok na vrácení daně prostřednictvím Ministerstva obrany, proto se doplňuje stejné ustanovení i v případě, kdy mají tyto osoby povinnost daň vrátit. Stanovení místní příslušnosti bylo vyčleněno do samostatného odstavce 10.

222. V § 86 se doplňuje odstavec 10, který zní:

„(10) Pro osobu uvedenou v odstavci 1 je místně příslušným správcem daně Finanční úřad pro hlavní město Prahu.“

K bodu 222 (§ 86 odst. 10)

V odstavci 10 dochází k formálnímu vyčlenění úpravy místní příslušnosti do samostatného ustanovení.

223. Za § 86 se vkládá nový § 86a, který včetně nadpisu zní:

„§ 86a

Obecná ustanovení pro nárok na vrácení daně

(1) Osoba žádající o vrácení daně je pro účely vrácení daně daňovým subjektem.

(2) Vznikne-li v důsledku vyměření nároku na vrácení daně vratitelný přeplatek, vrátí jej správce daně daňovému subjektu bez žádosti do 30 dnů od tohoto vyměření.“

K bodu 223 (§ 86a)

Cílem navrhovaného § 86a je zavést společná ustanovení pro vrácení daně dle § 80 až 86 zákona o dani z přidané hodnoty. Jedná se o ustanovení, která byla dle dosavadní úpravy upravena v rámci jednotlivých institutů vrácení daně nebo která by z povahy věci mohla být v případě vrácení daně aplikována v obecné rovině.

Některé instituty vrácení daně obsahovaly dle dosavadní úpravy ustanovení, dle kterého je osoba žádající o vrácení daně daňovým subjektem, v některých případech vrácení daně se tato úprava nevyskytovala. Dle navrhované úpravy odstavce 1 se tedy upřesňuje, že všechny osoby žádající o vrácení daně jsou pro tento účel daňovým subjektem ve smyslu § 20 daňového řádu. Pro žádost o vrácení daně se rovněž využije ustanovení § 146 daňového řádu o zaokrouhlování, které se tak může z ustanovení o vrácení daně vypustit.

V odstavci 3 dochází pro úpravu vrácení daně z přidané hodnoty ke sjednocení lhůty pro vrácení vratitelného přeplatku z titulu vyměření nároku na vrácení daně, není-li mezinárodní smlouvou nebo unijním předpisem stanovena lhůta jiná (např. § 82b odst. 8 zákona o dani z přidané hodnoty). Vratitelný přeplatek vznikne poté, co přeplatek vzniklý na základě vyměření nároku na vrácení daně z přidané hodnoty projde tzv. testem vratitelnosti podle § 154 daňového řádu.

224. V části první hlavě II dílu 11 se nad § 87 vkládá označení dílu 12, které včetně nadpisu zní:

„Díl 12

Prodej zboží za ceny bez daně z přidané hodnoty“.

K bodu 224 (část první hlava II díl 12)

Prodej za ceny bez daně z přidané hodnoty není svou povahou totožný s vrácením daně, ačkoli lze nalézt společné znaky. Vzhledem k legislativní vhodnosti vytvoření společných ustanovení k vrácení daně byla úprava prodeje za ceny bez daně z přidané hodnoty vyčleněna do samostatného dílu.

225. V § 90 odst. 3 písm. a) se slova „dotace k ceně“ zrušují a číslo „11“ se nahrazuje číslem „13“.

K bodu 225 (§ 90 odst. 3 písm. a)

K první z navrhovaných změn písmene a) dochází z důvodu podřazení pojmu „dotace k ceně“ pod pojem „úplata“ v § 4 odst. 1 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty. Druhá změna je změnou legislativně technickou v důsledku vložení nových odstavců 7 a 8 do § 36.

226. V § 92a se za odstavec 1 vkládají nové odstavce 2 a 3, které znějí:

„(2) Režim přenesení daňové povinnosti se nepoužije, pokud ke dni uskutečnění zdanitelného plnění příjemce tohoto plnění nejedná jako osoba povinná k dani.

(3) Režim přenesení daňové povinnosti se nepoužije na zdanitelné plnění, pokud ke dni přijetí úplaty přede dnem uskutečnění tohoto plnění příjemce tohoto plnění nejedná jako osoba povinná k dani.“

Dosavadní odstavce 2 až 4 se označují jako odstavce 4 až 6.

K bodu 226 (§ 92a odst. 2 a 3)

Tato ustanovení pouze upřesňují správní praxi (viz text informace Generálního finančního ředitelství k režimu přenesení daňové povinnosti na dani z přidané hodnoty ve stavebnictví ze dne 9. listopadu 2011 a navazující), kdy se u plnění, která budou příjemcem použita pro činnosti jako je například výkon veřejné správy, režim přenesení daňové povinnosti nepoužije. Použití režimu přenesení daňové povinnosti závisí na tom, zda příjemce plnění jedná či nejedná (nevystupuje) jako osoba povinná k dani ke dni přijetí úplaty, pokud k němu došlo dříve, než bylo uskutečněno plnění nebo ke dni uskutečnění plnění, pokud nebyla dříve přijata úplata. Pokud příjemce plnění je plátcem a zároveň nejedná v okamžiku zaplacení zálohy či přijetí zdanitelného plnění jako osoba povinná k dani, musí tuto skutečnost oznámit poskytovateli plnění, a to buď tím, že mu neposkytne svoje daňové identifikační číslo nebo mu tuto skutečnost oznámí jiným vhodným způsobem. Pokud příjemce plnění nejedná v daném okamžiku jako osoba povinná k dani, režim přenesení se již dále nepoužije, a to ani v případě, že po tomto okamžiku dojde ke změně účelu použití přijatého zdanitelného plnění.

227. V § 92a se doplňuje odstavec 7, který zní:

„(7) Mají-li plátce, který uskutečnil zdanitelné plnění, a plátce, pro kterého bylo zdanitelné plnění uskutečněno, důvodně za to, že toto zdanitelné plnění podléhá režimu přenesení daňové povinnosti, a tento režim k tomuto plnění použijí, považuje se toto plnění za zdanitelné plnění podléhající režimu přenesení daňové povinnosti.“

K bodu 227 (§ 92a odst. 7)

Ustanovení původního § 92f odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty obsahuje právní fikci, podle které plnění vymezené v § 92f odst. 1 podléhá režimu přenesení daňové povinnosti, pokud plátce, který uskutečnil zdanitelné plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby, a příjemce tohoto plnění ve shodě důvodně předpokládají, že toto plnění spadá do některé z konkrétních položek vymezených nařízením vlády č. 361/2014 Sb., o stanovení dodání zboží nebo poskytnutí služby pro použití režimu přenesení daňové povinnosti, ve znění pozdějších předpisů. Důvodem zakotvení této úpravy byla skutečnost, že zařazení konkrétního zboží do celního sazebníku může být obtížné. Vzhledem k tomu, že i další zboží nebo služby podléhající režimu přenesení daňové povinnosti jsou vymezovány skrze celní sazebník nebo klasifikaci produkce Českého statistického úřadu (CZ-CPA), je vhodné režim původního § 92f odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty zavést obecně pro celý režim přenesení daňové povinnosti. Tato úprava se navrhuje doplnit do nového odstavce 7. Využití právní fikci v souladu s odstavcem 7 však nebude možné, pokud se zdanitelné plnění zjevně odchyluje od plnění, která do režimu přenesení daňové povinnosti spadají (tedy v situaci, kdy nejsou pochybnosti o tom, že se režim přenesení daňové povinnosti nepoužije).

228. V § 92e odst. 1 se slova „podle sdělení Českého statistického úřadu o zavedení Klasifikace produkce (CZ-CPA) uveřejněného ve Sbírce zákonů odpovídají číselnému kódu klasifikace produkce CZ-CPA 41 až 43 platnému od 1. ledna 2008“ nahrazují slovy „odpovídají kódům 41 až 43 klasifikace produkce CZ-CPA ve znění platném k 1. lednu 2015“.

K bodu 228 (§ 92e odst. 1)

Legislativně technická úprava, která má za cíl upřesnit odkaz na konkrétní verzi kódu klasifikace produkce CZ-CPA.

229. V § 92e se odstavec 2 zrušuje.

Dosavadní odstavec 3 se označuje jako odstavec 2.

K bodu 229 (§ 92e odst. 2)

Důvodem vypuštění odstavce 2 je jeho nesprávné používání na zdanitelná plnění, která nespádají sama o sobě do režimu přenesení daňové povinnosti, a současně je souvislost se stavebními a montážními pracemi jen velmi malá, případně vůbec žádná a současně není možné aplikovat princip hlavního a vedlejšího plnění. Taková plnění nepodléhají režimu přenesení daňové povinnosti.

230. V § 92f se odstavec 2 zrušuje a zároveň se zrušuje označení odstavce 1.

K bodu 230 (§ 92f odst. 2)

Ustanovení § 92f odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty se ruší v souvislosti s přesunutím této úpravy do nového odstavce 7 ustanovení § 92a zákona o dani z přidané hodnoty.

231. V § 93a odst. 2 se slovo „ani“ nahrazuje slovy „podle daňového řádu nebo místo pobytu podle daňového řádu anebo“.

K bodu 231 (§ 93a odst. 2)

Z důvodu jednoznačného výkladu § 93a odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty se v rámci tohoto ustanovení doplňuje odkaz na daňový řád tak, aby bylo zřejmé, že se sídlem pro účely stanovení místní příslušnosti u osob povinných k dani, které nemají v tuzemsku sídlo ani provozovnu, podle § 93a odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty rozumí sídlo podle § 13 odst. 1 písm. b) daňového řádu, tj. adresa, pod kterou je právnická osoba zapsaná v obchodním rejstříku nebo obdobném veřejném rejstříku, nebo adresa, kde právnická osoba skutečně sídlí, pokud se tato osoba do těchto rejstříků nezapisuje. Definice sídla dle § 4 odst. 1 písm. i) zákona o dani z přidané hodnoty se v případě určení místní příslušnosti dle § 93a odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty neaplikuje. Pro účely určení místní příslušnosti u fyzických osob podle § 93a odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty se bude vycházet také z úpravy daňového řádu, tedy z definice místa pobytu uvedené v § 13 odst. 1 písm. a) daňového řádu (tato definice koresponduje i s definicí místa pobytu v zákoně o dani z přidané hodnoty uvedené v § 4 odst. 1 písm. h)).

232. V § 97a odstavec 2 zní:

„(2) Osoba podle § 6k nebo § 6l může podat přihlášku k registraci.“

K bodu 232 (§ 97a odst. 2)

Navrhovaná změna navazuje na změnu navrženou v § 6k zákona o dani z přidané hodnoty, kde byla odstraněna vazba na § 2b zákona o dani z přidané hodnoty. Dle navrhované změny § 6k zákona o dani z přidané hodnoty ve spojení s navrhovanou změnou § 97a odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty se umožňuje dobrovolná registrace identifikované osoby i za situace, kdy osoba povinná k dani nebo právnická osoba nepovinná k dani objektivně ví, že pořídí zboží z jiného členského státu nad 326 000 Kč.

233. V § 98 písm. c) se slovo „a“ nahrazuje čárkou.

K bodu 233 (§ 98 písm. c))

Jedná se o legislativně technickou úpravu v návaznosti na doplnění nového písmene do § 98 zákona o dani z přidané hodnoty.

234. V § 98 se na konci písmene d) tečka nahrazuje slovem „a“ a doplňuje se písmeno e), které zní:

„e) skutečnost, že se jedná o plátce, který nemá sídlo ani provozovnu v tuzemsku.“

K bodu 234 (§ 98 písm. e))

Navrhuje se do výčtu údajů, které je správce daně povinen z registru DPH (registr plátců a identifikovaných osob) zveřejnit způsobem umožňujícím dálkový přístup, doplnit údaj o tom, že se jedná o plátce, který nemá sídlo ani provozovnu v tuzemsku. Údaj o tom, že se jedná o osobu, která nemá v tuzemsku sídlo ani provozovnu, vyznačí tato osoba již v přihlášce k registraci k dani z přidané hodnoty. Hlavním důvodem pro doplnění tohoto údaje je skutečnost, aby příjemce plnění měl určitou jistotu o statusu poskytovatele zdanitelného plnění.

235. V § 100a se odstavec 2 zrušuje.

Dosavadní odstavec 3 se označuje jako odstavec 2.

K bodu 235 (§ 100a odst. 2)

Ustanovení § 100a odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty se zrušuje z důvodu nadbytečnosti, neboť povinnost vést příslušné údaje vyplývají již v současné době z ustanovení § 100 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty.

236. V § 101 odst. 1 písm. d) se text „1 písm. k)“ nahrazuje textem „4 písm. g)“.

K bodu 236 (§ 101 odst. 1 písm. d))

Jedná se o legislativně technickou změnu související s novou strukturou a uspořádáním ustanovení § 108 zákona o dani z přidané hodnoty.

237. V § 101 odstavec 4 zní:

„(4) Plátce, který nemá v tuzemsku sídlo ani provozovnu, je povinen podat daňové přiznání pouze za zdaňovací období, ve kterém mu vznikla povinnost přiznat daň nebo povinnost přiznat plnění osvobozené od daně. Nevznikla-li tomuto plátcovi ve zdaňovacím období povinnost přiznat daň nebo povinnost přiznat plnění osvobozené od daně, nesděljuje tuto skutečnost správci daně.“

K bodu 237 (§ 101 odst. 4)

Dle nového znění § 101 odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty dochází k potvrzení toho, že plátce, který nemá v tuzemsku sídlo ani provozovnu, je povinen podat daňové přiznání pouze za ta zdaňovací období, v němž mu vznikla povinnost přiznat daň nebo povinnost přiznat plnění osvobozené od daně s nárokem na odpočet daně. Změnou oproti stávajícímu stavu je, že tento plátce musí podat daňové přiznání i za zdaňovací období, v němž mu vznikla povinnost přiznat plnění osvobozené od daně bez nároku na odpočet daně.

Jedná se o výjimku z obecného pravidla zakotveného v § 101 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty, podle něhož je plátce, kterému ve zdaňovacím období nevznikla povinnost přiznat daň, povinen podávat i tzv. negativní/nulové daňové přiznání.

Zůstává zachována i úprava, že v situacích, kdy plátce, který nemá v tuzemsku sídlo ani provozovnu, nemá povinnost podat

daňové přiznání, nemusí tuto skutečnost sdělovat správci daně podle § 136 odst. 5 daňového řádu.

238. V § 101a odst. 1 úvodní části ustanovení se slova „je povinen“ nahrazují slovy „nebo identifikovaná osoba jsou povinni“.

K bodu 238 (§ 101a odst. 1 úvodní část ustanovení)

Dle současného znění zákona o dani z přidané hodnoty není v případě identifikovaných osob na rozdíl od plátců stanovena povinná elektronická forma jak podání uvedených ve stávajícím odstavci 1, tak ani přihlášky k registraci nebo oznámení o změně registračních údajů (stávající § 101a odst. 2 písm. b zákona o dani z přidané hodnoty). Zatímco souhrnné hlášení lze dle stávajícího § 101a odst. 2 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty podat pouze elektronicky, ostatní podání může identifikovaná osoba podat jak elektronicky, tak v papírové podobě. Povinnost podat daňové přiznání elektronicky má identifikovaná osoba v případě, kdy má zpřístupněnou datovou schránku nebo zákonem uloženou povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem (§ 72 odst. 4 daňového řádu). Ačkoliv tedy zákon o dani z přidané hodnoty povinnost elektronického podání daňového přiznání identifikovaných osob neobsahuje, značná část těchto osob má tuto povinnost již v současné době na základě § 72 odst. 4 daňového řádu.

Vzhledem k tomu, že Finanční správa intenzivně pracuje na projektu „Moje daně“, který přinese rozšíření elektronizace správy daní, jehož jednou z částí je i nový IT systém, kdy daňový subjekt bude moci spravovat své daně elektronicky, je cílem navrhované změny v zákoně o dani z přidané hodnoty zavést povinnost elektronické formy podání i v případě všech podání pro identifikované osoby. Za hlavní pilíře, které by elektronizace měla přinést, se považuje prokazatelné snížení administrativní zátěže. V návaznosti na tento projekt, jehož předpokládaná účinnost je od roku 2020, se navrhuje tuto odsunout s účinností od 1. ledna 2021.

239. V § 101a odst. 1 se vkládá nové písmeno a), které zní:

„a) přihlášku k registraci nebo oznámení o změně registračních údajů,“.

Dosavadní písmena a) až c) se označují jako písmena b) až d).

K bodu 239 (§ 101a odst. 1 písm. a))

V souvislosti s navrženou úpravou, zavést povinnost pro identifikované osoby podávat veškerá podání elektronicky, navrhuje se úprava odstavce 1 písm. a) doplněním přihlášky k registraci nebo oznámením o změně registračních údajů. Zároveň tak dochází ke zrušení odstavce 2 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty.

240. V § 101a odst. 1 písm. c) se za slova „kontrolní hlášení“ vkládají slova „, souhrnné hlášení“.

K bodu 240 (§ 101a odst. 1 písm. c))

Jedná se o legislativně technickou změnu v souvislosti s doplněním odstavce 1 a zrušením odstavce 2.

241. V § 101a se odstavec 2 zrušuje.

Dosavadní odstavce 3 a 4 se označují jako odstavce 2 a 3.

K bodu 241 (§ 101a odst. 2)

Jedná se o legislativně technickou změnu v souvislosti s doplněním odstavce 1.

242. V § 101a odst. 2 úvodní části ustanovení se slova „odstavcích 1 a 2“ nahrazují slovy „odstavci 1“.

K bodu 242 (§ 101a odst. 2 úvodní část ustanovení)

Jedná se o legislativně technickou změnu v souvislosti s úpravami odstavce 1 a zrušením odstavce 2.

243. V § 101a odst. 3 se slova „nebo 2, u kterého je povinnost učinit jej elektronicky a které“ nahrazují slovem „, které“.

K bodu 243 (§ 101a odst. 3)

Jedná se o legislativně technickou změnu v souvislosti s úpravami odstavce 1 a zrušením odstavce 2.

244. V § 101b odst. 5 se za slovo „přiznání“ vkládají slova „nebo dodatečné daňové přiznání, které nebylo dosud podáno za předcházející zdaňovací období“.

K bodu 244 (§ 101b odst. 5)

Navrhovaná změna upřesňuje odstavec 5 tak, aby došlo ke komplexnějšímu převzetí úpravy sjednocení lhůt pro podání daňových přiznání podle daňového řádu (srov. § 245 daňového řádu). Tedy aby bylo najisto postaveno, že ve lhůtě pro podání daňového přiznání podle odstavce 4 vzniká povinnost podat všechna daňová přiznání nebo dodatečná daňová přiznání za předcházející zdaňovací období, která nebyla dosud podána a u nichž doposud neuplynula lhůta pro jejich podání.

245. V § 101c písm. a) se slova „přijal úplatu přede dnem uskutečnění tohoto plnění“ nahrazují slovy „přijal přede dnem uskutečnění takového plnění úplatu, ze které vznikla povinnost přiznat daň“.

K bodu 245 (§ 101c písm. a))

Doplnění textu písmene a) vychází z ustanovení § 20a zákona o dani z přidané hodnoty. Pokud je před uskutečněním zdanitelného plnění přijata úplata, vzniká povinnost přiznat daň z přijaté částky ke dni přijaté úplaty pouze v případě, že zdanitelné plnění bylo ke dni přijaté úplaty známo dostatečně určitě.

Z odůvodnění k pozměňovacímu návrhu přijatému na půdě Poslanecké sněmovny:

U bodu 245 se jedná o zpřesnění textu písmene a) tak, aby bylo jasné, že povinnost přiznat daň se vztahuje striktně pouze k přijaté úplatě (záloze) a ne k úplatě za celé uskutečněné zdanitelné plnění, a to vzhledem k tomu, že dodavatel v rámci „tuzemského“ režimu přenesení daňové povinnosti daň nepřiznává, ale má povinnost podat kontrolní hlášení.

246. V § 101c písmeno b) zní:

„b) ze zdanitelného plnění s místem plnění v tuzemsku, které přijal, nebo z úplaty, kterou přede dnem uskutečnění takového plnění poskytl,

1. vznikla tomuto plátcovi povinnost přiznat daň podle § 108 odst. 2, 3 nebo § 108 odst. 4 písm. a) nebo
2. uplatňuje nárok na odpočet daně, kterou vůči němu uplatnil jiný plátec,“.

K bodu 246 (§ 101c písm. b))

V § 101c písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty je stanovena povinnost podat kontrolní hlášení v případě, kdy plátec přijal zdanitelné plnění s místem plnění v tuzemsku, nebo poskytl úplatu přede dnem uskutečnění tohoto plnění. S ohledem na skutečnost, že primárním cílem kontrolního hlášení je automatizovaná kontrola správné výše uplatněné daně na výstupu a oprávněnosti nároku na odpočet daně mezi dvěma plátcovy v tuzemsku (zdanitelná plnění v tuzemsku), tj. křížová kontrola daňových povinností mezi dvěma plátcovy, navrhuje se, aby povinnost podat kontrolní hlášení vznikla mimo jiné v souvislosti s uplatněním nároku na odpočet daně, nikoli s přijetím zdanitelného plnění.

Z odůvodnění k pozměňovacímu návrhu přijatému na půdě Poslanecké sněmovny:

V případě bodu 246 se pozměňovacím návrhem sleduje zpřesnění okruhu přijatých zdanitelných plnění, která jsou uváděna v kontrolním hlášení. Týká se přijatého zdanitelného plnění v režimu přenesení daňové povinnosti podle § 92a zákona o dani z přidané hodnoty, při kterém vzniká povinnost přiznat daň podle § 108 odst. 4 písm. a) a přijatých zdanitelných plnění od osoby neusazené v tuzemsku, při kterých vzniká plátcovi povinnost přiznat daň podle § 108 odst. 2 a 3.

247. V § 101h odst. 3 se slova „kromě pokuty podle odstavce 1 nebo 2 tomu, kdo“ nahrazují slovy „plátcovi, který“ a slovo „daní“ se nahrazuje slovy „daně z přidané hodnoty“.

K bodu 247 (§ 101h odst. 3)

V případech, kdy plátec závažně ztěžuje nebo maří správu daně z přidané hodnoty způsobem, který nelze zahrnout do skutkových podstat obsažených v § 101h odst. 1 a 2 zákona o dani z přidané hodnoty a nelze tedy podle těchto ustanovení uložit příslušnou pokutu, nelze takové jednání postihnout ani pokutou podle § 101h odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty, protože není splněna základní podmínka pro její uložení (tj. předchozí uložení pokuty podle ustanovení § 101h odst. 1 nebo 2 zákona o dani z přidané hodnoty).

V praxi dochází poměrně často k situaci, kdy plátec záměrně a opakovaně nevyplňuje údaje (neuveďou všechny potřebné/požadované údaje nebo uvedou odhadované a nikoliv faktické údaje) v kontrolním hlášení a čekají na výzvu správce daně, na kterou reagují včas a úplně (doplní všechny požadované údaje). Nelze jim tak uložit pokutu podle § 101h odst. 1 ani 2 zákona o dani z přidané hodnoty. Přesto tímto postupem maří správu daní. Tyto případy je nutno v řádně odůvodněných případech sankcionovat, neboť v tomto případě není možné využít ustanovení pro udělení pokuty dle odstavců 1 a 2.

Cílem navržené právní úpravy § 101h odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty je tedy umožnit správci daně uložit pokutu do

500 000 Kč v případě, že nelze uložit pokutu podle odstavců 1 a 2 téhož ustanovení.

Dále se v odstavcích 3 i 6 upřesňuje, že se pro účely kontrolního hlášení zohledňuje správa daně z přidané hodnoty.

248. V § 101h odst. 6 větě první se slovo „daní“ nahrazuje slovy „daně z přidané hodnoty“.

K bodu 248 (§ 101h odst. 6)

V odstavcích 3 i 6 se upřesňuje, že se pro účely kontrolního hlášení zohledňuje správa daně z přidané hodnoty.

249. V § 101i se doplňuje odstavec 3, který zní:

„(3) Povinnost uhradit pokutu zaniká, pokud nebyl platební výměr, kterým je rozhodnuto o této povinnosti, vydán do 6 měsíců ode dne, ve kterém došlo k porušení povinnosti.“

K bodu 249 (§ 101i odst. 3)

Jednou ze základních zásad správy daní je zásada rychlosti. Dle této zásady má příslušný správce daně činit vše bez zbytečných průtahů. V případě daňových deliktů je navíc pro splnění jednoho z primárních účelů sankce, a sice účelu preventivního, resp. výchovného, třeba na dodržování této zásady klást zvýšený důraz. Pokuty za porušení povinností souvisejících s kontrolním hlášením podle § 101h odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty vznikají ze zákona a rozhodnout o povinnosti je platit lze nejpozději do 3 let ode dne, ve kterém došlo k porušení povinnosti. Vzhledem k tomu, že rozhodnutí musí v dané lhůtě nabýt právní moci, je takto nastavená délka lhůty nezbytná. Z pohledu zásady rychlosti, zájmu na výchovném efektu vzniklé sankce, jakož i z pohledu právní jistoty daňových subjektů, se nicméně jeví jako vhodné do právní úpravy doplnit další lhůtu, která povede k faktickému zrychlení prvotního vydání rozhodnutí (tj. rozhodnutí nepravomocného). Tímto způsobem lze rovněž omezit výskyt situace, kdy je po delším časovém úseku rozhodnuto o povinnosti platit několik těchto pokut kumulativně (jedná se o pokuty vzniklé ze zákona, tj. jejich konstrukce neumožňuje správní uvážení, resp. souhrnné uložení jedné pokuty). Pozdním postupem správce daně (byť v mezích zákonné tříleté lhůty) by tedy mohly vzniknout vyšší náklady a další negativní dopady nejen daňovému subjektu (pokuta by nesplnila svou preventivní funkci do budoucna), ale i státu (negativní dopad na plnění povinností souvisejících s kontrolním hlášením, nutnost vedení více řízení o tomtéž deliktu atd.).

Na základě výše uvedeného je třeba zajistit, aby byl správce daně zákonnou cestou nucen učinit první krok v řízení nejpozději do 6 měsíců od vzniku povinnosti zaplatit pokutu. V opačném případě povinnost platit pokutu zanikne. Tato úprava zároveň zvyšuje právní jistotu subjektu, jelikož po uplynutí předemtné lhůty nebude možno tento daňový delikt již sankcionovat. V případě, že správce daně platební výměr v dané lhůtě vydá, nedochází ke změně stávajícího stavu, neboť navržený odstavec 3 nemění tříletou lhůtu pro pravomocné rozhodnutí o povinnosti platit pokutu (tj. je zachován zejména dostatečný časový prostor pro případné odvolací řízení).

250. V § 102 se na konci textu odstavce 1 doplňují slova „ , nebo pokud před uskutečněním této služby přijal úplatu, byla-li tato služba ke dni přijetí úplaty známa dostatečně určitě“.

K bodu 250 (§ 102 odst. 1 písm. d))

Z důvodu právní jistoty se upřesňuje, že plátce je povinen vykázat plnění, resp. předemtné služby dle § 102 odst. 1 písm. d) zákona o dani z přidané hodnoty, v souhrnném hlášení již ke dni přijetí zálohy za daně plnění, tedy ke dni přijetí úplaty, jestliže tato předchází poskytnutí služby. Tato záloha se v souhrnném hlášení objeví pouze tehdy, pokud je tato služba ke dni přijetí této zálohy známa dostatečně určitě (jedná se o pravidlo aplikované rovněž v ustanovení § 24a odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty).

251. V § 102 odstavec 2 zní:

„(2) Identifikovaná osoba je povinna podat souhrnné hlášení, pokud uskutečnila

- a) poskytnutí služby s místem plnění v jiném členském státě podle § 9 odst. 1, s výjimkou poskytnutí služby, které je v jiném členském státě osvobozeno od daně, osobě registrované k dani v jiném členském státě, pokud je povinen přiznat daň příjemce služby, nebo
- b) dodání zboží kupujícímu při zjednodušeném postupu při dodání zboží uvnitř území Evropské unie formou třístranného obchodu, pokud je identifikovaná osoba prostřední osobou v tomto obchodu.“

K bodu 251 (§ 102 odst. 2)

Z čl. 141 směrnice o dani z přidané hodnoty vyplývá, že prostřední osoba má status „osoby povinné k dani identifikované pro účely DPH v jiném členském státě“, přičemž této definici identifikovaná osoba jako taková vyhovuje. Lze tak učinit závěr, že i tuzemská osoba povinná k dani, která je identifikovaná osobou, může být pro účely třístranného obchodu vymezeného v ustanovení § 17 zákona o dani z přidané hodnoty v postavení prostřední osoby, které nevznikne při splnění všech v tomto zákonném ustanovení vymezených podmínek povinnost přiznat daň v členském státě konečného odběratele; tato povinnost bude přenesena na kupujícího (konečného odběratele). Proto se navrhuje doplnit ustanovení § 102 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty o povinnost podat souhrnné hlášení, pokud identifikovaná osoba je prostřední osobou v rámci třístranného obchodu.

252. V § 102 se na konci odstavce 4 doplňuje věta „Souhrnné hlášení podává identifikovaná osoba do 25 dnů po skončení kalendářního měsíce, ve kterém bylo plnění uskutečněno.“

K bodu 252 (§ 102 odst. 4)

Vzhledem k doplnění ustanovení § 102 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty o povinnost podat souhrnné hlášení, pokud identifikovaná osoba je prostřední osobou v rámci třístranného obchodu, se na konec odstavce 4 doplňuje pravidlo, že identifikovaná osoba podává souhrnné hlášení do 25 dnů po skončení kalendářního měsíce, ve kterém bylo plnění uskutečněno. Původně bylo toto pravidlo obsaženo v odstavci 2 a vztahovalo se pouze na poskytnutí služby s místem plnění

v jiném členském státě. Nově se pravidlo vztahuje na obě plnění.

253. V § 102 odst. 5 se slova „současně s daňovým příznáním“ zrušují.

K bodu 253 (§ 102 odst. 5)

Navrhuje se legislativně technická úprava spočívající ve vypuštění nadbytečných slov „současně s daňovým příznáním“. I nadále bude platit, že plátce bude souhrnné hlášení podávat ve stejné lhůtě, v jaké podává daňové příznání.

254. V § 104 odstavce 1 a 2 znějí:

„(1) Pokud plátce uvedl skutečnosti rozhodné pro stanovení daně v daňovém příznání za dřívější zdaňovací období, než do kterého náležely, a nesnížil tím v tomto dřívějším zdaňovacím období daň, správce daně daň vztahující se k těmto skutečnostem za toto dřívější zdaňovací období vyměří nebo doměří a za zdaňovací období, do kterého tyto skutečnosti náležely, nevyměří nebo nedoměří.

(2) Pokud plátce uvedl skutečnosti rozhodné pro stanovení daně v daňovém příznání za pozdější zdaňovací období, než do kterého náležely, a nesnížil tím ve zdaňovacím období, do kterého tyto skutečnosti náležely, daň, správce daně daň vztahující se k těmto skutečnostem za zdaňovací období, do kterého tyto skutečnosti náležely, nevyměří nebo nedoměří a za toto pozdější zdaňovací období vyměří nebo doměří.“.

K bodu 254 (§ 104 odst. 1 a 2)

Současný text ustanovení § 104 odst. 1 a 2 zákona o dani z přidané hodnoty činí v praxi problémy, neboť ze souborů „v tomto zdaňovacím období“ není zcela zřejmé, k jakému období se váže, zda ke zdaňovacímu období, do kterého plátce chybně skutečnosti uvedl, nebo se váže ke zdaňovacímu období, kam tyto skutečnosti patří.

Navrhuje se proto text odstavců 1 a 2 přeformulovat a upřesnit tak, aby došlo ke zpřehlednění a vyjasnění stávajícího textu těchto dvou odstavců (viz odstavce 1 až 4). Odstavce 1 a 2 upravují situace, kdy nedojde uvedením skutečností do jiného zdaňovacího období ke snížení daně. Na rozdíl od toho odstavce 3 až 5 upravují situaci, kdy uvedením skutečností rozhodných pro stanovení daně do jiného zdaňovacího období, než kam správně patří, dojde ke snížení daně, tedy ke snížení příjmu státního rozpočtu.

Dále se navrhuje doplnit do ustanovení § 104 zákona o dani z přidané hodnoty ustanovení, týkající se přijatých zdanitelných plnění v režimu přenesení daňové povinnosti (např. pořízení zboží z jiného členského státu, dovoz zboží, poskytnutí zdanitelného plnění osobou neusazenou v tuzemsku nebo jiným plátcem), pokud plátce přiznal z přijatého zdanitelného plnění nebo poskytnuté úplaty daň a současně uplatnil plný nárok na odpočet daně nebo nárok na odpočet daně v částečné výši (viz nový odstavec 5).

K odstavci 1:

Odstavec 1 upravuje postup správce daně v případě, kdy plátce uvedl skutečnosti rozhodné pro stanovení daně v daňovém příznání za dřívější zdaňovací období, než do kterého příslušely, a v tomto dřívějším zdaňovacím období tím nesnížil daň. Cílem dané úpravy zejména s ohledem na snížení

administrativní náročnosti při podávání dodatečných daňových příznání a jejich zpracování je dívat se na tyto skutečnosti, jakoby do dřívějšího zdaňovacího skutečně patřily. Správce daně proto k dřívějšímu zdaňovacímu období přistoupí, jako by tam příslušné skutečnosti patřily (pokud dosud nemá vyměřeno, pak i tyto skutečnosti zahrne do vyměření za dřívější zdaňovací období, pokud již vyměřeno má, zohlední tyto skutečnosti v rámci doměření). A ve zdaňovacím období, do kterého dané skutečnosti náležely, tyto skutečnosti nezohlední ani v rámci vyměření, ani v rámci doměření.

K odstavci 2:

Odstavec 2 upravuje postup správce daně v případě, kdy plátce uvedl skutečnosti rozhodné pro stanovení daně v daňovém příznání za pozdější zdaňovací období, než do kterého příslušely, a ve zdaňovacím období, do kterého tyto skutečnosti náležely, tím nesnížil daň. Správce daně v tomto případě postupuje obdobně jako v odstavci 1, jen v pozdějším zdaňovacím období, za které uvedl plátce skutečnosti, které do něj nenáležely, dané skutečnosti zohlední při vyměření nebo doměření.

255. V § 104 se za odstavec 2 vkládají nové odstavce 3 až 7, které znějí:

„(3) Pokud plátce uvedl skutečnosti rozhodné pro stanovení daně v daňovém příznání za dřívější zdaňovací období, než do kterého náležely, a snížil tím v tomto dřívějším zdaňovacím období daň, správce daně daň vztahující se k těmto skutečnostem za toto dřívější zdaňovací období vyměří nebo doměří a za zdaňovací období, do kterého tyto skutečnosti náležely, nevyměří nebo nedoměří.

(4) Plátcí vzniká povinnost uhradit úrok z prodlení z částky daně podle odstavce 3, a to za každý den ode dne uplynutí lhůty pro podání daňového příznání za dřívější zdaňovací období, do kterého tyto skutečnosti uvedl, do posledního dne lhůty pro podání daňového příznání za zdaňovací období, do kterého tyto skutečnosti náležely. Úrok z prodlení je splatný ve lhůtě 15 dnů ode dne oznámení platebního výměru.

(5) Pokud plátce uvedl skutečnosti rozhodné pro stanovení daně v daňovém příznání za pozdější zdaňovací období, než do kterého náležely, a snížil tím ve zdaňovacím období, do kterého tyto skutečnosti náležely, daň, správce daně daň vztahující se k těmto skutečnostem za zdaňovací období, do kterého tyto skutečnosti náležely, nevyměří nebo nedoměří a za toto pozdější zdaňovací období vyměří nebo doměří.

(6) Plátcí vzniká povinnost uhradit úrok z prodlení z částky daně podle odstavce 5, a to za každý den ode dne uplynutí lhůty pro podání daňového příznání za zdaňovací období, do kterého tyto skutečnosti náležely, do posledního dne lhůty pro podání daňového příznání za zdaňovací období, do kterého tyto skutečnosti uvedl. Úrok z prodlení je splatný ve lhůtě 15 dnů ode dne oznámení platebního výměru.

(7) Pokud plátce přiznal daň z přijatého zdanitelného plnění nebo úplaty poskytnuté před

uskutečněním zdanitelného plnění v jiném zdaňovacím období, než do kterého náležely, a současně uplatnil

- a) plný nárok na odpočet daně z tohoto plnění nebo z této úplaty, nevzniká mu povinnost uhradit úrok z prodlení podle odstavce 4 nebo 6, nebo
- b) nárok na odpočet daně v částečné výši z tohoto plnění nebo z této úplaty, vzniká mu povinnost uhradit úrok z prodlení podle odstavce 4 nebo 6 z částky daně snížené o uplatněný nárok na odpočet daně z tohoto plnění nebo z této úplaty.“

Dosavadní odstavce 3 a 4 se označují jako odstavce 8 a 9.

K bodu 255 (§ 104 odst. 3 až 7)

K odstavcům 3 a 4

Odstavce 3 a 4 upravují postup správce daně v případě, kdy plátce uvedl skutečnosti rozhodné pro stanovení daně v daňovém přiznání za dřívější zdaňovací období, než do kterého příslušely, a v tomto dřívějším zdaňovacím období tím snížil daň.

Postup správce daně je zde stejný jako v případě odstavce 1. Plátcí však vzniká povinnost uhradit úrok z prodlení, a to za každý den ode dne uplynutí lhůty pro podání daňového přiznání za dřívější zdaňovací období, do kterého skutečnosti uvedl, do posledního dne lhůty pro podání daňového přiznání za zdaňovací období, do kterého skutečnosti náležely. Splatnost úroku z prodlení je ve lhůtě 15 dnů ode dne oznámení platebního výměru. Toto ustanovení je zapotřebí číst s ohledem na vymezení pojmu „daň“ v daňovém řádu, pod který spadá i daňový odpočet (srov. § 2 odstavec 1 ve spojení s odstavcem 4 daňové řádu).

K odstavcům 5 a 6

Odstavce 5 a 6 upravují postup správce daně v případě, kdy plátce uvedl skutečnosti rozhodné pro stanovení daně v daňovém přiznání za pozdější zdaňovací období, než do kterého příslušely, a ve zdaňovacím období, do kterého tyto skutečnosti náležely, tím snížil daň.

Postup správce daně je zde stejný jako v případě odstavce 2. Plátcí však vzniká povinnost uhradit úrok z prodlení za každý den ode dne uplynutí lhůty pro podání daňového přiznání za zdaňovací období, do kterého skutečnosti náležely, do posledního dne lhůty pro podání daňového přiznání za zdaňovací období, do kterého skutečnosti uvedl. Splatnost úroku z prodlení je ve lhůtě 15 dnů ode dne oznámení platebního výměru.

K odstavci 7

Odstavec 7 se týká přijatých zdanitelných plnění v režimu přenesení daňové povinnosti, kdy plátce přiznal daň z přijatého zdanitelného plnění nebo poskytnuté úplaty v jiném zdaňovacím období a současně uplatnil nárok na odpočet daně. V případě uplatnění plného nároku na odpočet daně plátcí v souladu s písm. a) nevzniká povinnost uhradit úrok z prodlení podle odstavce 4 nebo 6. Pokud plátce přiznal daň z přijatého zdanitelného plnění nebo poskytnuté úplaty v jiném zdaňovacím období a současně uplatnil z tohoto plnění nebo z této úplaty nárok na odpočet daně v částečné výši, vzniká mu v souladu s písm. b) povinnost uhradit úrok z prodlení podle odstavce 4 nebo 6, a to pouze z částky daně snížené o uplatněný nárok na odpočet daně.

256. V § 104 odst. 8 úvodní části ustanovení se slova „nebo 2“ nahrazují slovy „až 7“.

K bodu 256 (§ 104 odst. 8 úvodní část ustanovení)

Jedná se o legislativně technickou změnu v důsledku vložení nových odstavců do § 104 zákona o dani z přidané hodnoty.

257. V § 104 odst. 9 se slova „2 a 3“ nahrazují slovy „3 až 6 a 8“.

K bodu 257 (§ 104 odst. 9)

Jedná se o legislativně technickou změnu v důsledku vložení nových odstavců do § 104 zákona o dani z přidané hodnoty.

258. V § 106b odst. 2 písm. a) se číslo „12“ nahrazuje číslem „6“ a za slovo „daně,“ se vkládají slova „s výjimkou uskutečnění zdanitelného plnění, u kterého je povinná přiznat daň osoba, které je toto plnění poskytováno, nebo dodání zboží, které by tento plátce mohl dodat jako prostřední osoba pro kupujícího, pokud by v tuzemsku nebyl plátcem,“.

K bodu 258 (§ 106b odst. 2 písm. a))

Navrhuje se umožnit zrušení registrace plátce se sídlem mimo tuzemsko na žádost, pokud tento plátce uskutečňuje pouze zdanitelná plnění s místem plnění v tuzemsku, u kterých by docházelo k přenosu daňové povinnosti na příjemce, kterému je toto plnění poskytováno, nebo pokud by byly naplněny podmínky pro uplatnění třístranného obchodu, nejednalo-li by se o plátce. Druhá z uvedených možností reaguje na situaci, kdy osoba, která nemá sídlo v tuzemsku, která je registrovaná k dani v jiném členském státě, je zároveň plátcem ve stejném členském státě jako kupující pro účely třístranného obchodu. Vzhledem k podmínce stanovené v § 17 odst. 5 zákona o dani z přidané hodnoty nelze po dobu registrace k dani prostřední osoby v tuzemsku zjednodušený postup formou třístranného obchodu použít. V těchto případech, tedy pokud se jedná o jediná plnění, která osoba, která nemá sídlo v tuzemsku, uskutečňuje v tuzemsku, se chce umožnit zrušením registrace tento zjednodušený postup použít.

Zároveň dochází ke zkrácení období, po které plátce musí splňovat podmínku, že v tuzemsku neuskutečnil zdanitelné plnění nebo dodání zboží do jiného členského státu osvobozené od daně s nárokem na odpočet daně, a to ze stávajících 12 měsíců na 6 měsíců.

259. V § 108 odstavec 1 zní:

„(1) Plátce, který uskutečňuje zdanitelné plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku, je povinen z tohoto plnění přiznat daň.“

K bodu 259 (§ 108 odst. 1)

Navrhuje se nová struktura a uspořádání ustanovení § 108 zákona o dani z přidané hodnoty (obdobně jako je ve směrnici o dani z přidané hodnoty) tak, aby bylo jednoznačně zřejmé, co je základní pravidlo, tedy že povinnost přiznat daň má osoba, která daně plnění uskutečnila, je-li plátcem, s výjimkou případů, kdy daň odvádí jiná osoba (viz článek 193 směrnice o dani z přidané hodnoty). Dále je cílem zpřehlednit a vyjasnit hierarchii jednotlivých pravidel, kdy povinnost přiznat daň má jiná osoba než poskytovatel zdanitelného plnění. Touto úpravou k žádné věcné změně nedochází.

K odstavci 1:

V odstavci 1 (viz původní písmeno a)) je zakotveno základní pravidlo, tj. že daň přiznává osoba, která dané plnění uskutečnila, je-li plátcem.

260. V § 108 se za odstavec 1 vkládají nové odstavce 2 až 4, které znějí:

„(2) Při pořízení zboží z jiného členského státu s místem plnění v tuzemsku jsou povinni přiznat daň plátce nebo identifikovaná osoba, kteří toto zboží pořizují.

(3) Pokud zdanitelné plnění uskutečňuje osoba neusazená v tuzemsku, je povinna přiznat daň osoba, která toto plnění přijala, a to

- a) plátce nebo identifikovaná osoba, pokud se jedná o
 1. poskytnutí služby podle § 9 až 10d,
 2. dodání zboží s instalací nebo montáží, pokud osoba neusazená v tuzemsku není registrovaná jako plátce, nebo
 3. dodání zboží soustavami nebo sítěmi,
- b) plátce, kterému je dodáno zboží, pokud osoba neusazená v tuzemsku není registrovaná jako plátce; toto ustanovení se nepoužije v případě, že plátce, kterému je dodáno zboží, nesplnil svou registrační povinnost ve stanovené lhůtě, a to do dne nabytí právní moci rozhodnutí, kterým je registrován jako plátce.

(4) Přiznat daň jsou povinni

- a) plátce, kterému je poskytnuto plnění v režimu přenesení daňové povinnosti,
- b) kupující, který je plátcem nebo identifikovanou osobou, kterému je dodáváno zboží zjednodušeným postupem uvnitř území Evropské unie formou třístranného obchodu,
- c) plátce, na jehož účet je zboží při dovozu propuštěno do celního režimu, u kterého vzniká povinnost přiznat daň podle § 23 odst. 1 písm. a) a § 23 odst. 4,
- d) uživatel, který poskytuje vybrané služby v rámci zvláštního režimu jednoho správního místa,
- e) osoba, která pořizuje v tuzemsku nový dopravní prostředek z jiného členského státu podle § 19 odst. 6,
- f) osoba, která vystaví doklad, na kterém uvede daň,
- g) osoba registrovaná k dani v jiném členském státě, která pořídila zboží s místem plnění v tuzemsku od plátce, jestliže
 1. zboží do jiného členského státu nepřepravila nebo neodeslala a
 2. plátce přijal všechna opatření k prokázání osvobození při dodání zboží do jiného členského státu.“

Dosavadní odstavce 2 až 4 se označují jako odstavce 5 až 7.

K bodu 260 (§ 108 odst. 2 až 4)

K odstavci 2

Odstavec 2 (viz původní § 108 odst. 1 písmeno b) zákona o dani z přidané hodnoty) stanoví povinnost pro plátce nebo identifikovanou osobu přiznat daň v případě pořízení zboží z jiného členského státu s místem plnění v tuzemsku.

K odstavci 3

Odstavec 3 (viz původní § 108 odst. 1 písmena c) a d) zákona o dani z přidané hodnoty) je rozdělen na dvě písmena a) a b). Obsahuje povinnost přiznat daň pro osoby, kterým je poskytnuto zdanitelné plnění (tj. plnění s místem plnění v tuzemsku), pokud je poskytnuto osobou neusazenou v tuzemsku.

Písmeno a): poskytnutí služby podle § 9 až 10d (bod 1.) a dodání zboží soustavami nebo sítěmi (bod 3.) - původní text zůstává beze změny.

V případě dodání zboží s instalací nebo montáží (bod 2.), se proti původnímu znění navrhuje doplněním textu „*pokud osoba neusazená v tuzemsku není registrovaná jako plátce*“, sjednotit pravidla pro uplatnění daně z přidané hodnoty u dodání zboží neusazenou osobou. V praxi nastávají situace, kdy je velice obtížné od sebe odlišit, zda se jedná o pouhé dodání zboží (bez instalace/montáže) a kdy se jedná o dodání zboží s instalací nebo montáží. Jelikož se v obou případech jedná o dodání zboží, navrhuje se sjednotit režim přiznání daně z přidané hodnoty.

Písmeno b): povinnost přiznat daň plátcovi, kterému je dodáno zboží, pokud osoba neusazená v tuzemsku není registrovaná jako plátce. Pokud plátce, kterému je dodáno zboží, nesplnil svou registrační povinnost ve stanovené lhůtě, toto ustanovení se nepoužije – původní text zůstává beze změny.

K odstavci 4

Odstavec 4 obsahuje původní § 108 odst. 1 písmena e) až k) daně z přidané hodnoty, jejichž současný text se nezměnil. Jako první se v hierarchii (z důvodu „četnosti použití“) navrhuje uvést režim přenesení daňové povinnosti ve smyslu § 92a zákona o dani z přidané hodnoty, kdy osobou povinnou přiznat daň je příjemce zdanitelného plnění – plátce.

261. V § 108a odst. 2 se slova „ceně obvyklé“ nahrazují slovy „obvyklé ceně“.

K bodu 261 (§ 108a odst. 2)

Jedná se o legislativně technickou změnu spočívající ve sjednocení terminologie v oblasti daně z přidané hodnoty.

262. V § 110g odst. 1 se na konci písmene a) čárka nahrazuje slovem „a“ a písmeno b) zrušuje.

Dosavadní písmeno c) se označuje jako písmeno b).

K bodu 262 (§ 110g odst. 1 písm. b))

Do pravidel pro uplatňování zvláštního režimu jednoho správního místa se provádí změny směrnice o dani z přidané hodnoty v důsledku přijetí směrnice Rady (EU) 2017/2455, článku 1, s účinností od 1. ledna 2019).

Rozšiřuje se okruh osob, které budou moci používat režim mimo Evropskou unii, resp. vypouští se omezující podmínka pro možnost používat tento režim osobou povinnou k dani se sídlem ve třetích zemích registrovanou pro účely daně z

přidané hodnoty v některém členském státě, která byla obsažená v písmenu b).

263. V nadpisu § 110t se slova „a výše daně“ zrušují.

K bodu 263 (nadpis § 110t)

Dochází k promítnutí legislativně technických změn v § 42 zákona o dani z přidané hodnoty navazujících na skutečnost, že nově bude upravena jen oprava základu daně, nikoliv již samotná oprava výše daně, která bude odvislá od provedené opravy základu daně.

264. V § 110t se slova „a výše daně“ zrušují.

K bodu 264 (§ 110t)

Dochází k promítnutí legislativně technických změn v § 42 zákona o dani z přidané hodnoty navazujících na skutečnost, že nově bude upravena jen oprava základu daně, nikoliv již samotná oprava výše daně, která bude odvislá od provedené opravy základu daně.

265. V příloze č. 2 se slova „od 1. ledna“ nahrazují slovy „k 1. lednu“.

K bodu 265 (příloha č. 2)

Dochází k upřesnění legislativního textu v tom smyslu, že se uplatní klasifikace CZ-CPA ve znění platném k 1. lednu 2008.

266. V příloze č. 2 se slova „celním sazebníku v platném znění“ nahrazují slovy „celním sazebníku ve znění platném k 1. lednu 2018“.

K bodu 266 (příloha č. 2)

Dochází k zakotvení znění kódu nomenklatury ke znění platnému k 1. lednu 2018.

267. V příloze č. 3 a v příloze č. 3a se slova „v platném znění“ nahrazují slovy „ve znění platném k 1. lednu 2018“.

K bodu 267 (příloha č. 3 a příloha č. 3a)

Dochází k zakotvení znění kódu nomenklatury ke znění platnému k 1. lednu 2018.

268. V příloze č. 5 se v položce 5103 00 00 za slova „vlny nebo“ vkládá slovo „z“, označení položky „5505 00 00“ se nahrazuje číslem „5505“ a slova „v platném znění“ se nahrazují slovy „ve znění platném k 1. lednu 2018“.

K bodu 268 (příloha č. 5)

Dochází k zakotvení znění kódu nomenklatury ke znění platnému k 1. lednu 2018. Zároveň dochází k upřesnění označení kódu nomenklatury celního sazebníku a názvu zboží.

269. V poznámce pod čarou č. 72 se slova „ , v platném znění“ zrušují.

K bodu 269 (poznámka pod čarou č. 72)

K úpravě dochází v souvislosti se zakotvením znění kódu nomenklatury ke znění platnému k 1. lednu 2018.

Čl. VI

Přechodná ustanovení

K čl. VI – přechodná ustanovení

1. Pro daňové povinnosti u daně z přidané hodnoty za zdaňovací období přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, jakož i pro práva a povinnosti s nimi související, se použije zákon č. 235/2004 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona.

K bodu 1

Toto přechodné ustanovení stanovuje, že pro uplatnění daně, jakož i práv a povinností vyplývajících ze zákona za zdaňovací období před účinností tohoto zákona se použijí předpisy platné do dne předcházejícího účinnosti (dosavadní předpisy).

2. U smluv o přenechání zboží k užití, pokud je ujednáno, že vlastnické právo k užívanému zboží bude převedeno na jeho uživatele, které byly uzavřeny a u kterých bylo zboží přenecháno k užití přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, se postupuje podle § 13 odst. 3 písm. d) zákona č. 235/2004 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona.

K bodu 2

Vzhledem k tomu, že plátcí mohli a mohou dosud ještě postupovat v praxi odlišně od úpravy ve smyslu rozsudku Soudního dvora Evropské unie ve věci C-164/16, navrhuje se přechodné ustanovení, podle kterého se u smluv o přenechání zboží k užití, ve kterých je ujednáno, že vlastnické právo k užívanému zboží bude převedeno na jeho uživatele a které byly uzavřeny a předmět smlouvy byl předán uživateli do dne předcházejícího dne účinnosti tohoto zákona, postupuje až do ukončení jejich platnosti.

3. Při výpočtu daně u dodání zboží a poskytnutí služby lze po dobu 6 kalendářních měsíců ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona postupovat podle ustanovení § 37 zákona č. 235/2004 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona.

K bodu 3

Vzhledem ke změně způsobu výpočtu daně v ustanovení § 37 zákona o dani z přidané hodnoty se umožňuje z důvodu poskytnutí časového prostoru na změnu informačních systémů využít nový způsob výpočtu podle § 37 zákona o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona, až po 6 měsících ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona.

4. Pro poukazy podle zákona č. 235/2004 Sb., ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti čl. V bodů 32 a 62, vydané

- a) před 1. lednem 2019 se použije zákon č. 235/2004 Sb., ve znění účinném před 1. lednem 2019,
- b) od 1. ledna 2019 do dne předcházejícího dni nabytí účinnosti čl. V bodů 32 a 62, lze použít zákon č. 235/2004 Sb., ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti čl. V bodů 32 a 62.

K bodu 4

Z odůvodnění k pozměňovacímu návrhu přijatému na půdě Poslanecké sněmovny:

Změna přechodného ustanovení obsaženého v čl. VI bodu 4 reaguje na skutečnost, že k nabytí účinnosti ustanovení tohoto zákona týkajících se poukazů zřejmě dojde později, než uplyne implementační lhůta Směrnice Rady (EU) 2016/1065 ze dne 27. června 2016, kterou se mění směrnice 2006/112/ES, pokud jde o zacházení s poukazy. Nově se tak váže výlučná použitelnost dosavadních předpisů nikoliv na nabytí účinnosti tohoto zákona, ale na pevně stanovené datum, kterým tato implementační lhůta uplyne, tedy 1. ledna 2019. Pro zachování systematickosti návrhu a právní jistoty daňových subjektů ohledně aplikace evropských předpisů se rovněž navrhuje doplnění přechodného ustanovení pro období od 1. ledna 2019 do dne předcházejícího nabytí účinnosti čl. V bodů 32 a 62.

5. Řízení zakládající stavení běhu lhůty pro opravu základu daně podle § 42 odst. 8 zákona č. 235/2004 Sb., ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona, staví i běh lhůty, která započala přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona; řízení, která započala přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, staví běh této lhůty až ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona.

K bodu 5

V případě plnění, které se uskutečnilo před účinností tohoto zákona, a u kterého stále běží lhůta pro opravu základu daně, dojde od účinnosti tohoto zákona ke stavění lhůty podle § 42 odst. 8 v případě soudního nebo rozhodčího řízení nebo insolvenčního řízení, které bylo zahájeno před účinností tohoto zákona, ale pouze po dobu, která nastane po účinnosti tohoto zákona. Stejně tak se postupuje v případě plnění, které se uskutečnilo před účinností tohoto zákona, a u kterého začne běžet soudní nebo rozhodčí řízení nebo insolvenční řízení po účinnosti tohoto zákona.

Toto přechodné ustanovení stanovuje, že přerušení lhůty pro opravu základu daně po dobu soudního nebo rozhodčího řízení nebo insolvenčního řízení v souvislosti se zbožím nebo službou, která byla předmětem původního uskutečněného zdanitelného plnění, pokud by toto řízení mohlo mít vliv na výši základu daně, se uplatní jen u soudního nebo rozhodčího řízení nebo insolvenčního řízení, které začne běžet po účinnosti tohoto zákona nebo u soudního nebo rozhodčího řízení nebo insolvenčního řízení, které bylo zahájeno před účinností tohoto zákona, ale pouze po za tu část doby, která nastane po účinnosti tohoto zákona.

6. Byla-li významná oprava podle § 78da zákona č. 235/2004 Sb., ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona, započata přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona a dokončena po dni nabytí účinnosti tohoto zákona, může plátce postupovat podle § 78da zákona č. 235/2004 Sb., ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona.

K bodu 6

Přechodné ustanovení reaguje na nově vkládané ustanovení § 78da zákona o dani z přidané hodnoty, podle kterého bude plátce povinen provést úpravu odpočtu daně při dodání nemovité věci, na které byla provedena významná oprava. Prostřednictvím tohoto přechodného ustanovení si na rozdíl od povinnosti stanovení v § 78da zákona o dani z přidané hodnoty bude moci plátce při dodání nemovité věci, na které byla provedena oprava, která byla zahájena přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona a byla dokončena dnem nabytí účinnosti tohoto zákona nebo později, vybrat, zda úpravu odpočtu daně podle § 78da zákona o dani z přidané hodnoty provede či nikoli.

7. V insolvenčních řízeních, ve kterých soud rozhodl o prohlášení konkursu na majetek dlužníka a která byla zahájena přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, se postupuje podle zákona č. 235/2004 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona.

K bodu 7

Podle stávajícího ustanovení § 44 zákona o dani z přidané hodnoty se postupuje u insolvenčních řízení zahájených před 1. lednem 2019 (obecná účinnost daňového balíčku 2019).

8. Podle ustanovení § 46 až 46g a ustanovení § 74a zákona č. 235/2004 Sb., ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona, se postupuje rovněž v případě, že původní zdanitelné plnění se uskutečnilo přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, pokud veškeré skutečnosti rozhodné pro provedení opravy podle § 46 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona, nastaly ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona.

K bodu 8

Nová úprava obsažená v ustanoveních § 46 a násl. zákona o dani z přidané hodnoty se použije i v případě, že původní zdanitelné plnění se uskutečnilo před 1. lednem 2019 (obecná účinnost daňového balíčku 2019), avšak skutečnosti rozhodné pro provedení opravy základu daně (např. zahájení exekuce, zahájení insolvenčního řízení) musí nastat ode dne této účinnosti.

9. Správní, soudní nebo rozhodčí řízení zakládající stavení běhu lhůty pro opravu základu daně podle § 46 odst. 5 písm. d) zákona č. 235/2004 Sb., ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona, staví i běh lhůty, která započala přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona; správní, soudní nebo rozhodčí řízení, která započala přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, staví běh této lhůty až ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona.

K bodu 9

V případě zdanitelného plnění, které se uskutečnilo před účinností tohoto zákona, a u kterého lze podle přechodného ustanovení pod bodem 8 po účinnosti tohoto zákona provést opravu základu daně v případě nedobytné pohledávky, dojde od účinnosti tohoto zákona ke stavění lhůty pro opravu základu daně v případě správního, soudního nebo rozhodčího řízení, které bylo zahájeno před účinností tohoto zákona, ale pouze po dobu, která nastane po účinnosti tohoto zákona.

10. Správce daně zveřejní do 1 měsíce ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona údaj podle § 98 písm. e) zákona č. 235/2004 Sb., ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona, o plátcí, který byl veden v registru plátců přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona.

K bodu 10

Toto přechodné ustanovení stanovuje, že správce daně je povinen v registru DPH (plátců a identifikovaných osob) zveřejnit způsobem umožňujícím dálkový přístup údaj o stávajících plátcích, že se jedná o plátce, kteří nemají sídlo ani provozovnu v tuzemsku, a to do jednoho měsíce od účinnosti tohoto zákona.

11. Pro daňové povinnosti u daně z přidané hodnoty za zdaňovací období přede dnem nabytí účinnosti čl. V bodů 112 a 238 až 243, jakož i pro práva a povinnosti s nimi související, se použije zákon č. 235/2004 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti čl. V bodů 112 a 238 až 243.

K bodu 11

Přechodné ustanovení reaguje na zavedení povinné elektronické formy pro podávání všech podání uvedených v § 101a odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, tj. mimo jiné i řádného nebo dodatečného daňového přiznání, identifikovanou osobou v ustanovení § 101a odst. 1 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty s navrhovanou účinností od 1. ledna 2021. Tímto přechodným ustanovením je zakotveno, že nová úprava § 101a odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty se použije na všechna podání, tj. i na řádná a dodatečná daňová přiznání činěná za zdaňovací období roku 2021, nikoli za zdaňovací období dřívější.

Z odůvodnění k pozměňovacímu návrhu přijatému na půdě Poslanecké sněmovny:

Předmětem tohoto bodu je úprava daného novelizačního bodu tak, aby odpovídal důvodové zprávě a původnímu záměru navrhovatele. Záměrem tohoto přechodného ustanovení bylo zakotvení toho, aby se nová úprava § 101a odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty použila nejdříve na podání (mimo jiné i na řádná a dodatečná daňová přiznání) činěná za zdaňovací období roku 2021, nikoli za zdaňovací období dřívější. Toto přechodné ustanovení tedy musí obsahovat odkaz na novelizační body týkající se ustanovení § 101a odst. 1, tedy čl. V body 238 až 243. Původně navržené přechodné ustanovení však odkazovalo na čl. I body 237 až 242. Z toho důvodu je nutná změna textu vládního návrhu zákona tak, aby došlo k nahrazení slov „čl. I bodů 237 až 242“ slovy „čl. V bodů 238 až 243“.

Zároveň dochází k doplnění odkazu na body 5 a (pozn.: bod 5, na který se v této důvodové zprávě odkazuje, byl vypuštěn poslaneckým pozměňovacím návrhem) 112 obsažené v čl. V tak, aby byla zachována systematičnost návrhu, tedy aby bylo doplněno přechodné ustanovení pro všechny body, jejichž účinnost je odložena na 1. ledna 2021 a na které tak nedopadá obecné přechodné ustanovení obsažené v čl. VI bod 1.

12. Ustanovení § 101i odst. 3 zákona č. 235/2004 Sb., ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona, se použije i na povinnost platit pokutu vzniklou přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona.

K bodu 12

Tímto ustanovením se zavádí faktická zpětná účinnost nově navrženého ustanovení § 101i odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty, upravujícího zánik povinnosti platit pokuty za porušení povinností souvisejících s kontrolním hlášením dle § 101h odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty. Důvodem pro aplikaci tzv. pravé retroaktivity ve prospěch daňového subjektu (která je na rozdíl od pravé retroaktivity v jeho neprospěch obecně přípustná) je snaha o zvýšení právní jistoty daňového subjektu, o respektování primární preventivní, resp. výchovné funkce dané sankce a o zefektivnění činnosti správce daně. Zároveň je touto úpravou zajištěna rovnost daňových subjektů, aby subjekt, který porušil předmětnou povinnost před účinností zákona, nebyl sankcionován za přísnějších podmínek dle právního stavu předchozího, a to ve srovnání se subjektem, který se porušení povinnosti dopustí až po účinnosti tohoto zákona. V opačném případě by po přechodnou dobu a ve vztahu k části daňových subjektů nebyl naplněn účel, který má nový § 101i odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty sledovat.

13. Správce daně zruší registraci plátce, který nemá sídlo v tuzemsku a který se stal plátcem přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, pokud tento plátce podá do 3 měsíců ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona žádost o zrušení registrace a pokud ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona uskutečňuje pouze zdanitelné plnění, u kterého je povinná přiznat daň osoba, které je toto plnění poskytováno, nebo dodání zboží, které by tento plátce mohl dodat jako prostřední osoba pro kupujícího, pokud by v tuzemsku nebyl plátcem.

K bodu 13

Tímto přechodným ustanovením se navrhuje umožnit těm plátcům, kteří nemají sídlo v tuzemsku a kteří se do dne předcházejícího dni nabytí účinnosti tohoto zákona stali plátcí, požádat o zrušení registrace, pokud po nabytí účinnosti tohoto zákona uskutečňují pouze plnění, u kterých dochází k přenosu daňové povinnosti na příjemce, kterému je toto plnění poskytováno, nebo by mohly být naplněny podmínky uplatnění třístranného obchodu, pokud by se nejednalo o plátce. Žádost o zrušení registrace lze v tomto případě podat do 3 měsíců ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona.

14. U provozovatele vysílání ze zákona podle zákona upravujícího provozování rozhlasového a televizního vysílání se při výpočtu odpočtu daně v poměrné výši do 31. prosince 2021 použije § 75 odst. 1 věta poslední zákona č. 235/2004 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona.

K bodu 14

Z odůvodnění k pozměňovacímu návrhu přijatému na půdě Poslanecké sněmovny:

Důvodem předloženého pozměňovacího návrhu je především zajištění právní jistoty pro veřejnoprávní vysílatele v České republice v oblasti daně z přidané hodnoty a s tím spojené možnosti dostatečně dopředu plánovat a alokovat finanční prostředky.

Novelou se ze zákona vypouští ustanovení, které stanoví, jakým způsobem vypočtou provozovatelé rozhlasového a televizního vysílání ze zákona nárok na odpočet daně u tzv. smíšených zdanitelných plnění použitých jak pro účely dodání zboží nebo poskytování služeb v rámci jejich ekonomické činnosti za úplaty, tak pro účely s nimi nesouvisející (tj. nárok

v poměrné výši). S ohledem na specifické podmínky, v nichž vysílatelé ze zákona poskytují veřejnou službu rozhlasového nebo televizního vysílání, je vhodné a účelné poskytnout jim určité vodítko při stanovení tohoto rozsahu použití přijatých zdanitelných plnění pro účely ekonomické činnosti za úplaty a pro jiné účely.

Zvláštní úprava pro vysílatele ze zákona je nezbytná zejména z důvodu potřeby jistoty při plánování finančních prostředků a zavazování se k budoucím plněním vůči třetím stranám. Tento aspekt nabývá navíc na důležitosti v období let 2018 až 2021, kdy má v České republice proběhnout přechod na vysílací standard DVB-T2, který si vyžádá značné finanční prostředky a jehož organizaci a financování byla pověřena Česká televize. Na základě rozhodnutí Evropského parlamentu a Rady (EU) 2017/899 ze dne 17. května 2017 o využívání kmitočtového pásma 470–790 MHz v Evropské unii a v souladu se Strategií rozvoje zemského digitálního televizního vysílání (Usnesení vlády č. 648/2016) již Česká televize v dobré víře zahájila investice do technologických změn, které jsou plánovány pro celé období televizní digitalizace, tedy pro roky 2018 až 2021. Český rozhlas zase počítá s prostředky na další rozvoj digitálního rozhlasového vysílání.

Z výše uvedených důvodů navrhuje, aby provozovatelé televizního a rozhlasového vysílání ze zákona měli alespoň po přechodnou dobu při výpočtu odpočtu daně v poměrné výši možnost postupovat dle stávající úpravy zákona o DPH uvedené v paragrafu 75 odst. 1 věta poslední.

15. Pro daňové povinnosti u daně z přidané hodnoty za zdaňovací období přede dnem nabytí účinnosti čl. V bodu 237, jakož i pro práva a povinnosti s nimi související, se použije zákon č. 235/2004 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti čl. V bodu 237.

K bodu 15

Z odůvodnění k pozměňovacímu návrhu přijatému na půdě Poslanecké sněmovny:

S ohledem na zavedení odlišné účinnosti pro některá ustanovení, u kterých je vhodné, aby nabyly účinnosti v jiný okamžik, než je první den kalendářního měsíce následujícího po dni vyhlášení tohoto zákona, a to buď s ohledem na co nejrychlejší implementaci, nebo na potřebu nabytí jejich účinnosti k začátku zdaňovacího období, upravuje se pro tato ustanovení kromě zvláštní účinnosti i zvláštní přechodné ustanovení.

S ohledem na zavedení odlišné účinnosti pro některá ustanovení, u kterých je vhodné, aby nabyly účinnosti v jiný okamžik, než je první den kalendářního měsíce následujícího po dni vyhlášení tohoto zákona, a to buď s ohledem na co nejrychlejší implementaci, nebo na potřebu nabytí jejich účinnosti k začátku zdaňovacího období, upravuje se pro tato ustanovení kromě zvláštní účinnosti i zvláštní přechodné ustanovení.

Přechodné ustanovení týkající se čl. V bodu 237 zakotvuje změnu spočívající v tom, že plátce, který nemá v tuzemsku sídlo ani provozovnu, musí podat daňové přiznání i za zdaňovací období, v němž mu vznikla povinnost přiznat plnění osvobozené od daně bez nároku na odpočet daně. Navrhované přechodné ustanovení zajistí, že u tohoto procesního ustanovení se pro daňové povinnosti vzniklé přede dnem nabytí účinnosti tohoto ustanovení, použije i nadále dosavadní právní úprava (tj. právní úprava účinná přede dnem nabytí účinnosti tohoto ustanovení).

Pro zachování systematičnosti návrhu a právní jistoty daňových subjektů ohledně aplikace evropských předpisů se navrhuje, aby byla doplněna přechodná ustanovení též pro ostatní body,

jejichž účinnost je odlišná od obecné účinnosti tohoto zákona a na které tak nedopadá obecné přechodné ustanovení obsažené v čl. VI bod 1.

16. Pro daňové povinnosti u daně z přidané hodnoty vzniklé

- a) před 1. lednem 2019, jakož i pro práva a povinnosti s nimi související, se použijí § 10i, § 27 a § 110g zákona č. 235/2004 Sb., ve znění účinném před 1. lednem 2019,
- b) od 1. ledna 2019 do dne předcházejícího dni nabytí účinnosti čl. V bodů 22, 45 a 262, jakož i pro práva a povinnosti s nimi související, lze použít § 10i, § 27 a § 110g zákona č. 235/2004 Sb., ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti čl. V bodů 22, 45 a 262.

K bodu 16

Viz odůvodnění k bodu 15.

ČÁST ČTVRTÁ

Změna zákona o spotřebních daních

K části čtvrté – změna zákona o spotřebních daních

Čl. VII

K čl. VII

Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění zákona č. 479/2003 Sb., zákona č. 237/2004 Sb., zákona č. 313/2004 Sb., zákona č. 558/2004 Sb., zákona č. 693/2004 Sb., zákona č. 179/2005 Sb., zákona č. 217/2005 Sb., zákona č. 377/2005 Sb., zákona č. 379/2005 Sb., zákona č. 545/2005 Sb., zákona č. 310/2006 Sb., zákona č. 575/2006 Sb., zákona č. 261/2007 Sb., zákona č. 270/2007 Sb., zákona č. 296/2007 Sb., zákona č. 37/2008 Sb., zákona č. 124/2008 Sb., zákona č. 245/2008 Sb., zákona č. 309/2008 Sb., zákona č. 87/2009 Sb., zákona č. 281/2009 Sb., zákona č. 292/2009 Sb., zákona č. 362/2009 Sb., zákona č. 59/2010 Sb., zákona č. 95/2011 Sb., zákona č. 221/2011 Sb., zákona č. 420/2011 Sb., zákona č. 457/2011 Sb., zákona č. 458/2011 Sb., zákona č. 18/2012 Sb., zákona č. 407/2012 Sb., zákona č. 500/2012 Sb., zákona č. 308/2013 Sb., zákonného opatření Senátu č. 344/2013 Sb., zákona č. 201/2014 Sb., zákona č. 331/2014 Sb., zákona č. 157/2015 Sb., zákona č. 315/2015 Sb., zákona č. 382/2015 Sb., zákona č. 188/2016 Sb., zákona č. 243/2016 Sb., zákona č. 453/2016 Sb., zákona č. 65/2017 Sb. a zákona č. 183/2017 Sb., se mění takto:

1. V § 1 odst. 1 písm. a) se slova „zdaňování minerálních olejů, lihu, piva, vína a meziproductů a tabákových výrobků (dále jen „vybrané výrobky“)" nahrazují slovy „zdanění vybraných výrobků, zahříváných tabákových výrobků“.

K bodu 1 (§ 1 odst. 1 písm. a))

Navrhovaná změna souvisí s vyčleněním definice vybraných výrobků do nového odstavce 2. Zároveň dochází ke změně v předmětu úpravy zákona o spotřebních daních. Tento zákon bude nově upravovat rovněž zahříváné tabákové výrobky.

2. V § 1 se za odstavec 1 vkládá nový odstavec 2, který zní:

„(2) Vybranými výrobky se pro účely spotřebních daní rozumí

- a) minerální oleje,
- b) líh,
- c) pivo,
- d) víno a meziproducty,
- e) tabákové výrobky, které jsou předmětem daně z tabákových výrobků.“

Dosavadní odstavce 2 a 3 se označují jako odstavce 3 a 4.

K bodu 2 (§ 1 odst. 2)

Ačkoliv je ve stávající právní úpravě zavedena legislativní zkratka pro vybrané výrobky v § 1 odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních, s ohledem na postupné doplňování dalších komodit, které podléhají spotřební dani a zároveň nejsou vybraným výrobkem, není její současné umístění přehledné. Z tohoto důvodu se navrhuje vyčlenit tuto úpravu jako samostatnou definici vybraných výrobků do nového odstavce, a tím zpřehlednit seznam komodit, které jsou vybranými výrobky podle zákona o spotřebních daních.

3. V § 1 odst. 3 písm. e) se slovo „a“ nahrazuje čárkou.

K bodu 3 (§ 1 odst. 3 písm. e))

Jedná se o legislativně technickou změnu, která souvisí doplněním nového písmenem f) do předmětného ustanovení.

4. V § 1 odst. 3 se za písmeno e) vkládá nové písmeno f), které zní:

„f) daň ze zahříváných tabákových výrobků a“.

Dosavadní písmeno f) se označuje jako písmeno g).

K bodu 4 (§ 1 odst. 3 písm. f))

Zahříváné tabákové výrobky jsou alternativou k tradičním tabákovým výrobkům, avšak v současné době nepodléhají spotřební dani, neboť tyto výrobky nelze zařadit do stávajících kategorií tabákových výrobků. Z tohoto důvodu se zavádí nová spotřební daň ze zahříváných tabákových výrobků a v návaznosti na zavedení zdanění i výčet spotřebních daní.

5. V § 3 se písmeno n) zrušuje.

Dosavadní písmena o) až t) se označují jako písmena n) až s).

K bodu 5 (§ 3 písm. n))

Ke zrušení písmene n) v ustanovení § 3 dochází z důvodu přesunutí definice kódu nomenklatury do nového ustanovení § 3a.

6. Za § 3 se vkládá nový § 3a, který včetně nadpisu zní:

„§ 3a

Kombinovaná nomenklatura

(1) Kódem nomenklatury se pro účely

- a) daně z lihu, daně z piva a daně z vína a meziproductů rozumí číselné označení vybraných výrobků uvedené v nařízení Rady o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku⁸⁾, ve znění platném k 1. lednu 2002,
- b) daně z minerálních olejů, značkování a barvení vybraných minerálních olejů, značkování některých

dalších minerálních olejů a sledování nakládání se zvláštními minerálními oleji rozumí číselné označení vybraných výrobků uvedené v nařízení Rady o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku⁸⁾, ve znění platném k 1. lednu 2018.

(2) Pokud Evropská komise na základě směrnice Rady 2003/96/ES vydá prováděcí rozhodnutí upravující kódy nomenklatury v této směrnici, vláda v nařízení v souladu s tímto rozhodnutím stanoví kódy nomenklatury, které se použijí namísto kódů nomenklatury uvedených v tomto zákoně do dne předcházejícího dni nabytí účinnosti zákona, kterým se kódy nomenklatury v souladu s tímto rozhodnutím upraví.“.

K bodu 6 (§ 3a)

V odstavci 1 se upravuje definice kódu nomenklatury. Navržená definice vychází ze stávající definice kódu nomenklatury uvedené v § 3 písm. n) zákona o spotřebních daních, kdy se kódem nomenklatury rozumí číselné označení vybraných výrobků uvedené v nařízení Rady o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku, ve znění platném k 1. lednu 2002. V případě oblasti daně z minerálních olejů, značkování a barvení vybraných minerálních olejů, značkování některých dalších minerálních olejů a sledování nakládání se zvláštními minerálními oleji je však v návaznosti na prováděcí rozhodnutí 2018/552 potřeba vycházet z nařízení Rady o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku, ve znění platném k 1. lednu 2018.

V odstavci 2 je zakotveno zmocňovací ustanovení, na základě kterého je vláda oprávněna vydat nařízení reagující na změny kódů nomenklatury, k nimž může dojít na základě prováděcího rozhodnutí Evropské komise, kterým se ve směrnici Rady 2003/96/ES upravují kódy nomenklatury. Kódy nomenklatury uvedené v nařízení vlády se budou používat namísto kódů nomenklatury v zákoně o spotřebních daních. Jakmile se v návaznosti na změny v kódech nomenklatury vycházející z uvedeného prováděcího rozhodnutí provedou příslušné změny v zákoně o spotřebních daních, bude se dále postupovat pouze podle tohoto zákona.

K zavedení zmocňovacího ustanovení dochází z toho důvodu, že s ohledem na délku legislativního procesu zákona nelze zaručit, že změny kódů nomenklatury, k nimž může dojít na základě výše uvedeného prováděcího rozhodnutí, budou promítnuty do zákona o spotřebních daních včas. S ohledem na případné důsledky, které by mohly nastat pozdním zapracováním změn kódů nomenklatury do národní úpravy, se navrhuje upravit kódy nomenklatury v nařízení vlády, a to vždy dočasně do doby přijetí příslušné změny zákona o spotřebních daních.

7. V § 15 odst. 1 písm. c) a f) a v § 15 odst. 12 písm. c) a e) se slovo „zastupitelství“ nahrazuje slovem „zastoupení“.

K bodu 7 (§ 15 odst. 1 písm. c) a f), odst. 12 písm. c) a e))

Vzhledem k terminologii používané Ministerstvem zahraničních věcí dochází k terminologické změně v pojmu „zastupitelství mezinárodní organizace“ na „zastoupení mezinárodní organizace“.

8. V nadpisu § 15a se slova „členských států NATO s výjimkou ozbrojených sil České republiky“ nahrazují slovy „cizích států“.

K bodu 8 (nadpis § 15a)

Jedná se o legislativně technickou změnu, která sjednocuje terminologii se zákonem o dani z přidané hodnoty.

9. V § 15a odst. 1 se slova „případně Organizace Severoatlantické smlouvy“ nahrazují slovy „který je členem Severoatlantické smlouvy nebo státem zúčastněným v Partnerství pro mír,“ a na konci textu se doplňují slova „; toto vrácení daně se nevztahuje na ozbrojené síly České republiky“.

K bodu 9 (§ 15a odst. 1)

V souladu s mezinárodní smlouvou vyhlášenou pod č. 297/1996 Sb. se doplňuje vrácení spotřební daně z vybraných výrobků i pro státy, které přistoupily k Partnerství pro mír a uzavřely dohodu se stranami Severoatlantické smlouvy o statutu jejich ozbrojených sil. Na základě čl. 1 této smlouvy se na státy zúčastněné v Partnerství pro mír uplatňuje Dohoda mezi smluvními stranami Severoatlantické smlouvy týkající se statutu jejich ozbrojených sil (dále jen „NATO SOFA“). V souladu s bodem 11 čl. XI. NATO SOFA se uplatňuje vrácení spotřební daně z minerálních olejů bez omezení. Na ostatní vybrané výrobky se vztahuje stávající limit pro ozbrojené síly NATO ve výši 500 000 Kč za kalendářní rok.

10. V § 15a odst. 2 větě druhé se za slova „a j)“ vkládá slovo „nakoupené“.

K bodu 10 (§ 15a odst. 2)

Jedná se o upřesnění ve smyslu, že se spotřební daň vrací z minerálních olejů, které byly nakoupeny na daňovém území České republiky pro použití služebními vozidly, loděmi a letadly ozbrojenými silami vysílajícího státu.

11. V § 15a odst. 4 se za slovo „silám“ vkládají slova „vysílajícího státu“ a slova „ozbrojené síly vysílajícího státu“ se nahrazují slovy „tyto ozbrojené síly“.

K bodu 11 (§ 15a odst. 4)

Jedná se o legislativně technickou změnu, kterou se dává do souladu pojem ozbrojené síly vysílajícího státu.

12. V § 15a odst. 8 větě druhé se slovo „šestého“ nahrazuje slovem „dvanáctého“.

K bodu 12 (§ 15a odst. 8)

Vzhledem k tomu, že v odůvodněných případech dochází k administrativním prodávám při uplatnění nároku na vrácení daně prostřednictvím Ministerstva obrany, je lhůta pro uplatnění tohoto nároku prodloužena z šesti na dvanáct měsíců. Dochází tak k zavedení stejné lhůty jako bude nastavena v zákoně o dani z přidané hodnoty.

13. V § 15a odst. 10 se slova „Osoby uvedené v odstavcích 2 a 3“ nahrazují slovy „Ozbrojené síly vysílajícího státu“.

K bodu 13 (§ 15a odst. 10)

Jedná se o legislativně technickou změnu, kterou se dává do souladu pojem ozbrojené síly vysílajícího státu.

14. V § 45 odst. 1 písm. a) se slova „2710 11 41 až 2710 11 59, benziny jiné než motorové uvedené pod kódy nomenklatury 2710 11 11 až 2710 11 25 a 2710 11 90 (dále jen „ostatní benzin“)“ nahrazují slovy „2710 12 41 až 2710 12 59, ostatní benziny, kterými se pro účely spotřebních daní rozumí benziny jiné než motorové uvedené pod kódy nomenklatury 2710 12 11 až 2710 12 25 a 2710 12 90,“ a text „2710 11 31 a 2710 11 70“ se nahrazuje textem „2710 12 31 a 2710 12 70“.

K bodu 14 (§ 45 odst. 1 písm. a))

Vzhledem k provázanosti předmětu daně z minerálních olejů se směrnicí Rady 2003/96/ES je nutné v dotčených částech zákona (daň z minerálních olejů, značkování a barvení vybraných minerálních olejů, značkování některých dalších minerálních olejů a sledování nakládání se zvláštními minerálními oleji) promítnout aktualizaci kódů nomenklatury uvedenou v prováděcím rozhodnutí 2018/552.

15. V § 45 odst. 1 písm. b) se text „27 10 19 11 až 27 10 19 49“ nahrazuje textem „2710 19 11 až 2710 19 48, 2710 20 11 až 2710 20 19 a minerální oleje uvedené pod kódem nomenklatury 2710 20 90, pokud z nich podle metody stanovené ČSN ISO 3405 při teplotě 210 °C predestiluje méně než 90 % objemu těchto minerálních olejů včetně ztrát a při teplotě 250 °C alespoň 65 % objemu těchto minerálních olejů včetně ztrát“.

K bodu 15 (§ 45 odst. 1 písm. b))

Vzhledem k provázanosti předmětu daně z minerálních olejů se směrnicí Rady 2003/96/ES je nutné v dotčených částech zákona (daň z minerálních olejů, značkování a barvení vybraných minerálních olejů, značkování některých dalších minerálních olejů a sledování nakládání se zvláštními minerálními oleji) promítnout aktualizaci kódů nomenklatury uvedenou v prováděcím rozhodnutí 2018/552.

16. V § 45 odst. 1 písm. c) se text „27 10 19 51 až 27 10 19 69“ nahrazuje textem „2710 19 51 až 2710 19 68 a 2710 20 31 až 2710 20 39“.

K bodu 16 (§ 45 odst. 1 písm. c))

Vzhledem k provázanosti předmětu daně z minerálních olejů se směrnicí Rady 2003/96/ES je nutné v dotčených částech zákona (daň z minerálních olejů, značkování a barvení vybraných minerálních olejů, značkování některých dalších minerálních olejů a sledování nakládání se zvláštními minerálními oleji) promítnout aktualizaci kódů nomenklatury uvedenou v prováděcím rozhodnutí 2018/552.

17. V § 45 odst. 2 písm. j) se slova „uvedených pod kódem nomenklatury 3824 90 99“ zrušují.

K bodu 17 (§ 45 odst. 2 písm. j))

Z textu se odstraňuje nadbytečný odkaz na kód nomenklatury.

18. V § 45 odst. 3 se na konci textu písmene d) doplňují slova „a minerální oleje uvedené pod kódem nomenklatury 2710 20 90, které nejsou předmětem daně podle odstavce 1 písm. b)“.

K bodu 18 (§ 45 odst. 3 písm. d))

Vzhledem k provázanosti předmětu daně z minerálních olejů se směrnicí Rady 2003/96/ES je nutné v dotčených částech zákona (daň z minerálních olejů, značkování a barvení vybraných minerálních olejů, značkování některých dalších minerálních olejů a sledování nakládání se zvláštními minerálními oleji) promítnout aktualizaci kódů nomenklatury uvedenou v prováděcím rozhodnutí 2018/552.

19. V § 45 odst. 3 písm. j) se slovo „nebo“ zrušuje.

K bodu 19 (§ 45 odst. 3 písm. j))

Jedná se o legislativně technickou změnu.

20. V § 45 odst. 3 písmeno k) zní:

„k) 3824 99 86 a 3824 99 92 s výjimkou antikorozních přípravků obsahujících jako aktivní složku aminy a anorganických směsných rozpouštědel a ředidel pro laky a podobné výrobky, pokud jsou určeny pro pohon motorů, pro výrobu tepla nebo pro výrobu směsí uvedených v odstavci 2,“.

K bodu 20 (§ 45 odst. 3 písm. k))

Vzhledem k provázanosti předmětu daně z minerálních olejů se směrnicí Rady 2003/96/ES je nutné v dotčených částech zákona (daň z minerálních olejů, značkování a barvení vybraných minerálních olejů, značkování některých dalších minerálních olejů a sledování nakládání se zvláštními minerálními oleji) promítnout aktualizaci kódů nomenklatury uvedenou v prováděcím rozhodnutí 2018/552.

21. V § 45 se na konci odstavce 3 doplňují písmena l) a m), která znějí:

„l) 3824 99 93 a 3824 99 96 s výjimkou antikorozních přípravků obsahujících jako aktivní složku aminy a anorganických směsných rozpouštědel a ředidel pro laky a podobné výrobky, pokud jsou určeny pro pohon motorů, pro výrobu tepla nebo pro výrobu směsí uvedených v odstavci 2,

m) 3826 00 10 a 3826 00 90, pokud jsou určeny pro pohon motorů, pro výrobu tepla nebo pro výrobu směsí uvedených v odstavci 2.“.

K bodu 21 (§ 45 odst. 3 písm. l) a m))

Vzhledem k provázanosti předmětu daně z minerálních olejů se směrnicí Rady 2003/96/ES je nutné v dotčených částech zákona (daň z minerálních olejů, značkování a barvení

vybraných minerálních olejů, značkování některých dalších minerálních olejů a sledování nakládání se zvláštními minerálními oleji) promítnout aktualizaci kódů nomenklatury uvedenou v prováděcím rozhodnutí 2018/552.

22. V § 48 odst. 10 písm. b) se slova „uvedených pod kódem nomenklatury 3824 90 99“ zrušují.

K bodu 22 (§ 48 odst. 10 písm. b))

Z textu se odstraňuje nadbytečný odkaz na kód nomenklatury.

23. V § 49 odst. 6 se text „2710 11 31 nebo 2710 11 70“ nahrazuje textem „2710 12 31 nebo 2710 12 70“.

K bodu 23 (§ 49 odst. 6)

Vzhledem k provázanosti předmětu daně z minerálních olejů se směrnicí Rady 2003/96/ES je nutné v dotčených částech zákona (daň z minerálních olejů, značkování a barvení vybraných minerálních olejů, značkování některých dalších minerálních olejů a sledování nakládání se zvláštními minerálními oleji) promítnout aktualizaci kódů nomenklatury uvedenou v prováděcím rozhodnutí 2018/552.

24. V § 49 odst. 10 se text „písm. q)“ nahrazuje textem „písm. p)“.

K bodu 24 (§ 49 odst. 10)

Legislativně technická změna související se zrušením písmene n) v § 3.

25. V § 49 odst. 13 a 15 se text „písm. r)“ nahrazuje textem „písm. p)“.

K bodu 25 (§ 49 odst. 13 a 15)

Legislativně technická změna související se zrušením písmene n) v § 3.

26. V § 56 odst. 1 se text „2710 19 41 až 2710 19 49“ nahrazuje textem „2710 19 43 až 2710 19 48 a 2710 20 11 až 2710 20 19“.

K bodu 26 (§ 56 odst. 1)

Vzhledem k provázanosti předmětu daně z minerálních olejů se směrnicí Rady 2003/96/ES je nutné v dotčených částech zákona (daň z minerálních olejů, značkování a barvení vybraných minerálních olejů, značkování některých dalších minerálních olejů a sledování nakládání se zvláštními minerálními oleji) promítnout aktualizaci kódů nomenklatury uvedenou v prováděcím rozhodnutí 2018/552.

27. V § 59 odst. 1 písmeno c) zní:

„c) 2710 12 až 2710 19 68, 2710 20 až 2710 20 39 a minerální oleje uvedené pod kódem nomenklatury 2710 20 90, pokud z nich podle metody stanovené ČSN ISO 3405 při teplotě 210 °C predestiluje méně než 90 % objemu těchto minerálních olejů včetně ztrát a při teplotě 250 °C alespoň 65 % objemu

těchto minerálních olejů včetně ztrát; podmíněně osvobození od daně se pro tyto minerální oleje uvedené pod kódy nomenklatury 2710 12 21, 2710 12 25, 2710 19 29 a 2710 20 90 uplatní pouze při jejich hromadné obchodní přepravě.“

K bodu 27 (§ 59 odst. 1 písm. c))

Vzhledem k provázanosti předmětu daně z minerálních olejů se směrnicí Rady 2003/96/ES je nutné v dotčených částech zákona (daň z minerálních olejů, značkování a barvení vybraných minerálních olejů, značkování některých dalších minerálních olejů a sledování nakládání se zvláštními minerálními oleji) promítnout aktualizaci kódů nomenklatury uvedenou v prováděcím rozhodnutí 2018/552.

28. V § 59 odst. 1 písmeno i) zní:

„i) 3824 99 86 a 3824 99 92 s výjimkou antikoročních přípravků obsahujících jako aktivní složku aminy a anorganických směsných rozpouštědel a ředidel pro laky a podobné výrobky, pokud jsou určeny pro pohon motorů, pro výrobu tepla nebo pro výrobu směsí uvedených v § 45 odst. 2,“.

K bodu 28 (§ 59 odst. 1 písm. i))

Vzhledem k provázanosti předmětu daně z minerálních olejů se směrnicí Rady 2003/96/ES je nutné v dotčených částech zákona (daň z minerálních olejů, značkování a barvení vybraných minerálních olejů, značkování některých dalších minerálních olejů a sledování nakládání se zvláštními minerálními oleji) promítnout aktualizaci kódů nomenklatury uvedenou v prováděcím rozhodnutí 2018/552.

29. V § 59 se na konci odstavce 1 doplňují písmena j) a k), která znějí:

„j) 3824 99 93 a 3824 99 96 s výjimkou antikoročních přípravků obsahujících jako aktivní složku aminy a anorganických směsných rozpouštědel a ředidel pro laky a podobné výrobky, pokud jsou určeny pro pohon motorů, pro výrobu tepla nebo pro výrobu směsí uvedených v § 45 odst. 2,

k) 3826 00 10 a 3826 00 90, pokud jsou určeny pro pohon motorů, pro výrobu tepla nebo pro výrobu směsí uvedených v § 45 odst. 2.“

K bodu 29 (§ 59 odst. 1 písm. j) a k))

Vzhledem k provázanosti předmětu daně z minerálních olejů se směrnicí Rady 2003/96/ES je nutné v dotčených částech zákona (daň z minerálních olejů, značkování a barvení vybraných minerálních olejů, značkování některých dalších minerálních olejů a sledování nakládání se zvláštními minerálními oleji) promítnout aktualizaci kódů nomenklatury uvedenou v prováděcím rozhodnutí 2018/552.

30. V § 86 odstavec 5 zní:

„(5) Od daně je dále osvobozeno pivo určené k použití jako vzorky pro povinné rozbor, ⁵³⁾ nezbytné výrobní zkoušky, vědecké nebo analytické účely anebo jako vzorky odebrané správcem daně. Dále je osvobozeno pivo určené k použití pro vědecký výzkum.“

K bodu 30 (§ 86 odst. 5)

Z odůvodnění k pozměňovacímu návrhu přijatému na půdě Poslanecké sněmovny:

Uvedené ustanovení zavádí fakultativní osvobození umožněné Směrnicí Rady 92/83/EHS ze dne 19. října 1992 o harmonizaci struktury spotřebních daní z alkoholu a alkoholických nápojů. Navrhované ustanovení umožní osvobodit od spotřební daně z piva vzorek vybraného výrobku, pokud jej subjekt spotřebuje pro vědecké nebo analytické účely, anebo umožní osvobodit od spotřební daně z piva tento vybraný výrobek spotřebovaný pro vědecký výzkum. V praxi se může jednat například o školu, která v rámci praktické výuky vyrobí a spotřebuje pivo pro zmíněné účely. Může se jednat například o senzorní hodnocení, laboratorní rozbor, apod. Dále se úprava může týkat také například výzkumných ústavů.

Obdobnou úpravu osvobození má zavedenou například Slovensko.

Přijetím navrhované úpravy v této podobě bude zajištěno správné a jednoznačné uplatňování daňových úlev a předcházení daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem nebo zneužití daňového režimu tak, jak stanoví právo Evropské unie.

31. V § 101 odst. 2 se slova „toto zákona“ nahrazují slovy „daně z tabákových výrobků“.

K bodu 31 (§ 101 odst. 2)

Vzhledem k vymezení nového pojmu zahřívání tabákový výrobek v § 130 odst. 1 zákona o spotřebních daních, který je rovněž výrobkem, který obsahuje tabák, dochází k omezení stávající definice tabákových výrobků pro účely zákona o spotřebních daních pouze na úpravu daně z tabákových výrobků. Tabákových výrobkem bude zákon o spotřebních daních nově chápat jak tabákové výrobky vymezené v § 101 odst. 2 zákona o spotřebních daních, tak zahřívání tabákový výrobek vymezený v § 130 odst. 1 zákona o spotřebních daních. Tabákový výrobek tak bude pojmem obecným a nadřazeným pro účely spotřebních daní.

32. V § 114 odstavec 4 zní:

„(4) Tabákové výrobky lze značit tabákovými nálepkami pouze v daňovém skladu nebo mimo daňové území České republiky.“

K bodu 32 (§ 114 odst. 4)

Vzhledem ke změnám činěným v oblasti značení tabákových výrobků tabákovými nálepkami je původní text odstavce 4 nahrazen novým ustanovením § 114a. Úprava obsažená v novém znění odstavce 4 je přesunuta ze stávajícího ustanovení § 116 odst. 3 zákona o spotřebních daních (stanovení míst, kde je možné tabákové výrobky značit tabákovými nálepkami), neboť do ustanovení § 114 zákona o spotřebních daních, které upravuje značení tabákových výrobků tabákovými nálepkami, obsahově spadá.

33. Za § 114 se vkládá nový § 114a, který včetně nadpisu zní:

„§ 114a

Tabákové výrobky neznačené a značené nesprávným způsobem

(1) Za neznačený tabákový výrobek se považuje tabákový výrobek, který ačkoliv musí být značen tabákovou nálepkou,

- a) jí není značen, nebo
- b) je značen tabákovou nálepkou, jejíž náležitost stanovená prováděcím právním předpisem není čitelná.

(2) Za tabákový výrobek značený nesprávným způsobem se považuje tabákový výrobek, který musí být značen tabákovou nálepkou, pokud je značen

- a) tabákovou nálepkou jinak, než stanoví tento zákon a prováděcí právní předpis,
- b) tabákovou nálepkou, jejíž náležitost stanovená prováděcím právním předpisem neodpovídá jednotkovému balení,
- c) tabákovou nálepkou, která je určena pro jiný tabákový výrobek, nebo
- d) poškozenou tabákovou nálepkou, jejíž náležitosti stanovené prováděcím právním předpisem jsou čitelné.

(3) Za tabákový výrobek značený nesprávným způsobem se nepovažuje doutník, cigarillos nebo tabák ke kouření, které jsou značeny tabákovou nálepkou odpovídající staré sazbě daně a které byly v době jejich uvedení do volného daňového oběhu značeny v souladu s tímto zákonem a prováděcím právním předpisem.“

K bodu 33 (§ 114a)

Navrhovaná změna reaguje na problematiku značení tabákových výrobků tabákovou nálepkou a její celkovou novou úpravu (viz obecná část důvodové zprávy).

Obecně platí, že tabákové výrobky uvedené do volného daňového oběhu na daňovém území České republiky musí být značeny tabákovou nálepkou (výjimky jsou stanoveny v § 114 odst. 7).

Jak je patrné z obecné části důvodové zprávy, navrhuje se nově zavést dvě samostatné jasně deklarované kategorie, a to tabákový výrobek neznačený a tabákový výrobek značený nesprávným způsobem.

Neznačeným tabákovým výrobkem se rozumí

- a) tabákový výrobek bez tabákové nálepky, tj. skutečně neznačený tabákový výrobek (bez fyzické přítomnosti tabákové nálepky) a dále také tabákový výrobek, na kterém je nalepena pouze část tabákové nálepky, která neodpovídá ani definici poškozené tabákové nálepky (k tomu viz navrhovaný § 122 odst. 1 zákona o spotřebních daních, tj. tabáková nálepka, jejíž plocha je o velikosti do 60 % původní tabákové nálepky), nebo také tabákový výrobek opatřený jiným značením než českou tabákovou nálepkou, případně falzifikátem, tedy takový

výrobek, který není opatřen tabákovou nálepkou stanovenou právními předpisy České republiky;

- b) tabákový výrobek značený tabákovou nálepkou, jejíž náležitosti (stačí i pouze jedna) stanovené vyhláškou o tabákových nálepkách při značení tabákových výrobků nejsou čitelné; jedná se zejména o ty případy, kdy je tabáková nálepka natolik znečištěná, že nelze rozpoznat její náležitosti nebo nelze určit, zda se jedná o českou tabákovou nálepkou.

Neznačený tabákový výrobek je považován za nezdaněný. V případě neznačeného tabákového výrobku zůstávají zachovány související dopady, tj. vyměření daně z tabákových výrobků, uložení pokuty za spáchání přestupku dle § 135p odst. 1 a odst. 2 písm. a) nebo § 135q odst. 2 písm. a) zákona o spotřebních daních a uložení propadnutí neznačených tabákových výrobků podle § 135zf zákona o spotřebních daních, resp. zabránění neznačených tabákových výrobků podle § 135zg zákona o spotřebních daních.

Tabákovým výrobkem značeným nesprávným způsobem se rozumí

- a) tabákový výrobek značený jinak, než stanoví zákon o spotřebních daních a vyhláška o tabákových nálepkách; to se primárně týká umístění tabákové nálepky a kvality nalepení, neboť i při zrušení povinnosti porušení tabákové nálepky při otevření jednotkového balení zůstává povinnost umístit tabákovou nálepkou pod průhledný přebal, pokud se tento používá (tato povinnost zůstane stanovena v prováděcím právním předpise). Příkladem je tabáková nálepka, kterou lze jednoduše odstranit bez viditelného poškození nebo tabáková nálepka neumístěná pod průhledný přebal. (Do této kategorie nespadá například tabákový výrobek, který je z hlediska umístění tabákové nálepky, kvality nalepení tabákové nálepky apod. v pořádku, avšak je značen tabákovou nálepkou se starým vzorem. V popsáném případě se jedná o přestupek proti značení tabákovými nálepkami podle § 135q odst. 1 písm. e) zákona o spotřebních daních. Tohoto přestupku se může dopustit pouze odběratel tabákových nálepek tím, že uvede do volného daňového oběhu tabákové výrobky značené starým vzorem tabákové nálepky po uplynutí přechodného období stanoveného bodem 2 přechodných ustanovení);
- b) tabákový výrobek značený tabákovou nálepkou, u níž jedna nebo i více z náležitostí stanovených vyhláškou o tabákových nálepkách neodpovídá jednotkovému balení, na kterém je tabáková nálepka nalepena; těmito náležitostmi jsou:

1. v případě cigaret

- počet kusů v jednotkovém balení určeném k přímé spotřebě,
- cenu pro konečného spotřebitele,

2. v případě doutníků a cigarillos

- počet kusů v jednotkovém balení určeném k přímé spotřebě,

3. v případě tabáku ke kouření

- množství tabáku v jednotkovém balení určeném k přímé spotřebě v gramech.

Speciální režim platí pro písmeno abecedy charakterizující sazbu spotřební daně, které je v souladu s vyhláškou o tabákových nálepkách náležitostí tabákové nálepky. V případě cigaret, u

nichž je regulován doprodej jednotkových balení s tabákovou nálepkou odpovídající staré sazbě daně, je třeba vycházet z úpravy § 118c a 122a zákona o spotřebních daních. V ustanovení § 118c zákona o spotřebních daních je zakotveno, že po skončení druhého měsíce následujícího po nabytí účinnosti nové sazby daně nelze jednotková balení cigaret s tabákovou nálepkou odpovídající staré sazbě daně prodávat. Po uplynutí této doby se taková jednotková balení stávají tabákovými výrobky značenými nesprávným způsobem. Vedle této úpravy obsahuje ustanovení § 122a zákona o spotřebních daních úpravu, že jednotková balení cigaret určená k přímé spotřebě s tabákovou nálepkou odpovídající staré sazbě daně, která splní podmínky podle § 122a odst. 1, se do konce čtvrtého měsíce následujícího po nabytí účinnosti nové sazby daně nepovažují za tabákový výrobek značený nesprávným způsobem (jedná se o jednotková balení cigaret, která by měla být v této lhůtě zničena, aby vznikl nárok na vrácení hodnoty tabákové nálepky).

V případě ostatních tabákových výrobků je speciální ustanovení pro písmeno abecedy charakterizující sazbu spotřební daně obsaženo v odstavci 3. Pokud doutníky, cigarillos nebo tabák ke kouření jsou značeny tabákovou nálepkou odpovídající staré sazbě daně, ale ostatní aspekty značení (např. umístění, náležitosti tabákové nálepky) jsou v souladu se zákonem o spotřebních daních a vyhláškou o tabákových nálepkách, nejedná se, v případě že byly uvedeny do volného daňového oběhu přede dnem nabytí účinnosti nové sazby daně, o tabákový výrobek značený nesprávným způsobem a z kontextu zákona ani o tabákový výrobek neznačený. Prodej těchto výrobků není na rozdíl od cigaret, viz výše časově omezen. Pokud bude zjištěn tabákový výrobek, který je značen tabákovou nálepkou se starou sazbou daně, avšak náležitost tabákové nálepky nebude odpovídat jednotkovému balení, bude se z tohoto titulu jednat o tabákový výrobek značený nesprávným způsobem;

- c) tabákový výrobek, pokud je značen tabákovou nálepkou, která je určena pro jinou komoditu, např. pokud je tabáková nálepka určena pro doutníky použita na jednotkové balení tabáku ke kouření;
- d) tabákový výrobek značený tabákovou nálepkou poškozenou, viz § 122 odst. 1 zákona o spotřebních daních, jejíž náležitosti stanovené prováděcím právním předpisem jsou čitelné, například tabáková nálepka znečištěná, resp. potřísněná barvou, natržená nebo neúplná (utržená), i přes poškození je možné identifikovat druh tabákového výrobku, množství, sazbu daně a v případě cigaret i cenu pro konečného spotřebitele.

V případě tabákového výrobku značeného nesprávným způsobem se navrhuje ponechání správného trestu za delikt ní jednání, tedy uložení pokuty za spáchání přestupku dle § 135p odst. 2 písm. b) nebo § 135q odst. 2 písm. b) zákona o spotřebních daních a uložení propadnutí neznačených tabákových výrobků podle § 135zf zákona o spotřebních daních, resp. ponechání ochranného opatření zabránění neznačených tabákových výrobků podle § 135zg zákona o spotřebních daních. U odpovídajícího přestupku pak dochází ke zrušení dolní hranice sazby pokuty, více viz důvodová zpráva k § 135p a § 135q zákona o spotřebních daních. V těchto případech již nebude docházet k vyměření daně, pouze v případech uvedených v písmenech b) a c), kdy byla přiznána a zaplácena nižší daň, dojde k doměření rozdílů mezi

uhrazenou částkou daně a částkou daně, která měla být uhrazena.

V souvislosti s připravovanou novou vyhláškou o tabákových nálepkách, která se zejména týká změny vzoru tabákové nálepky, je vhodné zmínit, v jakých případech nebudou tabákové výrobky považovány za neznačené ani za značené nesprávným způsobem podle nové úpravy ustanovení § 114a.

Kromě již výše uvedené situace týkající se změny sazby daně, která je charakterizována změnou písmene abecedy uvedeného na tabákové nálepky odpovídající staré sazbě daně, se jedná také o změnu vzoru tabákové nálepky. Shrnutí se tedy zaváděné změny, pak v případě, že dojde ke změně vzoru tabákové nálepky nebo změně písmene charakterizujícího sazbu daně, za neznačené tabákové výrobky ani za tabákové výrobky značené nesprávným způsobem se nepovažují takové výrobky, které byly uvedeny do volného daňového oběhu se vzorem tabákové nálepky nebo písmenem charakterizujícím sazbu daně, která byla stanovena pro období, v němž došlo k uvedení těchto výrobků do volného daňového oběhu. Jedná se tedy o takové výrobky, které byly uvedeny do volného daňového oběhu v souladu s účinným zněním zákona o spotřebních daních a vyhláškou o tabákových nálepkách.

Konkrétně to znamená, že po změně vzoru tabákové nálepky budou ve volném daňovém oběhu jak tabákové výrobky s tabákovou nálepkou starého tak i nového vzoru. Obdobně to bude i v případě změny sazby daně, ale pouze u tabákových výrobků jiných než cigarety, neboť u cigaret je souběh prodeje cigaret se starou a novou sazbou daně možný pouze po dobu tří měsíců.

Na rozdíl od možného současného výskytu tabákových výrobků s tabákovou nálepkou starého a nového vzoru, případně tabákovou nálepkou s různými písmeny abecedy na trhu, které však byly uvedeny do volného daňového oběhu v souladu se zákonem, nelze po změně vzoru tabákové nálepky nebo sazby daně uvádět do volného daňového oběhu tabákové výrobky s tabákovou nálepkou starého, již neaktuálního vzoru (není-li přechodným ustanovením stanoveno jinak) nebo s tabákovou nálepkou s písmenem odpovídajícím staré sazbě daně. Pokud by odběratel po účinnosti změny vzoru tabákové nálepky uvedl do volného daňového oběhu tabákové výrobky s tabákovou nálepkou starého vzoru, bude správce daně tento postup sankcionovat podle § 135q odst. 1 písm. e) zákona o spotřebních daních. Nedojde však k propadnutí nebo zabránění takového tabákového výrobku, neboť se nejedná o tabákový výrobek neznačený ani tabákový výrobek značený nesprávným způsobem. Pokud by odběratel po účinnosti změny sazby daně uvedl do volného daňového oběhu tabákové výrobky s tabákovou nálepkou odpovídající staré sazbě daně, bude správce daně tento postup sankcionovat podle § 135q odst. 1 písm. d) zákona o spotřebních daních. Dojde k propadnutí nebo zabránění takového tabákového výrobku, neboť se jedná o tabákový výrobek značený nesprávným způsobem. Dojde také k doměření rozdílu mezi uhrazenou částkou daně a částkou daně, která uhrazena být měla.

34. V § 115 odst. 3 se za slovo „výrobky“ vkládají slova „nebo tabákové výrobky značené nesprávným způsobem“ a slovo „neznačených“ se nahrazuje slovem „těchto“.

K bodu 34 (§ 115 odst. 3)

Vzhledem ke změnám činěným v oblasti značení tabákových výrobků tabákovými nálepkami, tj. k vytvoření dvou samostatných kategorií (neznačený tabákový výrobek a tabákový výrobek značený nesprávným způsobem), je třeba zohlednit tuto změnu v původním textu.

35. V § 115 se doplňuje odstavec 4, který zní:

„(4) Zjistí-li orgán příslušný k prověřování povinností při značení tabákových výrobků, který není uvedený v odstavcích 1 a 2, že byla porušena povinnost při značení tabákových výrobků, sdělí tuto skutečnost bezodkladně správci daně a obecnímu živnostenskému úřadu.“

K bodu 35 (§ 115 odst. 4)

Do ustanovení § 115 zákona o spotřebních daních, který upravuje postup orgánů při prověření povinností při značení tabákových výrobků, se doplňuje oznamovací povinnosti pro další orgány, které mohou kontrolovat porušení povinností při značení tabákových výrobků (např. Česká obchodní inspekce, Státní zemědělská a potravinářská inspekce), vůči správci daně a obecnímu živnostenskému úřadu. Oznamovací povinnost je důležitá, neboť následkem zjištění porušení povinností při značení tabákových výrobků může být vyměření daně v případě odhalení neznačeného tabákového výrobku, případně doměření daně u tabákového výrobku značeného nesprávným způsobem, což je v kompetenci správce daně. Oznamovací povinnost vůči obecnímu živnostenskému úřadu kopíruje úpravu uvedenou v odstavcích 1 a 2, neboť se může jednat o porušení, které může mít vliv na případné odejmutí živnostenského oprávnění.

36. V § 116 se odstavec 3 zrušuje.

Dosavadní odstavec 4 se označuje jako odstavec 3.

K bodu 36 (§ 116 odst. 3)

Vzhledem ke změnám činěným v oblasti značení tabákových výrobků tabákovými nálepkami byla úprava odstavce 3 spočívající ve stanovení míst, kde je možné tabákové výrobky značit tabákovými nálepkami, přesunuta do ustanovení § 114 zákona o spotřebních daních, které značení tabákových výrobků tabákovými nálepkami upravuje a kam toto ustanovení lépe zapadá.

37. V § 116 odst. 3 se slova „a pod průhledný přebal, pokud se tento používá, tak, aby při otevření jednotkového balení došlo k jejímu poškození“ zrušují.

K bodu 37 (§ 116 odst. 3)

Navrhovanou změnou dochází ke zrušení podmínky nutnosti porušení tabákové nálepky při otevření jednotkového balení. Tato podmínka byla do zákona o spotřebních daních a vyhlášky o tabákových nálepkách vložena z důvodu prevence jejího možného zneužití (např. při nelegální výrobě cigaret). S ohledem na nabytí účinnosti směrnice o tabákových produktech a související změny české legislativy již není nadále možné ve všech případech umísťovat tabákovou nálepku na místo, kde dojde při otevření spotřebitelského balení k jejímu porušení. Z tohoto důvodu bylo nutné od povinnosti upustit, neboť její zachování by vylučovalo použití některých druhů obalů. Důležité je, aby byla tabáková nálepka použita, přičemž co se rozumí „použitím“ tabákové nálepky, se definuje v § 116 odst. 3 zákona o spotřebních daních. Další podrobnosti a technické parametry vlastního použití tabákové nálepky pak řeší vyhláška o tabákových nálepkách.

Zároveň dochází k vypuštění podmínky umístit tabákovou nálepku pod průhledný přebal ze zákona o spotřebních daních, a to z důvodu duplicity s vyhláškou o tabákových nálepkách. Vzhledem k tomu, že se jedná pouze o technický parametr,

bude tato úprava řešena pouze v rámci prováděcího právního předpisu.

38. V § 118 odst. 6 větě první se slova „za účasti pověřené úřední osoby nejbližší nadřízeného správce daně“ zrušují.

K bodu 38 (§ 118 odst. 6 věta první)

Účast úřední osoby nejbližší nadřízeného správce daně při likvidaci tabákových nálepek se jeví jako nadbytečné administrativní opatření. Z tohoto důvodu se navrhuje, aby byla likvidace tabákových nálepek prováděna pouze pověřeným správcem daně. Podobné ustanovení již v současné době obsahuje § 31 odst. 3 a § 39 odst. 6 zákona č. 307/2013 Sb., o povinném značení lihu, ve znění pozdějších předpisů, které umožňuje zničení kontrolních pásek správcem daně, aniž by tomuto zničení asistovala úřední osoba nejbližší nadřízeného správce daně.

39. V § 118 odst. 10 se na konci textu věty první doplňují slova „nejpozději při jejich odběru“.

K bodu 39 (§ 118 odst. 10 věta první)

Cílem navrhované změny je jednoznačně stanovit, kdy je odběratel povinen uhradit cenu tabákové nálepky. Při stanovení okamžiku úhrady se vychází ze zaběhnuté praxe, která dosud nebyla podchycena právní úpravou.

40. V § 118 se za odstavec 11 vkládá nový odstavec 12, který zní:

„(12) Tabákové nálepky objednané podle odstavce 11 písm. b) lze odebrat nejdříve 6 týdnů přede dnem nabytí účinnosti tabákové nálepky nového vzoru.“

Dosavadní odstavec 12 se označuje jako odstavec 13.

K bodu 40 (§ 118 odst. 12)

Navrhovaná úprava stanovuje okamžik, kdy je možné poprvé odebrat tabákové nálepky nového vzoru. Využívá se stejný časový vzorec jako při přechodu na tabákovou nálepku odpovídající nové sazbě spotřební daně. To znamená, že poprvé lze odebrat tabákovou nálepku nového vzoru šest týdnů přede dnem nabytí účinnosti nového vzoru tabákové nálepky, pokud byla objednána alespoň šest týdnů před tímto prvním odběrem. U nového vzoru stejně jako u nové sazby daně je nastavena lhůta šest týdnů mezi objednávkou a prvním odběrem. Důvodem je zajištění dostatečného časového prostoru zejména pro výrobce tabákových nálepek k provedení nezbytných technologických úprav.

41. V nadpisu § 118c se slovo „Prodej“ nahrazuje slovy „Skladování a prodej“.

K bodu 41 (nadpis § 118c)

Do ustanovení § 118c zákona o spotřebních daních se explicitně doplňuje, že omezení nakládání s tabákovými výrobky s tabákovou nálepkou odpovídající staré sazbě daně se vztahuje také na skladování těchto tabákových výrobků. Navrhovanou změnou nedochází k věcné změně, jedná se pouze o upřesnění omezení nakládání s tabákovými výrobky. Vzhledem k tomu, že ve většině případů před samotným prodejem dochází ke skladování tabákových výrobků,

upřesňuje se, že pro skladování tabákových výrobků s tabákovou nálepkou odpovídající staré sazbě daně platí stejný režim jako pro jejich prodej.

42. V § 118c odst. 1 se za slova „sazby daně“ vkládají slova „skladovat ani“.

K bodu 42 (§ 118c odst. 1)

Do ustanovení § 118c zákona o spotřebních daních se explicitně doplňuje, že omezení nakládání s tabákovými výrobky s tabákovou nálepkou odpovídající staré sazbě daně se vztahuje také na skladování těchto tabákových výrobků. Navrhovanou změnou nedochází k věcné změně, jedná se pouze o upřesnění omezení nakládání s tabákovými výrobky. Vzhledem k tomu, že ve většině případů před samotným prodejem dochází ke skladování tabákových výrobků, upřesňuje se, že pro skladování tabákových výrobků s tabákovou nálepkou odpovídající staré sazbě daně platí stejný režim jako pro jejich prodej.

43. V § 118c odst. 2 se za slovo „nelze“ vkládají slova „skladovat ani“.

K bodu 43 (§ 118c odst. 2)

Do ustanovení § 118c zákona o spotřebních daních se explicitně doplňuje, že omezení nakládání s tabákovými výrobky s tabákovou nálepkou odpovídající staré sazbě daně se vztahuje také na skladování těchto tabákových výrobků. Navrhovanou změnou nedochází k věcné změně, jedná se pouze o upřesnění omezení nakládání s tabákovými výrobky. Vzhledem k tomu, že ve většině případů před samotným prodejem dochází ke skladování tabákových výrobků, upřesňuje se, že pro skladování tabákových výrobků s tabákovou nálepkou odpovídající staré sazbě daně platí stejný režim jako pro jejich prodej.

44. V § 118c odst. 3 se za číslo „2“ vkládají slova „skladovat ani“ a slova „neznačený tabákový výrobek“ se nahrazují slovy „tabákový výrobek značený nesprávným způsobem“.

K bodu 44 (§ 118c odst. 3)

Vzhledem ke změnám činěným v oblasti značení tabákových výrobků tabákovými nálepkami, tj. k vytvoření dvou samostatných kategorií (neznačený tabákový výrobek a tabákový výrobek značený nesprávným způsobem), je třeba zohlednit tuto změnu i v souvisejících ustanoveních.

V daném případě se na jednotkové balení cigaret určené k přímé spotřebě s tabákovou nálepkou odpovídající sazbě daně bezprostředně předcházející nové sazbě, pro které je stanoven doprodej do konkrétního data, v případě nedodržení zákonem o spotřebních daních stanovených podmínek bude pohlížet jako na tabákový výrobek značený nesprávným způsobem.

45. V § 122 odstavec 1 zní:

„(1) Odběratel může vrátit pověřenému správci daně poškozené tabákové nálepky, pokud jsou náležitosti tabákových nálepek stanovené prováděcím právním předpisem čitelné a pokud prokáže, že jde o tabákové nálepky nabyté v souladu s tímto zákonem. Poškozenou tabákovou nálepkou se pro účely spotřebních daní

rozumí rovněž tabáková nálepka, která je neúplná, pokud její plocha činí více než 60 % původní plochy tabákové nálepky a skládá se maximálně ze 2 částí, které nepochybně patří k sobě. Tabákové nálepky zeslabené naseknutím se nepovažují za poškozené.“.

K bodu 45 (§ 122 odst. 1)

Odběratel může vrátit pověřenému správci daně poškozené tabákové nálepky, pokud je lze identifikovat jako tabákové nálepky nabyté v souladu se zákonem o spotřebních daních a pokud jsou náležitosti tabákové nálepky čitelné. Náležitostmi se rozumí písmeno abecedy charakterizující sazbu spotřební daně (u všech komodit) a údaj, který tabákovou nálepku identifikuje ohledně hodnoty, kterou nese (hodnota odpovídá výši daňové povinnosti tabákového výrobku za jednotkové balení určené k přímé spotřebě), tj. konkrétní komodity, na kterou má být daná nálepka použita. U tabákové nálepky na cigarety se jedná o cenu pro konečného spotřebitele a množství kusů, u doutníků a cigarillos a tabáku ke kouření o údaj ohledně množství v odpovídajícím formátu. Konkrétně je přehled povinně uváděných náležitostí u jednotlivých tabákových komodit uveden ve vyhlášce o tabákových nálepkách.

Poškozená tabáková nálepka je obecně tabáková nálepka s vadou. Význam přídavného jména poškozený lze dovodit od pojmů „škoda“ a „poškodit“ s přesně vyjádřeným stabilizovaným obsahem, který zahrnuje zásah do původního stavu věci, nikoli však postupnou ztrátu hodnoty věci způsobenou jejím užíváním.

Tabákový výrobek by měl být vždy značen bezvadnou tabákovou nálepkou. Nicméně v procesu jejího užití a na základě její povahy může dojít k jejímu poškození. Proto úprava pamatuje na situace, kdy může dojít k poškození tabákové nálepky, a to jak ještě nepoužité tabákové nálepky (§ 122 odst. 1 a 2 zákona o spotřebních daních), tak i tabákové nálepky již aplikované na jednotkovém balení (§ 122 nově odst. 10 zákona o spotřebních daních).

Odstavec 1 umožňuje odběrateli vrátit pověřenému správci daně neaplikované tabákové nálepky, které vykazují vadu, kvůli níž není možné je použít ke značení, neboť by se jednalo o značení nesprávným způsobem. Za tyto poškozené tabákové nálepky je možné uplatnit nárok na vrácení jejich hodnoty, pokud tato byla již zaplacená.

Poškozenou tabákovou nálepkou se rozumí zejména tabáková nálepka znečištěná, natržená, roztržená, neúplná, zmačkaná apod., případně tabáková nálepka kombinující dvě a více jednotlivých typů poškození. U neúplné tabákové nálepky je rozsah poškození úpravou přesně vymezen. Její zbytková část musí činit více než 60 % celkové plochy tabákové nálepky, může být jak vcelku, tak rozdělena na maximálně 2 části. V případě rozdělení tabákové nálepky na 2 části však musí být zřejmé, že tyto části patří k sobě.

Je-li poškození většího rozsahu, nejedná se o tabákovou nálepku, kterou lze značit tabákové výrobky a za kterou lze vrátit její hodnotu. Takovou tabákovou nálepkou je např. tabáková nálepka s nečitelnými údaji, tabáková nálepka bez náležitostí stanovených prováděcím právním předpisem nebo neúplná tabáková nálepka s plochou rovnou nebo menší než je 60 % bezvadné nepoškozené tabákové nálepky.

Současně se jednoznačně uvádí, že tabákové nálepky zeslabené naseknutím se nepovažují za poškozené. Naseknutí tabákové nálepky se používá zejména v situacích, kdy je tabáková nálepka umístěna v místě, kde se jednotkové balení otevírá, aby se otevření usnadnilo. Tato skutečnost se přesouvá z ustanovení § 114 odst. 4 stávající úpravy zákona o spotřebních daních, neboť sem lépe zapadá.

46. V § 122 odst. 2 se slova „nebo znečištěné“, slova „za účasti pověřené úřední osoby nejbližší nadřízeného správce daně“ a slova „nebo znečištěných“ zrušují.

K bodu 46 (§ 122 odst. 2)

Vzhledem ke skutečnosti, že kategorie „znečištěných“ tabákových nálepek svou povahou zapadá do kategorie „poškozené“ tabákové nálepky, není potřeba tuto kategorii vyčleňovat samostatně. Pro znečištěné tabákové nálepky se použije úprava pro poškozené tabákové nálepky, zároveň nedochází k věcné změně oproti stávající právní úpravě.

Účast úřední osoby nejbližší nadřízeného správce daně při likvidaci tabákových nálepek se jeví jako nadbytečné administrativní opatření. Z tohoto důvodu se navrhuje, aby byla likvidace tabákových nálepek prováděna pouze pověřeným správcem daně. Podobné ustanovení již v současné době obsahuje § 31 odst. 3 a § 39 odst. 6 zákona č. 307/2013 Sb., o povinném značení lihu, ve znění pozdějších předpisů, které umožňuje zničení kontrolních pásek správcem daně, aniž by tomuto zničení asistovala úřední osoba nejbližší nadřízeného správce daně.

47. V § 122 odst. 3 věť třetí se slova „za účasti pověřené úřední osoby nejbližší nadřízeného správce daně“ zrušují.

K bodu 47 (§ 122 odst. 3)

Účast úřední osoby nejbližší nadřízeného správce daně při likvidaci tabákových nálepek se jeví jako nadbytečné administrativní opatření. Z tohoto důvodu se navrhuje, aby byla likvidace tabákových nálepek prováděna pouze pověřeným správcem daně. Podobné ustanovení již v současné době obsahuje § 31 odst. 3 a § 39 odst. 6 zákona č. 307/2013 Sb., o povinném značení lihu, ve znění pozdějších předpisů, které umožňuje zničení kontrolních pásek správcem daně, aniž by tomuto zničení asistovala úřední osoba nejbližší nadřízeného správce daně.

48. V § 122 odst. 4 věť první se slova „Ministerstvo financí vydá vyhlášku, kterou“ zrušují a slova „nabytí účinnosti vyhlášky“ se nahrazují slovy „, kdy mohly být tabákové výrobky s tabákovou nálepkou starého vzoru naposledy uvedeny do volného daňového oběhu“.

K bodu 48 (§ 122 odst. 4 věta první)

Ustanovením se definuje poslední den, kdy je odběratel povinen vrátit nepoužité tabákové nálepky starého vzoru pověřenému správci daně. Tabákové nálepky starého vzoru se vrací nejpozději do 30, příp. 80 dnů ode dne, kdy by mohly být tabákové výrobky opatřené těmito nálepkami naposledy uvedeny do volného daňového oběhu.

Obecně platí, že dnem nabytí účinnosti tabákové nálepky nového vzoru nelze již tabákové výrobky s tabákovou nálepkou starého vzoru do volného daňového oběhu uvádět.

V rámci této novely zákona o spotřebních daních však bylo přistoupeno k zavedení přechodného období, po které lze do volného daňového oběhu uvádět tabákové výrobky s tabákovou nálepkou starého vzoru i po nabytí účinnosti tabákové nálepky nového vzoru. Délka tohoto přechodného období se navrhuje na 6 měsíců pro tabákové výrobky jiné než cigarety a 4 měsíce ode dne nabytí účinnosti tabákové nálepky

nového vzoru pro jednotková balení cigaret. K tomu viz body 3 a 4 přechodných ustanovení.

Všechny vydané nepoužité tabákové nálepky starého vzoru by měly být vráceny (do 30, resp. 80 dnů ode dne, kdy mohly být tabákové výrobky s tabákovou nálepkou starého vzoru naposledy uvedeny do volného daňového oběhu) a vyměněny za tabákové nálepky nového vzoru (do 30 dnů ode dne, kdy je odběratel pověřenému správci daně vrátil). V oběhu by tak po uplynutí zavedených lhůt neměly být žádné nepoužité tabákové nálepky starého vzoru.

49. V § 122 se na konci odstavce 4 doplňuje věta „Poškozené tabákové nálepky starého vzoru je odběratel povinen vrátit do 30 dní od uplynutí lhůty pro vrácení nepoužitých tabákových nálepek starého vzoru.“.

K bodu 49 (§ 122 odst. 4 věta poslední)

Odběrateli se zakotvuje kromě povinnosti vrátit nepoužité tabákové nálepky starého vzoru také povinnost vrátit poškozené tabákové nálepky starého vzoru. Pro poškozené tabákové nálepky starého vzoru je stanovena lhůta 30 dnů poté, co měl odběratel povinnost vrátit nepoužité tabákové nálepky starého vzoru (30 dnů od ode dne, kdy mohly být tabákové výrobky s tabákovou nálepkou starého vzoru naposledy uvedeny do volného daňového oběhu, resp. 80 dnů v případě, že byly tabákové nálepky vyvezeny do třetí země).

50. V § 122 odstavec 5 zní:

„(5) Hodnota vrácených nepoužitých tabákových nálepek starého vzoru se k poslednímu dni lhůty podle odstavce 4 stává přeplatkem odběratele. Je-li takto vzniklý přeplatek vratitelným přeplatkem, použije jej správce daně na úhradu hodnoty tabákových nálepek nového vzoru při jejich odběru, pokud odběratel nepožádal o vrácení vratitelného přeplatku.“.

K bodu 50 (§ 122 odst. 5)

Ustanovení upravuje zápočet hodnoty tabákové nálepky starého vzoru na hodnotu tabákové nálepky nového vzoru. O vratitelný přeplatek lze požádat kdykoli a pokud není požádáno, pak se použije na úhradu hodnoty tabákové nálepky.

Z úpravy je zřejmé, že správce daně použije částku vratitelného přeplatku při odběru tabákových nálepek, tedy že odběratel nemusí hradit hodnotu, ani skládat zajištění hodnoty.

51. V § 122 se za odstavec 5 vkládají nové odstavce 6 až 8, které znějí:

„(6) Pověřený správce daně podle odstavce 5 nepostupuje, pokud odběratel při vrácení nepoužitých tabákových nálepek starého vzoru požádá o vydání tabákových nálepek nového vzoru za tabákové nálepky starého vzoru. Pověřený správce daně vydá tabákové nálepky nového vzoru do 30 dní ode dne, kdy mu byly tabákové nálepky vráceny. Odběratel je povinen uhradit nejpozději při vydání tabákových nálepek nového vzoru rozdíl mezi cenou tabákových nálepek vydaných a cenou tabákových nálepek vrácených. Pokud pověřený správce daně vydá za tabákové nálepky starého vzoru tabákové

nálepky nového vzoru, které jsou zároveň tabákovými nálepkami odpovídajícími nové sazbě daně, vzniká odběrateli rovněž povinnost uhradit rozdíl mezi hodnotou tabákových nálepek vydaných a hodnotou tabákových nálepek vrácených dnem odběru těchto tabákových nálepek. Pro uhrazení hodnoty tabákových nálepek se použije § 119 obdobně.

(7) Za vrácené poškozené tabákové nálepky starého vzoru, které splňují podmínky uvedené v odstavci 1 a které byly vráceny podle odstavce 4, vrátí pověřený správce daně hodnotu tabákových nálepek, pokud již byla hodnota tabákových nálepek uhrazena.

(8) Pověřený správce daně tabákové nálepky starého vzoru vrácené podle odstavce 4 zničí. O zničení vrácených tabákových nálepek sepíše protokol.“.

Dosavadní odstavce 6 až 8 se označují jako odstavce 9 až 11.

K bodu 51 (§ 122 odst. 6 až 8)

K odstavci 6

Úprava umožňuje odběrateli požádat při vrácení nepoužitých tabákových nálepek starého vzoru o vydání tabákových nálepek nového vzoru za vrácené tabákové nálepky starého vzoru. Pověřený správce daně vydá tabákové nálepky nového vzoru do 30 dnů ode dne, kdy mu byly tabákové nálepky vráceny. Zrušuje se možnost bezúplatné výměny nepoužitých tabákových nálepek starého vzoru za tabákové nálepky nového vzoru. Důvodem je snaha vyhnout se spekulativnímu objednávání tabákových nálepek starého vzoru, které jsou levnější, v množství, které neodpovídá reálné výrobě nebo dovozu, s cílem vyměnit je za tabákové nálepky nového vzoru, které budou dražší, a snížit tak náklady na jednotkové balení. V souladu s navrhovanou úpravou uhradí odběratel rozdíl mezi cenou tabákových nálepek vydaných a cenou tabákových nálepek vrácených nejpozději při vydání tabákových nálepek nového vzoru.

Při změně sazby spotřební daně dochází ke změně hodnoty tabákové nálepky. V takovém případě je třeba zajistit, aby i při kumulaci obou změn, tj. změně vzoru tabákové nálepky a změně sazby spotřební daně, byly splněny zákonem stanovené podmínky pro odběr tabákových nálepek stanovené v § 119 zákona o spotřebních daních. Odběratel je povinen uhradit hodnotu tabákových nálepek do 60 dnů ode dne jejich odebrání od pověřeného správce daně, nebo poskytnout zajištění hodnoty tabákových nálepek objednaných u pověřeného správce daně, pokud není hodnota tabákových nálepek uhrazena již při jejich odběru. V tomto případě se bude jednat pouze o uhrazení rozdílu mezi hodnotou tabákové nálepky odpovídající staré sazbě daně a hodnotou tabákové nálepky odpovídající nové sazbě daně.

K odstavci 7 a 8

Vrátí-li odběratel nepoužitou tabákovou nálepkou starého vzoru poškozenou, vznikne mu nárok na vrácení hodnoty tabákové nálepky. V tomto případě platí pro vrácení hodnoty tabákové nálepky shodná pravidla jako při vrácení poškozené tabákové nálepky. Nárok na vrácení hodnoty tabákové nálepky odběrateli vznikne pouze tehdy, pokud poškozenou tabákovou nálepkou starého vzoru vrátí ve lhůtě stanovené v § 122 odst. 4 zákona o spotřebních daních.

Účast úřední osoby nejbližší nadřízeného správce daně při likvidaci tabákových nálepek starého vzoru se jeví jako nadbytečné administrativní opatření. Z tohoto důvodu se navrhuje, aby byla likvidace tabákových nálepek prováděna

pouze pověřeným správcem daně. Podobné ustanovení již v současné době obsahuje § 31 odst. 3 a § 39 odst. 6 zákona č. 307/2013 Sb., o povinném značení lihu, ve znění pozdějších předpisů, které umožňuje zničení kontrolních pásek správcem daně, aniž by tomuto zničení asistovala úřední osoba nejbližší nadřízeného správce daně.

52. V § 122 odst. 9 větě první se slova „nebo znečištěných“ zrušují.

K bodu 52 (§ 122 odst. 9 věta první)

Vzhledem ke skutečnosti, že kategorie „znečištěných“ tabákových nálepek svou povahou zapadá do kategorie „poškozené“ tabákové nálepky, není potřeba tuto kategorii vyčleňovat samostatně. Pro znečištěné tabákové nálepky se použije úprava pro poškozené tabákové nálepky, zároveň nedochází k věcné změně oproti stávající právní úpravě.

53. V § 122 se odstavec 11 zrušuje.

K bodu 53 (§ 122 odst. 11)

Z důvodu nadbytečnosti se zrušuje odstavec 9, neboť z předchozích ustanovení § 122 zákona o spotřebních daních je zřejmé, v jakých případech se náhrada poskytuje.

54. V § 122a odst. 2 se slova „neznačený tabákový výrobek“ nahrazují slovy „tabákový výrobek značený nesprávným způsobem“.

K bodu 54 (§ 122a odst. 2)

Vzhledem ke změnám činěným v oblasti značení tabákových výrobků tabákovými nálepkami, tj. k vytvoření dvou samostatných kategorií (neznačený tabákový výrobek a tabákový výrobek značený nesprávným způsobem), je třeba zohlednit tuto změnu i v souvisejících ustanoveních.

V daném případě se jedná o jednotkové balení cigaret určené k přímé spotřebě s tabákovou nálepkou odpovídající sazbě daně bezprostředně předcházející nové sazbě, pro které je stanoven doprodej do konkrétního data. V případě dodržení podmínek stanovených v § 122a zákona o spotřebních daních se nebude na takový výrobek (s tabákovou nálepkou se starou sazbou daně) pohlížet jako na tabákový výrobek značený nesprávným způsobem. V konkrétním případě to znamená, že odběratel, který vyrobil, dovezl nebo dopravil z jiného členského státu jednotkové balení cigaret určené k přímé spotřebě s tabákovou nálepkou odpovídající sazbě daně bezprostředně předcházející nové sazbě daně, může tato balení skladovat za stanovených podmínek do posledního dne čtvrtého kalendářního měsíce následujícího po měsíci, v němž nabyla účinnosti nová sazba daně, aniž by tento tabákový výrobek byl považován za značený nesprávným způsobem.

55. § 129 zní:

„§ 129

Ministerstvo financí stanoví vyhláškou

a) rozměry, náležitosti, vzor a vyobrazení tabákových nálepek a způsob jejich umístění na jednotkovém balení,

- b) podrobnosti ke způsobu objednávání tabákových nálepek a formulář objednávky tabákových nálepek,
- c) podrobnosti ke způsobu odběru tabákových nálepek,
- d) způsob vedení evidence tabákových nálepek a formulář pro její vedení,
- e) způsob oznámení výsledku inventury tabákových nálepek a formulář tohoto oznámení,
- f) způsob vracení nepoužitých nebo poškozených tabákových nálepek,
- g) postup při zpracování návrhu cen pro konečného spotřebitele u cigaret a při změnách těchto cen.“.

K bodu 55 (§ 129)

V návaznosti na revizi ustanovení, která mají být vyhláškou provedena, dochází k jejich upřesnění. Zároveň se z důvodu nadbytečnosti a neaktuálnosti vypouští ustanovení upravující vzory oprávnění úřední osoby pověřeného správce daně z § 131 zákona o spotřebních daních. Tato oprávnění budou vypuštěna i ze stávající vyhlášky o používání tabákových nálepek při značení tabákových výrobků (zrušení § 3 a § 4 a navazujících příloh č. 1 a 2 této vyhlášky). Pověřený správce daně již dnes využívá oprávnění vyplývající ze zákona č. 17/2012 Sb., o Celní správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů.

Vzhledem ke skutečnosti, že zákon o spotřebních daních v současné době neobsahuje již dříve zrušená ustanovení § 129 a 130, navrhuje se přesunout stávající § 131 zákona o spotřebních daních na místo zrušeného § 129 tohoto zákona.

V písmenu a) se upřesňuje, že vyhláška má stanovit nejenom vzor a rozměry, ale i náležitosti a vyobrazení tabákové nálepky. S ohledem na skutečnost, že vzorem se v oblasti tabákových nálepek rozumí základní potisk tabákové nálepky (rastr a hlubotisk), zavádí se pojem vyobrazení pro finální vzhled tabákové nálepky, který obsahuje nejenom vzor, ale i náležitosti. Toto vyobrazení bude uvedeno v příloze vyhlášky obdobně, jako je tomu v případě vyhlášek, kterými Česká národní banka uvádí jednotlivé mince do oběhu.

56. V části třetí se za § 129 vkládá nová hlava VI, která včetně nadpisu zní:

„Hlava VI
**DAŇ ZE ZAHŘÍVANÝCH TABÁKOVÝCH
VÝROBKŮ**

§ 130

Zahřívání tabákový výrobek

(1) Zahříváním tabákovým výrobkem se pro účely daně ze zahřívání tabákových výrobků rozumí tabákový výrobek, který

- a) obsahuje tabák,
- b) je určen k užívání, které nezahrnuje
 1. postupné spalování tabáku,
 2. užívání nosem,
 3. žvýkání, a
- c) není předmětem daně z tabákových výrobků.

(2) Na zahřívání tabákový výrobek se použijí obdobně ustanovení o tabákových výrobcích, které jsou předmětem daně z tabákových výrobků.

(3) Na zahřívání tabákový výrobek se hledí jako na vybraný výrobek.

§ 130a

Předmět daně ze zahřívání tabákových výrobků

Předmětem daně ze zahřívání tabákových výrobků je tabák obsažený v zahřívání tabákovém výrobku.

§ 130b

Základ daně ze zahřívání tabákových výrobků

(1) Základem daně ze zahřívání tabákových výrobků je množství tabáku obsaženého v zahřívání tabákových výrobcích v jednotkovém balení určeném pro přímou spotřebu vyjádřené v gramech zaokrouhlené na 1 desetinné místo.

(2) Pro stanovení množství tabáku podle odstavce 1 je rozhodující hmotnost tabáku v okamžiku vzniku povinnosti daň priznat a zaplatit.

§ 130c

Sazba a výpočet daně ze zahřívání tabákových výrobků

(1) Sazba daně ze zahřívání tabákových výrobků se stanoví ve výši 2,236 Kč/g.

(2) Daň ze zahřívání tabákových výrobků se vypočte jako součin základu daně a sazby daně ze zahřívání tabákových výrobků.

§ 130d

Jednotkové balení zahřívání tabákových výrobků

(1) Uzavřené jednotkové balení zahřívání tabákových výrobků musí obsahovat nejméně 5 kusů zahřívání tabákových výrobků s výjimkou uzavřených jednotkových balení zahřívání tabákových výrobků osvobozených od daně ze zahřívání tabákových výrobků.

(2) Na jednotkovém balení zahřívání tabákových výrobků musí být uveden údaj o množství

- a) zahřívání tabákových výrobků vyjádřené v kusech a
- b) tabáku obsaženého v zahřívání tabákových výrobcích vyjádřené v gramech zaokrouhlené na 1 desetinné místo.

§ 130e

Doprava zahřívání tabákových výrobků

Na dopravu zahřívání tabákových výrobků se ustanovení o dopravě vybraných výrobků použijí přiměřeně.

§ 130f

Zvláštní ustanovení o tabákových výrobcích značených nesprávným způsobem

Za tabákový výrobek značený nesprávným způsobem se nepovažuje rovněž zahřívání tabákový výrobek, který je značen tabákovou nálepkou odpovídající staré sazbě daně a který byl v době jeho uvedení do volného daňového oběhu značen v souladu s tímto zákonem a prováděcím právním předpisem.

§ 130g

Množství zahřívání tabákových výrobků pro osobní spotřebu

Za množství zahřívání tabákových výrobků pro osobní spotřebu se považuje takové množství zahřívání tabákových výrobků, které obsahují tabák v množství nepřesahujícím 250 g.“

Dosavadní hlava VI se označuje jako hlava VII.

K bodu 56 (hlava VI)

K § 130 (zahřívání tabákový výrobek)

K odstavci 1

Zahříváním tabákovým výrobkem se pro účely daně ze zahřívání tabákových výrobků rozumí výrobek např. ve formě tyčinky nebo kapsle naplněný speciálně upraveným tabákem. Zahříváním tabákovým výrobkem je tedy výrobek obsahující tabák, při jehož užívání nedochází ke spalování tabáku (klasickému hoření), tedy procesu charakteristickému pro kouření. Současně tento výrobek musí splňovat podmínky, že se neužívá nosem, není určen ke žvýkání a není předmětem daně z tabákových výrobků. Při užívání tohoto nového tabákového výrobku dochází pouze k jeho zahřívání.

V současné době je na trhu dostupná verze zahřívání tabákového výrobku, kdy k zahřívání dochází ve zvláštním externím elektronickém obslužném zařízení. Vzhledem k tomu, že neustále probíhá intenzivní vývoj a výzkum těchto nových tabákových výrobků, je možné očekávat, že se na trhu objeví i další alternativy.

K odstavci 2

Vzhledem k povaze zahřívání tabákových výrobků, které lze označit za alternativu k cigaretám, nebyl shledán požadavek na odlišný systém při správě daně ze zahřívání tabákových výrobků, na odlišný způsob nakládání se zahříváními tabákovými výrobky nebo způsob jejich značení a prodeje oproti tabákovým výrobkům, které jsou předmětem zákona o spotřebních daních. Z tohoto důvodu je stanoveno, že na zahřívání tabákový výrobek se použijí obdobně ustanovení o tabákových výrobcích, které jsou předmětem daně z tabákových výrobků, tj. v plném rozsahu.

Z důvodu možných nejasností je třeba upozornit, že na zahřívání tabákové výrobky se použijí pouze ustanovení o tabákových výrobcích, tedy nikoliv ustanovení, která upravují pouze cigarety nebo ostatní tabákové komodity. Tyto úpravy jsou speciální, a tedy se na zahřívání tabákové výrobky nevztahují.

K odstavci 3

Zákon o spotřebních daních upravuje podmínky zdaňování vybraných výrobků. Za vybrané výrobky lze považovat pouze zboží, které je výslovně uvedeno ve směrnici o spotřebních daních. Spotřební dani však může podléhat i jiné zboží, které však již nemůže být označeno za vybraný výrobek. Vzhledem ke skutečnosti, že obecná úprava ve směrnici o spotřební dani z tabákových výrobků nedopadá na zahřívání tabákové výrobky (na základě rozborů odborného pracoviště Generálního ředitelství cel nelze zahřívání tabákové výrobky zařadit do stávajících kategorií tabákových výrobků), neaplikují se na ně pravidla stanovená ve směrnici o spotřebních daních a tyto výrobky nelze označit za vybrané výrobky.

Jak bylo již výše uvedeno, vzhledem k povaze zahřívání tabákových výrobků nebyl shledán požadavek na odlišný systém týkající se správy daně, značení výrobků a jejich prodeje nebo dopravy. Aby bylo možné stávající právní úpravu vybraných výrobků využít i v případě zahřívání tabákových výrobků, zavádí se v odstavci 3 právní fikce, na základě které se na zahřívání tabákový výrobek hledí jako na vybraný výrobek. Pokud se tedy v zákoně o spotřebních daních uvádí odkaz na vybrané výrobky, bude se tato úprava vztahovat i na zahřívání tabákové výrobky.

K § 130a (předmět daně ze zahřívání tabákových výrobků)

Předmětem daně ze zahřívání tabákových výrobků je tabák obsažený v zahřívání tabákovém výrobku.

K § 130b (základ daně ze zahřívání tabákových výrobků)

Základem daně ze zahřívání tabákových výrobků je množství tabáku obsaženého v zahřívání tabákových výrobcích vyjádřené v gramech. Vzhledem ke skutečnosti, že základ daně je stanoven podle hmotnosti, která by se mohla v průběhu času měnit, přebírá se v odstavci 2 ustanovení § 104 odst. 2 zákona o spotřebních daních, které stanovuje, že rozhodující je hmotnost zahřívání tabákového výrobku, kterou měl v okamžiku, kdy vznikla povinnost přiznat a zaplatit daň (standardně uvedením do volného daňového oběhu).

S ohledem na velmi nízkou hmotnost tabáku obsaženého v jednom kusu zahřívání tabákového výrobku se stanovuje základ daně jako hmotnost tabáku obsaženého ve všech jednotlivých kusech (tyčinkách, kapslích, případně jiných formách) zahřívání tabákových výrobků obsažených v jednotkovém balení určeném k přímé spotřebě konečným spotřebitelem. Současně se zavádí povinnost stanovit základ daně v gramech s přesností na jedno desetinné místo.

K § 130c (sazba a výpočet daně ze zahřívání tabákových výrobků)

Sazba daně je stanovena s ohledem na vyšší sazby daně z tabáku ke kouření. Výše sazby daně byla navržena s přihlédnutím ke specifčnosti zahřívání tabákového výrobku, který je užíván jako substitut tradičních tabákových výrobků. Výpočet daně ze zahřívání tabákových výrobků stanovený v odstavci dva je stanoven jako součin základu daně a sazby daně, což odpovídá výpočtu daně v případě tabáku ke kouření.

K § 130d (jednotkové balení zahřívání tabákových výrobků)

V odstavci 1 se stanovuje minimální množství zahřívání tabákových výrobků v jednotkovém balení určeném k přímé spotřebě na 5 kusů.

V odstavci 2 se zavádí povinnost uvádět na jednotkové balení zahřívání tabákových výrobků, tj. na obal (např. krabičku) počet kusů zahřívání tabákových výrobků a celkovou hmotnost tabáku obsaženého v zahřívání tabákových výrobcích v tomto jednotkovém balení.

V souladu s § 130b odstavcem 3 se množství tabáku obsaženého v zahřívání tabákových výrobcích stanoví v gramech s přesností na jedno desetinné místo v souladu s matematickými principy zaokrouhlení (do 0,04 dolů, od 0,05 nahoru).

K § 130e (doprava zahřívání tabákových výrobků)

Na základě právní fikce stanovené v nově navrhovaném ustanovení § 130 odst. 3 zákona o spotřebních daních se na zahřívání tabákový výrobek hledí jako na vybraný výrobek. Pro dopravu zahřívání tabákových výrobků je však nutné nastavit volnější pravidla a nepoužít ustanovení, která upravují dopravu vybraných výrobků, v plném rozsahu. Důvodem je nemožnost aplikovat některá ustanovení ve vztahu k dopravě mezi členskými státy v rámci EMCS (Excise Movement Control System). Z tohoto důvodu se v § 130e zavádí speciální pravidlo, dle kterého se na dopravu zahřívání tabákových výrobků ustanovení o dopravě vybraných výrobků použijí pouze přiměřeně, a to v rozsahu, v jakém je lze na neharmonizovaný výrobek podléhající spotřební dani použít.

K § 130f (zvláštní ustanovení o tabákových výrobcích značených nesprávným způsobem)

Obdobně jako v případě doutníku, cigarillo nebo tabáku ke kouření v § 114a odst. 3 zákona o spotřebních daních se stanovuje také pro zahřívání tabákové výrobky pravidlo, dle kterého zahřívání tabákový výrobek značený tabákovou nálepkou odpovídající staré sazbě daně uvedený do volného daňového oběhu v době účinnosti této „staré“ sazby daně, tj. do dne nabytí účinnosti nové sazby daně, tedy v souladu se zákonem o spotřebních daních a vyhláškou o tabákových nálepkách se nepovažuje za tabákový výrobek značený nesprávným způsobem.

K § 130g (množství zahřívání tabákových výrobků pro osobní spotřebu)

Obdobně jako v případě vybraných výrobků je stanoveno množství zahřívání tabákového výrobku pro osobní spotřebu. V návaznosti na hmotnost tabáku obsaženého v těchto výrobcích se stanovuje množství pro osobní spotřebu na 250 g tabáku obsaženého v zahřívání tabákových výrobcích.

57. § 131 se zrušuje.

K bodu 57 (§ 131)

Ke zrušení § 131 zákona o spotřebních daních dochází z důvodu přesunutí jeho obsahu do § 129 zákona o spotřebních daních.

58. V § 134b odstavec 1 zní:

„(1) Předmětem značkování a barvení jsou minerální oleje uvedené pod kódy nomenklatury 2710 19 25, 2710 19 29, 2710 19 43 až 2710 19 48, 2710 20 11 až

2710 20 19 a minerální oleje uvedené pod kódem nomenklatury 2710 20 90, pokud z nich podle metody stanovené ČSN ISO 3405 při teplotě 210 °C předestiluje méně než 90 % objemu těchto minerálních olejů včetně ztrát a při teplotě 250 °C alespoň 65 % objemu těchto minerálních olejů včetně ztrát.“.

K bodu 58 (§ 134b odst. 1)

Vzhledem k provázanosti předmětu daně z minerálních olejů se směrnicí Rady 2003/96/ES je nutné v dotčených částech zákona (daň z minerálních olejů, značkování a barvení vybraných minerálních olejů, značkování některých dalších minerálních olejů a sledování nakládání se zvláštními minerálními oleji) promítnout aktualizaci kódů nomenklatury uvedenou v prováděcím rozhodnutí 2018/552.

59. V § 134m odst. 1 písm. a) se číslo „2707 10 10“ nahrazuje slovy „2707 10, pokud jsou určeny pro pohon motorů, pro výrobu tepla nebo pro výrobu směsí uvedených v § 45 odst. 2“.

K bodu 59 (§ 134m odst. 1 písm. a))

Vzhledem k provázanosti předmětu daně z minerálních olejů se směrnicí Rady 2003/96/ES je nutné v dotčených částech zákona (daň z minerálních olejů, značkování a barvení vybraných minerálních olejů, značkování některých dalších minerálních olejů a sledování nakládání se zvláštními minerálními oleji) promítnout aktualizaci kódů nomenklatury uvedenou v prováděcím rozhodnutí 2018/552.

60. V § 134m odst. 1 písm. d) úvodní části ustanovení se text „, 2710 19 55, 2710 19 61, 2710 19 63, 2710 19 65 a 2710 19 69“ nahrazuje textem „až 2710 19 68 a 2710 20 31 až 2710 20 39“.

K bodu 60 (§ 134m odst. 1 písm. d) úvodní část ustanovení)

Vzhledem k provázanosti předmětu daně z minerálních olejů se směrnicí Rady 2003/96/ES je nutné v dotčených částech zákona (daň z minerálních olejů, značkování a barvení vybraných minerálních olejů, značkování některých dalších minerálních olejů a sledování nakládání se zvláštními minerálními oleji) promítnout aktualizaci kódů nomenklatury uvedenou v prováděcím rozhodnutí 2018/552.

61. V § 134m odst. 1 písm. e) úvodní části ustanovení se text „a 2710 19 99“ nahrazuje textem „, 2710 19 99 a tyto oleje ve směsi s bionaftou uvedené pod kódem nomenklatury 2710 20 90“.

K bodu 61 (§ 134m odst. 1 písm. e) úvodní část ustanovení)

Vzhledem k provázanosti předmětu daně z minerálních olejů se směrnicí Rady 2003/96/ES je nutné v dotčených částech zákona (daň z minerálních olejů, značkování a barvení vybraných minerálních olejů, značkování některých dalších minerálních olejů a sledování nakládání se zvláštními minerálními oleji) promítnout aktualizaci kódů nomenklatury uvedenou v prováděcím rozhodnutí 2018/552.

62. V § 134m odst. 1 písm. f) se text „2901 10 10, 2901 29 20 a 2901 29 80“ nahrazuje textem „2901 10, pokud jsou určeny pro pohon motorů, pro výrobu tepla nebo pro výrobu směsí uvedených v § 45 odst. 2, a kódem nomenklatury 2901 29“.

K bodu 62 (§ 134m odst. 1 písm. f))

Vzhledem k provázanosti předmětu daně z minerálních olejů se směrnicí Rady 2003/96/ES je nutné v dotčených částech zákona (daň z minerálních olejů, značkování a barvení vybraných minerálních olejů, značkování některých dalších minerálních olejů a sledování nakládání se zvláštními minerálními oleji) promítnout aktualizaci kódů nomenklatury uvedenou v prováděcím rozhodnutí 2018/552.

63. V § 134w odst. 1 úvodní části ustanovení se za číslo „2710 19 99“ vkládají slova „a tento olej ve směsi s bionaftou uvedený pod kódem nomenklatury 2710 20 90“.

K bodu 63 (§ 134w odst. 1 úvodní část ustanovení)

Vzhledem k provázanosti předmětu daně z minerálních olejů se směrnicí Rady 2003/96/ES je nutné v dotčených částech zákona (daň z minerálních olejů, značkování a barvení vybraných minerálních olejů, značkování některých dalších minerálních olejů a sledování nakládání se zvláštními minerálními oleji) promítnout aktualizaci kódů nomenklatury uvedenou v prováděcím rozhodnutí 2018/552.

64. V části deváté se na konci nadpisu hlavy IV doplňují slova „A DANĚ ZE ZAHŘÍVANÝCH TABÁKOVÝCH VÝROBKŮ“.

K bodu 64 (část devátá nadpis hlavy IV)

V návaznosti na zavedení zahříváných tabákových výrobků jako nové komodity, která podléhá spotřební dani, je třeba stanovit pravidla pro ukládání přestupků na úseku správy daně ze zahříváných tabákových výrobků. Podle nově navrhovaného § 130 odst. 2 zákona o spotřebních daních se na zahříváné tabákové výrobky použijí ustanovení o tabákových výrobcích. Pokud se tedy v zákoně o spotřebních daních uvádí odkaz na vybrané výrobky, bude se tato úprava vztahovat i na zahříváné tabákové výrobky. Toto pravidlo se tedy vztahuje i na oblast správního trestání a vymezení skutkových podstat přestupků, které se dle stávající právní úpravy vztahují na tabákové výrobky. K tomu více viz důvodová zpráva k § 130 odst. 2 zákona o spotřebních daních. Navrhovaná změna se tak týká pouze nadpisu hlavy IV, kde se užívá označení samotné daně pro tabákové výrobky, kterou nelze zaměňovat s daní ze zahříváných tabákových výrobků. Aby bylo možné přestupky uvedené v hlavě IV použít i v oblasti zahříváných tabákových výrobků, doplňuje se do nadpisu této hlavy, že se vztahuje i na daň z této komodity.

65. V § 135m odst. 1 písm. a) se slovo „nebo“ zrušuje.

K bodu 65 (§ 135m odst. 1 písm. a)

K vypuštění slova „nebo“ na konci písmene a) dochází z důvodu vložení nového písmene c).

66. V § 135m se na konci odstavce 1 tečka nahrazuje slovem „, nebo“ a doplňuje se písmeno c), které zní:

„c) jednotkové balení zahříváných tabákových výrobků, na kterém nejsou uvedeny zákonem stanovené údaje.“.

K bodu 66 (§ 135m odst. 1)

Dochází k doplnění nové skutkové podstaty přestupku pro odběratele tabákových nálepek v návaznosti na novou povinnost upravenou v § 130d odst. 2 zákona o spotřebních daních uvádět na jednotkovém balení zahříváných tabákových výrobků počet kusů zahříváných tabákových výrobků v daném balení a množství tabáku obsaženého v zahříváných tabákových výrobcích vyjádření v gramech zaokrouhlené na jedno desetinné místo.

67. V § 135m se na konci textu odstavce 2 doplňují slova „s výjimkou prodeje doutníků a cigarillos konečnému spotřebiteli“.

K bodu 67 (§ 135m odst. 2)

Cílem navrhované změny je upřesnit skutkovou podstatu přestupku tak, aby bylo postaveno najisto, že pokud osoba prodá doutníky nebo cigarillos konečnému spotřebiteli v rámci kusového prodeje, nejedná se o přestupek. Možnost kusového prodeje těchto tabákových výrobků je upravena v § 107 odst. 6 zákona o spotřebních daních.

68. V § 135p odst. 1 se slova „tabákovými výrobky, které nejsou značeny platnou tabákovou nálepkou“ nahrazují slovy „neznačenými tabákovými výrobky“.

K bodu 68 (§ 135p odst. 1)

Vzhledem ke změnám činěným v oblasti značení tabákových výrobků tabákovými nálepkami, tj. k vytvoření dvou samostatných kategorií (neznačený tabákový výrobek a tabákový výrobek značený nesprávným způsobem), je třeba zohlednit tuto změnu i v souvisejících ustanoveních.

U fyzické osoby se za přestupek považuje pouze neoprávněné držení či nakládání s neznačenými tabákovými výrobky (takové tabákové výrobky jsou snadno rozeznatelné).

69. V § 135p odstavec 2 zní:

„(2) Právnícká nebo podnikající fyzická osoba se dopustí přestupku tím, že na daňovém území České republiky umožní skladování nebo prodej

- a) neznačených tabákových výrobků, nebo
- b) tabákových výrobků značených nesprávným způsobem.“.

K bodu 69 (§ 135p odst. 2)

S ohledem na změny v oblasti značení tabákových výrobků tabákovými nálepkami (vytvoření dvou samostatných kategorií, a to neznačený tabákový výrobek a tabákový výrobek značený nesprávným způsobem) se rozšiřuje přestupek proti nakládání s tabákovými výrobky o další skutkovou podstatu.

Přestupku podle § 135p odst. 2 zákona o spotřebních daních se může dopustit právnícká nebo podnikající fyzická osoba, která umožní skladování nebo prodej neznačených tabákových výrobků nebo tabákových výrobků značených nesprávným způsobem. Jedná se zejména o velkoobchod nebo maloobchod, kde se prodávají tabákové výrobky. Podle § 135 odst. 2 zákona o spotřebních daních se tedy přestupku dopustí osoba, která nakládá s neznačenými tabákovými výrobky nebo tabákovými výrobky značenými nesprávným způsobem. Od této skutkové podstaty je třeba rozlišovat skutkovou podstatu dle § 135q zákona o spotřebních daních, která se vztahuje k samotnému procesu značení tabákových výrobků, a tedy dopadá na odběratele tabákových nálepek.

Dle § 135p odst. 2 písm. a) zákona o spotřebních daních se přestupku dopustí výše uvedená osoba, pokud na daňovém území České republiky umožní skladování nebo prodej neznačených tabákových výrobků. Tato skutková podstata dopadá zejména na ty případy, kdy právnícká nebo podnikající fyzická osoba nakládá s tabákovými výrobky, na kterých není nalepena tabáková nálepka vůbec nebo je na nich nalepena pouze část tabákové nálepky, která neodpovídá ani definici poškozené tabákové nálepky (definice poškozené nálepky je uvedena v § 122 odst. 1 zákona o spotřebních daních), nebo nakládá s tabákovými výrobky značenými jinou než českou tabákovou nálepkou, případně jejím falzifikátem, nebo natolik znečištěnou tabákovou nálepkou, že nelze rozpoznat její náležitosti (k tomu viz důvodová zpráva k § 114a zákona o spotřebních daních).

Skutková podstata přestupku dle § 135p odst. 2 písm. b) zákona o spotřebních daních dopadá na případy, kdy právnícká nebo podnikající fyzická osoba umožní skladování nebo prodej tabákových výrobků značených nesprávným způsobem. Jedná se o případy, kdy tato osoba umožní skladování nebo prodej tabákových výrobků značených jiným způsobem, než stanoví zákon o spotřebních daních a vyhláška o tabákových nálepkách, tabákovou nálepkou, jejíž náležitosti stanovené vyhláškou o tabákových nálepkách neodpovídají jednotkovému balení, tabákovou nálepkou, která je určena pro jiný tabákový výrobek nebo tabákovou nálepkou poškozenou, jejíž náležitosti stanovené vyhláškou o tabákových nálepkách jsou čitelné. K vymezení tabákového výrobku značeného nesprávným způsobem více viz důvodová zpráva k § 114a zákona o spotřebních daních.

Za spáchání přestupku lze uložit pokutu, jejíž výše je odstupňována vzhledem k závažnosti protiprávního jednání a škodlivých následků takového jednání. Z těchto důvodů se rovněž ponechává dolní hranice sazby pokuty v případě, kdy se jedná o neznačené tabákové výrobky dle nově navrhovaného § 114a odst. 1 zákona o spotřebních daních, jako nejnížší možná výměra při ukládání správního trestu.

Za spáchání přestupku se dle § 135zf zákona o spotřebních daních uloží rovněž správní trest propadnutí neznačených tabákových výrobků nebo tabákových výrobků značených nesprávným způsobem, případně se rozhodne o jejich zabrání dle § 135zg zákona o spotřebních daních.

Pokud právnícká nebo podnikající fyzická osoba umožní skladování nebo prodej neznačených tabákových výrobků, bude jí rovněž vyměřena odpovídající daň z tabákových výrobků.

70. V § 135p odst. 3 se za slovo „lze“ vkládají slova „fyzické osobě“.

K bodu 70 (§ 135p odst. 3)

S ohledem na koncepci právní úpravy přestupků v zákoně o spotřebních daních se upřesňuje, že uložit pokutu podle

odstavce 3 lze pouze fyzické osobě. Navrhovanou změnou nedochází k věcnému zásahu do daného ustanovení.

71. V § 135p odstavec 4 zní:

„(4) Za přestupek lze právnické nebo podnikající fyzické osobě uložit pokutu

- a) do 10 000 000 Kč, jde-li o přestupek podle odstavce 2 písm. b), nebo
- b) od 50 000 Kč do 10 000 000 Kč, jde-li o přestupek podle odstavce 2 písm. a).“.

K bodu 71 (§ 135p odst. 4)

U neznačených tabákových výrobků (přestupek podle § 135p odst. 2 písm. a) zákona o spotřebních daních) zůstává zachována dosud nastavená dolní hranice pokuty ve výši 50 000 Kč. U tabákových výrobků značených nesprávným způsobem (přestupek podle § 135p odst. 2 písm. b) zákona o spotřebních daních) bude dolní hranice zrušena. V obou případech bude možné uložit pokutu až do výše 10 000 000 Kč. U neznačeného tabákového výrobku bude navíc vyměřena odpovídající výše spotřební daně.

72. § 135q včetně nadpisu zní:

„§ 135q

Přestupky proti značení tabákovými nálepkami

(1) Právnická nebo podnikající fyzická osoba se dopustí přestupku tím, že tabákové výrobky značí tabákovými nálepkami na daňovém území České republiky mimo daňový sklad.

(2) Právnická nebo podnikající fyzická osoba se dopustí přestupku tím, že do volného daňového oběhu uvede tabákové výrobky, které musí být značeny,

- a) neznačené,
- b) značené nesprávným způsobem,
- c) značené tabákovou nálepkou starého vzoru poté, kdy mohly být tabákové výrobky s tabákovou nálepkou starého vzoru do volného daňového oběhu uvedeny naposledy.

(3) Za přestupek lze uložit pokutu

- a) do 10 000 000 Kč, jde-li o přestupek podle odstavce 2 písm. c),
- b) do 50 000 000 Kč, jde-li o přestupek podle odstavce 1 nebo odstavce 2 písm. b), nebo
- c) od 50 000 Kč do 50 000 000 Kč, jde-li o přestupek podle odstavce 2 písm. a).“.

K bodu 72 (§ 135q)

S ohledem na změny v oblasti značení tabákových výrobků tabákovými nálepkami (vytvoření dvou samostatných kategorií, a to neznačený tabákový výrobek a tabákový výrobek značený nesprávným způsobem) se rozšiřuje přestupek proti značení tabákovými nálepkami o další skutkové podstaty.

Přestupku podle § 135q zákona o spotřebních daních se může dopustit pouze právnická nebo podnikající fyzická osoba, která značí tabákové výrobky, tedy odběratel tabákových nálepek.

Ten je osobou, která značené tabákové výrobky uvádí do volného daňového oběhu.

Přestupku podle § 135q odstavce 1 zákona o spotřebních daních se dopustí právnická nebo podnikající fyzická osoba, pokud tabákové výrobky značí tabákovými nálepkami na daňovém území České republiky mimo daňový sklad. Jedná se o porušení povinnosti stanovené nově v § 114 odst. 4 zákona o spotřebních daních, resp. v § 116 odst. 3 stávajícího znění zákona o spotřebních daních.

Dle § 135q odst. 2 písm. a) zákona o spotřebních daních se přestupku dopustí výše uvedená osoba, pokud neznačí tabákové výrobky, které musí být značeny, tabákovými nálepkami. Tato skutková podstata dopadá zejména na ty případy, kdy právnická nebo podnikající fyzická osoba tabákové výrobky tabákovou nálepkou neznačí, značí je jinou než českou tabákovou nálepkou, případně jejím falzifikátem, nebo natolik znečištěnou tabákovou nálepkou, že nelze rozpoznat její náležitosti (k tomu viz důvodová zpráva k § 114a zákona o spotřebních daních). Přestupku se však nedopustí ta osoba, která neznačí tabákové výrobky tabákovými nálepkami v souladu se zákonem o spotřebních daních, resp. u kterých není zákonem o spotřebních daních stanovena povinnost tabákové výrobky značit tabákovou nálepkou, tedy například v případě tabákových výrobků určených pro vývoz nebo pro dopravu v režimu podmíněného osvobození od daně do jiného členského státu dle § 114 odst. 6 zákona o spotřebních daních.

Přestupku podle § 135q odst. 2 písm. b) zákona o spotřebních daních se dopustí právnická nebo podnikající fyzická osoba tím, že značí tabákové výrobky nesprávným způsobem. Jedná se o případy, kdy jsou tabákové výrobky značeny jiným způsobem, než stanoví zákon o spotřebních daních a vyhláška o tabákových nálepkách, tabákovou nálepkou, jejíž náležitosti stanovené vyhláškou o tabákových nálepkách neodpovídají jednotkovému balení, tabákovou nálepkou, která je určena pro jiný tabákový výrobek nebo tabákovou nálepkou poškozenou, jejíž náležitosti stanovené vyhláškou o tabákových nálepkách jsou čitelné. K vymezení tabákového výrobku značeného nesprávným způsobem více viz důvodová zpráva k § 114a zákona o spotřebních daních.

Dle § 135q odst. 2 písm. c) zákona o spotřebních daních se přestupku dopustí právnická nebo podnikající fyzická osoba tím, že značí tabákové výrobky tabákovou nálepkou starého vzoru poté, kdy mohly být tabákové výrobky s tabákovou nálepkou starého vzoru naposledy uvedeny do volného daňového oběhu.

Za spáchání přestupku lze uložit pokutu, jejíž výše je odstupňována vzhledem k závažnosti protiprávního jednání a škodlivých následků takového jednání. Z těchto důvodů se rovněž ponechává dolní hranice sazby pokuty v případě, kdy se jedná o neznačené tabákové výrobky dle nově navrhovaného § 114a odst. 1 zákona o spotřebních daních, jako nejnižší možná výměra při ukládání správního trestu.

Za spáchání přestupku se dle § 135zf zákona o spotřebních daních uloží rovněž správní trest propadnutí neznačených tabákových výrobků nebo tabákových výrobků značených nesprávným způsobem, případně se rozhodne o jejich zabránění dle § 135zg zákona o spotřebních daních. To však neplatí v případě spáchání přestupku podle § 135q odst. 1 písm. c) zákona o spotřebních daních, neboť se nejedná o tabákový výrobek neznačený ani tabákový výrobek značený nesprávným způsobem.

V návaznosti na typ porušení zákonem stanovené povinnosti lze rovněž vyměřit, resp. doměřit daň odpovídající správné výši spotřební daně.

73. § 135r se včetně nadpisu zrušuje.

K bodu 73 (§ 135r)

Ustanovení § 135r zákona o spotřebních daních se zrušuje v návaznosti na změny provedené v oblasti značení tabákových výrobků tabákovou nálepkou a začlenění jeho skutkových podstat do § 135q zákona o spotřebních daních.

74. V části deváté se na konci nadpisu hlavy IX doplňují slova „A TABÁKOVÝCH VÝROBKŮ ZNAČENÝCH NESPRÁVNÝM ZPŮSOBEM“.

K bodu 74 (část devátá nadpis hlavy IX)

Vzhledem ke změnám činěným v oblasti značení tabákových výrobků tabákovými nálepkami, tj. k vytvoření dvou samostatných kategorií (neznačený tabákový výrobek a tabákový výrobek značený nesprávným způsobem), je třeba zohlednit tuto změnu i v souvisejících ustanoveních.

75. Na konci nadpisu § 135zf se doplňují slova „a tabákových výrobků značených nesprávným způsobem“.

K bodu 75 (nadpis § 135zf)

Vzhledem ke změnám činěným v oblasti značení tabákových výrobků tabákovými nálepkami, tj. k vytvoření dvou samostatných kategorií (neznačený tabákový výrobek a tabákový výrobek značený nesprávným způsobem), je třeba zohlednit tuto změnu i v souvisejících ustanoveních.

76. V § 135zf se za slovo „výrobkem“ vkládají slova „nebo tabákovým výrobkem značeným nesprávným způsobem“.

K bodu 76 (§ 135zf)

Vzhledem ke změnám činěným v oblasti značení tabákových výrobků tabákovými nálepkami, tj. k vytvoření dvou samostatných kategorií (neznačený tabákový výrobek a tabákový výrobek značený nesprávným způsobem), je třeba zohlednit tuto změnu i v souvisejících ustanoveních.

77. Na konci nadpisu § 135zg se doplňují slova „a tabákových výrobků značených nesprávným způsobem“.

K bodu 77 (nadpis § 135zg)

Vzhledem ke změnám činěným v oblasti značení tabákových výrobků tabákovými nálepkami, tj. k vytvoření dvou samostatných kategorií (neznačený tabákový výrobek a tabákový výrobek značený nesprávným způsobem), je třeba zohlednit tuto změnu i v souvisejících ustanoveních.

78. V § 135zg se za slovo „výrobkem“ vkládají slova „nebo tabákovým výrobkem značeným nesprávným způsobem“.

K bodu 78 (§ 135zg)

Vzhledem ke změnám činěným v oblasti značení tabákových výrobků tabákovými nálepkami, tj. k vytvoření dvou samostatných kategorií (neznačený tabákový výrobek a

tabákový výrobek značený nesprávným způsobem), je třeba zohlednit tuto změnu i v souvisejících ustanoveních.

79. V § 135zh odst. 1 větě první se za slovo „výrobky“ vkládají slova „nebo tabákové výrobky značené nesprávným způsobem“.

K bodu 79 (§ 135zh odst. 1 věta první)

Vzhledem ke změnám činěným v oblasti značení tabákových výrobků tabákovými nálepkami, tj. k vytvoření dvou samostatných kategorií (neznačený tabákový výrobek a tabákový výrobek značený nesprávným způsobem), je třeba zohlednit tuto změnu i v souvisejících ustanoveních.

80. V § 135zh odst. 2 se za slovo „výrodků“ vkládají slova „nebo tabákových výrobků značených nesprávným způsobem“ a za slovo „výrobky“ se vkládají slova „nebo tabákové výrobky značené nesprávným způsobem“.

K bodu 80 (§ 135zh odst. 2)

Vzhledem ke změnám činěným v oblasti značení tabákových výrobků tabákovými nálepkami, tj. k vytvoření dvou samostatných kategorií (neznačený tabákový výrobek a tabákový výrobek značený nesprávným způsobem), je třeba zohlednit tuto změnu i v souvisejících ustanoveních.

81. V § 135zh odst. 3 se za slovo „výrodků“ vkládají slova „nebo tabákových výrobků značených nesprávným způsobem“.

K bodu 81 (§ 135zh odst. 3)

Vzhledem ke změnám činěným v oblasti značení tabákových výrobků tabákovými nálepkami, tj. k vytvoření dvou samostatných kategorií (neznačený tabákový výrobek a tabákový výrobek značený nesprávným způsobem), je třeba zohlednit tuto změnu i v souvisejících ustanoveních.

82. V § 135zi odst. 2 písm. a) úvodní části ustanovení se za slovo „výrodků“ vkládají slova „a daně ze zahřívání tabákových výrobků“.

K bodu 82 (§ 135zi odst. 2 písm. a))

V návaznosti na zakotvení nové spotřební daně ze zahřívání tabákových výrobků se zavádí kompetence k řízení o přestupcích na úseku této daně. Podle nově navrhaného § 130 odst. 2 zákona o spotřebních daních se na zahřívání tabákové výrobky použijí ustanovení o tabákových výrobcích. Toto pravidlo však neplatí pro označení daně ze zahřívání tabákových výrobků a daně z tabákových výrobků. Z tohoto důvodu dochází v návaznosti na úpravu nadpisu hlavy IV v části deváté k doplnění věcné příslušnosti k řízení o přestupcích na úseku správy daně ze zahřívání tabákových výrobků.

83. V § 135zi odst. 2 písm. a) se bod 4 zrušuje.

K bodu 83 (§ 135zi odst. 2 písm. a) bod 4)

Dochází k úpravě kompetencí k ukládání přestupků týkajících se značení tabákových výrobků tabákovými nálepkami, které bude nově moci ukládat pouze správce daně, a to z toho

důvodu, že se jedná o specifické skutkové podstaty týkající se správného značení u omezeného okruhu osob (osoby, které mají povinnost tabákové výrobky značit), o nichž správce daně ze své činnosti ví, neboť těmto osobám vydává příslušná povolení, na základě kterých mohou tabákové výrobky značit.

84. V § 135zi odst. 3 úvodní části ustanovení se za slovo „výrobků“ vkládají slova „a daně ze zahříváných tabákových výrobků“.

K bodu 84 (§ 135zi odst. 3 úvodní část ustanovení)

V návaznosti na zakotvení nové spotřební daně ze zahříváných tabákových výrobků se zavádí kompetence k řízení o přestupcích na úseku této daně. Podle nově navrhovaného § 130 odst. 2 zákona o spotřebních daních se na zahřívání tabákové výrobky použijí ustanovení o tabákových výrobcích. Toto pravidlo však neplatí pro označení daně ze zahříváných tabákových výrobků a daně z tabákových výrobků. Z tohoto důvodu dochází v návaznosti na úpravu nadpisu hlavy IV v části deváté k doplnění věcné příslušnosti k řízení o přestupcích na úseku správy daně ze zahříváných tabákových výrobků.

85. V § 135zi odst. 3 se na konci písmene c) čárka nahrazuje tečkou a písmeno d) se zrušuje.

K bodu 85 (§ 135zi odst. 3 písm. d))

Dochází k úpravě kompetencí k ukládání přestupků týkajících se značení tabákových výrobků tabákovými nálepkami, které bude nově moci ukládat pouze správce daně, a to z toho důvodu, že se jedná o specifické skutkové podstaty týkající se správného značení u omezeného okruhu osob (osoby, které mají povinnost tabákové výrobky značit), o nichž správce daně ze své činnosti ví, neboť těmto osobám vydává příslušná povolení, na základě kterých mohou tabákové výrobky značit.

86. V § 135zi odstavec 4 zní:

„(4) Obecní živnostenský úřad je příslušný k řízení o přestupcích proti nakládání s tabákovými výrobky.“

K bodu 86 (§ 135zi odst. 4)

Dochází k úpravě kompetencí k ukládání přestupků týkajících se značení tabákových výrobků tabákovými nálepkami, které bude nově moci ukládat pouze správce daně, a to z toho důvodu, že se jedná o specifické skutkové podstaty týkající se správného značení u omezeného okruhu osob (osoby, které mají povinnost tabákové výrobky značit), o nichž správce daně ze své činnosti ví, neboť těmto osobám vydává příslušná povolení, na základě kterých mohou tabákové výrobky značit.

87. V § 139 odst. 1 se číslo „131“ nahrazuje číslem „129“.

K bodu 87 (§ 139 odst. 1)

K navrhované změně dochází v návaznosti na přesunutí ustanovení § 131 zákona o spotřebních daních na místo § 129 tohoto zákona.

Čl. VIII

K čl. VIII

Tato část byla oznámena v souladu se směrnicí Evropského parlamentu a Rady (EU) 2015/1535 ze dne 9. září 2015 o postupu při poskytování informací v oblasti technických předpisů a předpisů pro služby informační společnosti.

Podle čl. 48 odst. 7 Legislativních pravidel vlády je v tomto ustanovení obsažena informace o tom, že tato část (novela zákona o spotřebních daních) byla oznámena v souladu se směrnicí Evropského parlamentu a Rady (EU) 2015/1535 ze dne 9. září 2015 o postupu při poskytování informací v oblasti technických předpisů a předpisů pro služby informační společnosti.

Čl. IX

Přechodná ustanovení

K čl. IX - přechodná ustanovení

1. Pro daňové povinnosti u spotřebních daní za zdaňovací období přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, jakož i pro práva a povinnosti s nimi související, se použije zákon č. 353/2003 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona.

K bodu 1

Toto přechodné ustanovení stanovuje, že pro uplatnění daně, jakož i práv a povinností vyplývajících ze zákona o spotřebních daních za zdaňovací období před účinností tohoto zákona se použijí předpisy platné do dne předcházejícího účinnosti (dosavadní předpisy).

2. Značit doutníky a cigarillos tabákovou nálepkou starého vzoru a tyto výrobky uvádět do volného daňového oběhu na daňovém území České republiky lze po dobu 6 měsíců ode dne, kdy se vyhláška upravující tabákové nálepky vydaná podle zákona č. 353/2003 Sb., ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona, začne používat na tabákové nálepky určené ke značení cigaret, doutníků, cigarillos a tabáku ke kouření.

K bodu 2

Z odůvodnění k pozměňovacímu návrhu přijatému na půdě Poslanecké sněmovny:

Navrhuje se vypustit dosavadní znění čl. IX bodu 2, který neumožňoval odběr tabákových nálepek starého vzoru po nabytí účinnosti změny vzoru. Taková úprava by způsobila nutnost zničit neodebrané nálepky starého vzoru, přičemž tento postup nadále není důvodný, neboť se navrhuje, aby tabákové výrobky mohly být po nabytí účinnosti tohoto zákona po dobu přechodného období nejen uváděny do volného daňového oběhu s tabákovou nálepkou starého vzoru, ale i touto nálepkou značeny. Z tohoto důvodu se tak navrhuje bod vypustit; uplatní se tak obecná úprava podle § 118 odst. 6, kdy odběratel musí odebrat objednané tabákové nálepky do 75 dnů ode dne doručení objednávky, jinak budou na jeho náklady zničeny.

Navrhuje se nové znění čl. IX bodů 2 až 4 tak, aby po přechodném období výslovně umožňovaly značení tabákovou

nálepkou starého vzoru. Dále se navrhuje vázat začátek běhu přechodné doby na použitelnost nové vyhlášky o tabákových nálepkách, aby byl i přes změnu účinnosti zákona zachován v maximálním možném rozsahu původní harmonogram uvádění do oběhu, vracení a výměny tabákových nálepek starého vzoru.

3. Značit tabák ke kouření tabákovou nálepkou starého vzoru a tyto výrobky uvádět do volného daňového oběhu na daňovém území České republiky lze po dobu 6 měsíců ode dne, kdy se vyhláška upravující tabákové nálepky vydaná podle zákona č. 353/2003 Sb., ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona, začne používat na tabákové nálepky určené ke značení cigaret, doutníků, cigarillos a tabáku ke kouření.

K bodu 3

Viz odůvodnění k bodu 2.

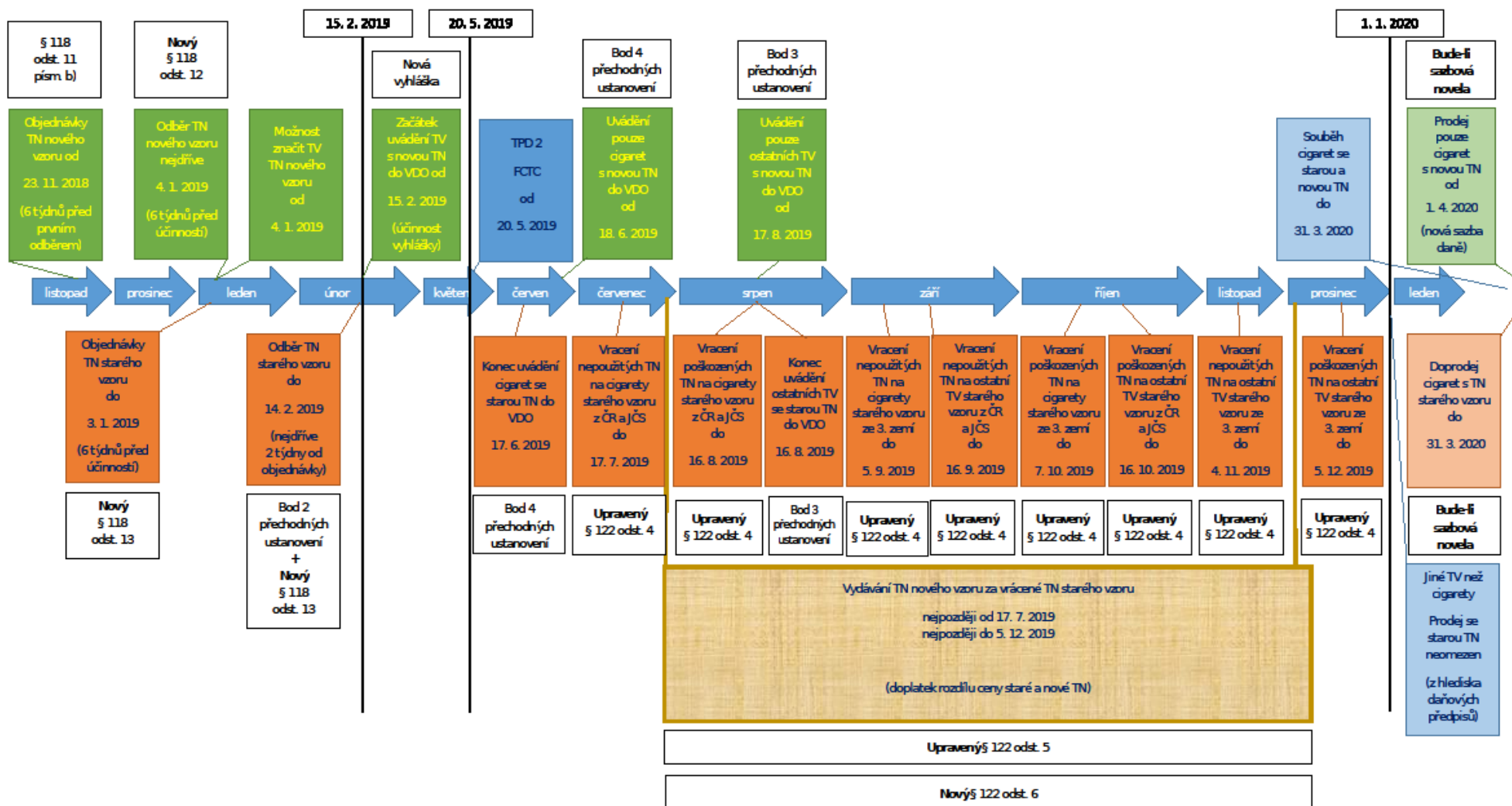
4. Značit jednotkové balení cigaret tabákovou nálepkou starého vzoru a tato jednotková balení uvádět do volného daňového oběhu na daňovém území České republiky lze po dobu 4 měsíců ode dne, kdy se vyhláška upravující tabákové nálepky vydaná podle zákona č. 353/2003 Sb., ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona, začne používat na tabákové nálepky určené ke značení cigaret, doutníků, cigarillos a tabáku ke kouření.

K bodu 4

Viz odůvodnění k bodu 2.

Pozn.:

Obrázek na následující stránce již není aktuální s ohledem na posun předpokládaného nabytí účinnosti zákona. Lze ho však stále využít pro přehled postupu jednotlivých fází náběhu zákona.



5. Zahříváné tabákové výrobky vyrobené, dopravené nebo dovezené na daňové území České republiky přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona se považují za zdaněné a uvedené do volného daňového oběhu dnem nabytí účinnosti tohoto zákona.

K bodu 5

Vzhledem k zavedení nové spotřební daně ze zahříváných tabákových výrobků je třeba stanovit, jakým způsobem se bude přistupovat k zahříváným tabákovým výrobkům, které se na trhu již vyskytují a spotřební dani dosud nepodléhají. Na základě bodu 5 přechodných ustanovení se tyto zahříváné tabákové výrobky do dne předcházejícího nabytí účinnosti tohoto zákona, a tedy i zavedení zdanění zahříváných tabákových výrobků, budou považovat za zdaněné a uvedené do volného daňového oběhu dnem nabytí účinnosti tohoto zákona.

6. Zahříváné tabákové výrobky vyrobené, dopravené z jiného členského státu nebo dovezené na daňové území České republiky nemusí být po dobu 6 týdnů ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona uváděny do volného daňového oběhu s tabákovou nálepkou; dnem uvedení těchto zahříváných tabákových výrobků bez tabákové nálepky do volného daňového oběhu se tyto výrobky považují za zdaněné.

K bodu 6

Toto přechodné ustanovení se vztahuje na zahříváné tabákové výrobky, které budou v období od 1. ledna 2019 do 14. února 2019 vyrobené, dopravené z jiného členského státu nebo dovezené na daňové území České republiky. Aby se poskytl dostatečný časový prostor pro objednání, odběr a označení zahříváných tabákových výrobků od nabytí účinnosti úpravy zdanění zahříváných tabákových výrobků, stanovuje toto přechodné ustanovení, že zahříváné tabákové výrobky nemusí být v tomto období uváděny do volného daňového oběhu s tabákovou nálepkou. Takové zahříváné tabákové výrobky bez tabákové nálepky se budou považovat za zdaněné dnem jejich uvedení do volného daňového oběhu.

Z odůvodnění k pozměňovacímu návrhu přijatému na půdě Poslanecké sněmovny:

Vzhledem ke změně účinnosti zákona se navrhuje upravit dobu, po kterou lze uvádět zahříváné tabákové výrobky do volného daňového oběhu bez tabákové nálepky. Změna spočívá ve skutečnosti, že se pevně stanovené datum ukončení přechodného období nahrazuje jeho plovoucím stanovením při zachování délky tohoto přechodného období.

7. Se zahřívánými tabákovými výrobky bez tabákové nálepky podle bodu 5 a 6 lze nakládat po dobu 7 měsíců ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona; po tuto dobu se tyto zahříváné tabákové výrobky nepovažují za neznačené.

K bodu 7

Ačkoliv dle bodu 5 přechodných ustanovení se zahříváné tabákové výrobky, které byly uvedeny na trh před nabytím účinnosti tohoto zákona, považují za zdaněné, lze s nimi nakládat pouze po omezenou dobu. Totéž platí pro zahříváné tabákové výrobky, které budou v souladu s přechodným ustanovením pod bodem 6 uvedeny do volného daňového oběhu bez tabákové nálepky od účinnosti tohoto zákona do 14.

února 2019. Pro zahříváné tabákové výrobky platí podobně jako v případě tabákových výrobků, které jsou upraveny v zákoně o spotřebních daních, povinnost značení tabákovými nálepkami. Pokud tabákový výrobek není značen tabákovou nálepkou, považuje se za neznačený, z čehož vyplývají další právní důsledky v podobě vyměření daně, uložení správního trestu za spáchaný přestupek a propadnutí takového výrobku. Na základě tohoto přechodného ustanovení lze se zahřívánými tabákovými výrobky uvedenými na trh před účinností tohoto zákona, tedy zahřívánými tabákovými výrobky, které nejsou značeny tabákovou nálepkou (bod 5 přechodných ustanovení), a se zahřívánými tabákovými uvedenými do volného daňového oběhu ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona do 14. února 2019 bez tabákové nálepky (bod 6 přechodných ustanovení) nakládat nejdéle po dobu sedmi měsíců ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona. Po tuto dobu se zahříváné tabákové výrobky nebudou považovat za neznačené.

8. Osoba, která přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona vyrobila zahříváný tabákový výrobek na daňovém území České republiky nebo dopravila zahříváný tabákový výrobek na daňové území České republiky z jiného členského státu, se považuje za držitele povolení k provozování daňového skladu zahříváných tabákových výrobků nebo povolení pro opakované přijímání zahříváných tabákových výrobků podle zákona č. 353/2003 Sb., ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona, a to po dobu 1 měsíce ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona.

K bodu 8

V návaznosti na zavedení nové spotřební daně ze zahříváných tabákových výrobků je třeba v případě výroby zahříváných tabákových výrobků nebo jejich dopravy z jiného členského státu potřeba příslušné povolení podle zákona o spotřebních daních, tj. povolení k provozování daňového skladu zahříváných tabákových výrobků nebo povolení pro opakované přijímání zahříváných tabákových výrobků. Vzhledem k délce povolovacího řízení není možné, aby došlo k vydání příslušných povolení již ke dni nabytí účinnosti tohoto zákona. Z tohoto důvodu se umožňuje osobám, které přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona na daňovém území České republiky vyrobili zahříváný tabákový výrobek nebo jej na toto území dopravili z jiného členského státu, vykonávat tuto činnost bez příslušného povolení po dobu 1 měsíce ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona.

9. Pokud osoba podle bodu 8 do 1 měsíce ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona podá návrh na vydání povolení k provozování daňového skladu zahříváných tabákových výrobků nebo povolení pro opakované přijímání zahříváných tabákových výrobků nebo žádost o změnu povolení k provozování daňového skladu tabákových výrobků nebo povolení pro opakované přijímání tabákových výrobků, považuje se tato osoba za držitele povolení k provozování daňového skladu zahříváných tabákových výrobků nebo povolení pro opakované přijímání zahříváných tabákových výrobků podle zákona č. 353/2003 Sb., ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona, a to do dne předcházejícího dni pravomocného ukončení řízení o návrhu na vydání povolení nebo řízení o žádosti o změnu povolení.

K bodu 9

Pokud osoba podle bodu 8 přechodných ustanovení podá návrh na vydání příslušného povolení podle zákona o spotřebních daních, tj. povolení k provozování daňového skladu zahříváných tabákových výrobků nebo povolení pro opakované přijímání zahříváných tabákových výrobků, nebo o změnu těchto povolení do 1 měsíce ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona, pohlíží se na ni jako na držitele příslušného povolení. Tato osoba může tedy i nadále provozovat svou činnost, tj. vyrábět zahříváné tabákové výrobky nebo tyto výrobky dopravovat z jiného členského státu a následně je uvádět do volného daňového oběhu, a to do dne předcházejícího dni pravomocného ukončení povolení řízení. V závislosti na výsledku povolení řízení se tato osoba může za splnění zákonem stanovených podmínek následně stát držitelem příslušného povolení. V případě zamítnutí návrhu na vydání povolení nebo žádosti o změnu povolení nebude moci ode dne nabytí právní moci zamítavého rozhodnutí v této činnosti nadále pokračovat. Pokud by pokračovala, činila by tak v rozporu se zákonem o spotřebních daních.

ČÁST PÁTÁ

Změna celního zákona

K části páté – změna celního zákona

Čl. X

K čl. X

Zákon č. 242/2016 Sb., celní zákon, ve znění zákona č. 183/2017 Sb., se mění takto:

1. V § 3 odst. 2 písmeno f) zní:

„f) schválení osoby k používání přepravy na podkladě karnetu TIR nebo vyloučení osoby z tohoto používání.“.

K bodu 1 (§ 3 odst. 2 písm. f))

Navrhuje se legislativní zpřesnění ustanovení § 3 odst. 2 písm. f) celního zákona, které ve své současné podobě stanoví, že procesní režim správního řádu je aplikován mimo jiné ve věci vyloučení osoby z provozování přepravy na podkladě karnetu TIR podle Celní úmluvy o mezinárodní přepravě zboží na podkladě karnetů TIR (č. 61/2008 Sb. m. s.). Uvedená úmluva přitom předpokládá nejen možnost smluvní strany vyloučit fyzickou nebo právnickou osobu, která vážně porušila celní předpisy nebo nařízení vztahující se k mezinárodní přepravě zboží, z používání karnetu TIR, ale též prvotní proces schválení takové osoby k používání uvedeného systému. Stávající znění daného ustanovení tak plně nereflektuje rozsah uvedené úmluvy a je třeba provést jeho zpřesnění tak, aby byl procesní režim v dané věci postaven zcela najisto.

2. V § 23 se vkládá nový odstavec 1, který zní:

„(1) Pro účely určení, zda došlo ke stanovení cla ve lhůtě pro stanovení cla, se za stanovení cla považuje oznámení rozhodnutí o jeho stanovení.“.

Dosavadní text se označuje jako odstavec 2.

K bodu 2 (§ 23 odst. 1)

V souvislosti s aplikací lhůty pro stanovení cla se jako problematická jeví situace, kdy existuje odlišný právní výklad Evropské komise a České republiky ve věci prekluzivní lhůty pro oznámení celního dluhu dlužníkovi, resp. otázky, zda celní dluh musí být v této lhůtě stanoven pravomocně. Evropská komise zastává stanovisko, že stanovení celního dluhu dlužníkovi nemusí být v okamžiku uplynutí lhůty pro stanovení cla pravomocné, konzistentní právní výklad v České republice včetně judikatury správních soudů je však naprosto opačný. V této souvislosti již Evropská komise požaduje po České republice uhradit konkrétní částky cla. Za daných okolností se proto provádí úprava celního zákona speciální normou oproti § 148 daňového řádu, podle níž stanovení cla, resp. celního dluhu dlužníkovi nemusí být v okamžiku uplynutí lhůty pro stanovení cla pravomocné.

3. V § 26 se doplňuje odstavec 3, který zní:

„(3) Poskytnutím jistoty podle odstavce 1 se nezajišťuje daň z přidané hodnoty, která je spravována společně se clem, v případě dočasného uskladnění zboží

a zvláštních celních režimů s výjimkou celního režimu tranzit. To neplatí v případě osob, které jsou nespolehlivým plátcem nebo nespolehlivou osobou podle zákona upravujícího daň z přidané hodnoty.“.

K bodu 3 (§ 26 odst. 3)

Přísnější podmínky, které jsou v UCC a jeho prováděcích předpisech stanoveny pro oblast zajištění celního dluhu, a zejména pak konec přechodného období pro platnost povolení, vydaných podle dříve platných (benevolentnějších) evropských celních předpisů, stanovený na 1. květen 2019, by při zachování stávající podoby ustanovení § 26 celního zákona vyvolaly výrazné zvýšení nákladů na poskytování jistot, a tím vedly i k celkovému snížení konkurenceschopnosti hospodářských subjektů působících v České republice.

Ustanovení § 26 odst. 2 celního zákona požaduje, aby spolu se clem byla zajišťována také jiná peněžitá plnění, která jsou spravována společně se clem (slovy UCC „ostatní poplatky splatné v souvislosti s dovozem zboží“), a to včetně daně z přidané hodnoty a spotřebních daní.

Toto pravidlo dopadá mimo jiné na dočasně uskladněné zboží nebo na zboží nacházející se v některém z tzv. zvláštních celních režimů. Dočasně uskladněné zboží obecně nepodléhá cla ani jiným peněžitým plněním, vyměřovaným při dovozu (včetně daně z přidané hodnoty), a pro úplnost je možné uvést, že nepodléhá ani žádnému jinému obchodněpolitickému opatření typu zákazu či omezení. Zboží propuštěné do zvláštních celních režimů pak obecně nepodléhá cla ani jiným peněžitým plněním, vyměřovaným při dovozu (včetně daně z přidané hodnoty), a ani většině obchodněpolitických opatření typu zákazu či omezení. Celní dluh v uvedených případech může vzniknout pouze potenciálně, resp. výjimečně (viz případy porušení daného celního režimu).

Před 1. květnem 2016, kdy nabyl účinnosti UCC, byla celá dlouhá léta poměrně intenzivně, a to ve většině případů, využívána v České republice možnost daná pro shora popsané případy tehdy platnými evropskými celními předpisy, kdy celní úřad nemusel nutně vyžadovat zajištění potenciálně vzniklého celního dluhu. Bylo možné zajištění celního dluhu buďto vůbec nevyžadovat, případně ho vyžadovat pouze v částečné výši, přičemž pro poskytnutí těchto úlev nebyly legislativou stanoveny žádné konkrétní podmínky. Ani přes hojně využívání těchto úlev se však za období od vstupu do Evropské unie nevyskytly v tuzemsku žádné závažné případy daňových úniků (na dovozním cle a na dani z přidané hodnoty při dovozu zboží) v těchto situacích.

S platností od 1. května 2016 – pro povolení vydaná po tomto datu – byly v rámci nové evropské celní legislativy, zejména příslušnými ustanoveními UCC, oproti dřívější právní úpravě zásadním způsobem ztíženy podmínky stran poskytnutí úlev při zajištění celního dluhu v obou výše uvedených situacích.

Zajišťování daně z přidané hodnoty, kdy její výše zpravidla výrazně převyšuje výši samotného cla, je pro zúčastněné subjekty, zejména v případě zvláštních celních režimů, jejichž samotným principem je snížení či úplná eliminace nákladů na placení cla a daní, relativně nákladná záležitost. Tím spíše pak v rámci nových, striktních podmínek pro povolení případných úlev v oblasti zajištění.

Podle článku 89 odst. 2 poslední pododstavec UCC je dána členským státům možnost, aby jistoty, které jsou použitelné jen na jejich území (s výjimkou celního režimu tranzit), což je v České republice drtivá většina, pokrývaly nutně (alespoň) částku dovozního cla, nikoliv vnitrostátní daně. Vzhledem k výše uvedenému je namístě využít mandátu UCC a u celních jistot s platností na území České republiky v případě dočasných skladů a všech zvláštních celních režimů nadále nezahrnovat částky daně z přidané hodnoty (jako vnitrostátní daně)

do celkové výše zajištění těch celních dluhů, které mohou vzniknout. Výjimka by byla normována pouze pro případy osob, které jsou nespolehlivým plátcem nebo nespolehlivou osobou podle zákona o dani z přidané hodnoty.

V případě ostatních celních dluhů by daň z přidané hodnoty jako splatná daň byla nadále zajišťována. Povinnost zajišťovat vnitrostátní daň by se nadále a v plném rozsahu vztahovala také na spotřební daně (na které dopadá povinnost zajištění obecně, tj. i v rámci jejich vnitrostátní správy).

4. V § 38 odst. 3 písm. a) se slovo „zastupitelstvím“ nahrazuje slovem „zastoupením“.

K bodu 4 (§ 38 odst. 3 písm. a))

Navržená změna terminologicky zpřesňuje text daného ustanovení celního zákona a uvádí jej do souladu obecně používaným termínem „zastoupení mezinárodní organizace“.

5. V § 38 se doplňují odstavce 5 a 6, které znějí:

„(5) Ministerstvo obrany vydává osvědčení podle přímo použitelného předpisu Evropské unie¹⁾, na jehož základě je pozastaveno dovozní clo v případě vojenského materiálu určeného pro výhradní potřeby Ministerstva obrany nebo ozbrojených sil České republiky.

(6) Ministerstvo obrany plní informační povinnost podle přímo použitelného předpisu Evropské unie¹⁾ ve vztahu k osvědčením a k dovozům vojenského materiálu podle odstavce 5. Generální ředitelství cel poskytuje Ministerstvu obrany informace o dovozech vojenského materiálu podle odstavce 5, a to v rozsahu nezbytném pro plnění informační povinnosti podle přímo použitelného předpisu Evropské unie¹⁾. Poskytnutí těchto informací není porušením povinnosti mlčenlivosti podle daňového řádu.“

K bodu 5 (§ 38 odst. 5 a 6)

Navrhuje se úprava celního zákona navazující na pozastavení dovozního cla podle nařízení č. 150/2003. Úprava stanoví orgán příslušný pro vydání osvědčení podle tohoto nařízení, které je formální náležitostí pro uplatnění uvedeného pozastavení.

Nařízení č. 150/2003 stanovuje podmínky pro možnost uplatnění pozastavení dovozního cla či uplatnění cla nulového v případě vybraného zboží (zbraně, vojenskou výzbroj, apod.). Toto uplatnění je spojeno s osvědčením vydaným příslušným orgánem členského státu, jehož ozbrojeným silám je předmětné zboží určeno. Zároveň má každý členský stát na základě čl. 5 odst. 1 nařízení č. 150/2003 povinnost sdělit Komisi názvy orgánů, které jsou příslušné pro vydání osvědčení, a předat vzor razítka, které tyto orgány používají. Podle čl. 79 Ústavy České republiky lze působnost ministerstva a jiného správního úřadu stanovit pouze zákonem. Touto úpravou se tak navrhuje určení orgánu České republiky příslušného pro vydání osvědčení podle nařízení č. 150/2003, které současně také ukládá povinnost informovat Komisi nejpozději do tří měsíců od skončení každého kalendářního roku o celkovém počtu vydaných osvědčení, jakož i o celkové hodnotě a hrubé hmotnosti zboží dovezeného podle nařízení č. 150/2003. Tato povinnost však rovněž není nařízením č. 150/2003 uložena konkrétně buď vydávajícímu, anebo propouštějícímu orgánu, z čehož vyplývá nutnost toto stanovit

na národní úrovni.

Navrhuje se, aby orgánem vydávajícím osvědčení a plnicím uvedenou informační povinnost vůči Komisi bylo Ministerstvo obrany, s ohledem na to, že problematika obstarávání pro ozbrojené síly technologicky co nejvyspělejších a nejhodnějších zbraní a vojenské techniky a s tím spojená problematika jsou v jeho kompetenci. Současně se navrhuje, aby Generální ředitelství cel poskytovalo Ministerstvu obrany informace týkající se předmětných dovozů, tedy aby poskytovalo Ministerstvu obrany část údajů nezbytných pro splnění této informační povinnosti. S ohledem na daňový procesní režim celního řízení, správy cla a dalších souvisejících působností je třeba v tomto případě explicitně prolomit daňovou mlčenlivost podle daňového řádu.

6. Pod nadpis části desáté se vkládá nový § 61a, který včetně nadpisu zní:

„§ 61a

Zvláštní ustanovení o náležitostech rozhodnutí

Pokud je rozhodnutí správce cla vydáno elektronicky pomocí systému automatizovaného zpracování dat, nemusí obsahovat podpis úřední osoby s uvedením jména a pracovního zařazení a otisk úředního razítka; v takovém případě musí rozhodnutí obsahovat kvalifikovanou elektronickou pečeť.“

K bodu 6 (§ 61a)

Podle čl. 6 UCC, který upravuje způsoby výměny a uchování informací a obecné požadavky týkající se údajů, jsou veškeré výměny informací mezi celními orgány navzájem a mezi hospodářskými subjekty a celními orgány, jako např. celní prohlášení, žádosti nebo rozhodnutí, a uchování těchto informací, vyžadované celními předpisy, uskutečňovány prostřednictvím elektronického zpracování dat. Jiné způsoby výměny a uchování informací než metody elektronického zpracování dat se mohou použít s tím, že (i) mohou být trvalé povahy, jsou-li řádně odůvodněny druhem dopravy nebo není-li použití metod elektronického zpracování dat pro dané celní formality vhodné, nebo (ii) mohou být dočasné povahy v případě dočasného selhání počítačových systémů celních orgánů nebo hospodářských subjektů.

Z výše uvedeného vyplývá, že orgány Celní správy České republiky mají povinnost postupovat v souladu s výše uvedenými pravidly a veškeré výměny a uchování informací a obecné požadavky týkající se údajů, jako jsou veškeré výměny informací mezi celními orgány navzájem a mezi hospodářskými subjekty a celními orgány provádět prostřednictvím elektronických systémů pro výměnu informací, které jsou postupně zaváděny v souladu s prováděcím nařízením Komise (EU) 2017/2089 o technických postupech pro vývoj, údržbu a používání elektronických systémů pro výměnu a uchování informací v souladu s UCC, a prováděcím rozhodnutím komise (EU) 2016/578, kterým se zavádí pracovní program pro vývoj elektronických systémů stanovených UCC a jejich uváděním do provozu.

Podle § 102 odst. 1 písm. g) daňového řádu musí rozhodnutí správce cla obsahovat podpis úřední osoby s uvedením jména a pracovního zařazení a otisk úředního razítka. Tuto náležitost lze nahradit kvalifikovaným elektronickým podpisem úřední osoby.

Elektronické systémy zpracování dat, které jsou pro všechny celní orgány v rámci Evropské unie koncipovány jednotným způsobem, však nepředpokládají, že by dokumenty do nich

vkládáné byly opatřeny podpisem úřední osoby správce cla a otiskem úředního razítka. Tuto náležitost rozhodnutí je proto třeba pro danou množinu rozhodnutí vyloučit, což platí též pro rozhodnutí, která jsou správcem cla vydávána v rámci stejných či obdobně koncipovaných jiných systémů, v jejichž případě je jejich technické pojetí ponecháno národnímu řešení.

7. V § 64 se na konci odstavce 2 doplňuje věta „V odvolacím řízení může odvolací orgán také napadené rozhodnutí zrušit a vrátit věc k novému projednání správci cla prvního stupně s odůvodněním obsahujícím právní názor, kterým je správce cla prvního stupně vázán.“.

K bodu 7 (§ 64 odst. 2)

S účinností celního zákona bylo řízení o ZISZ přesunuto z režimu správního řádu do režimu daňového řádu, do něhož koncepčně spadá a který poskytuje institutu závazného posouzení obecnou procesní podporu (viz § 132 a 133 daňového řádu). V rámci režimu správního řádu mimo jiné platilo, že v případě, že odvolací orgán chtěl ZISZ změnit, musel rozhodnutí o ZISZ zrušit a věc vrátit celnímu úřadu k novému projednání (podle § 90 odst. 1 písm. b) správního řádu). V řadě případů, kdy daná věc např. vyžaduje dalšího obsáhlého posouzení, se tato možnost jeví účelná i v současnosti, avšak tento postup v režimu daňového řádu není možný, jelikož § 116 odst. 1 daňového řádu neumožňuje odvolacímu orgánu věc vrátit zpět k novému projednání (s výjimkou specifického případu podle ustanovení § 116 odst. 3, které je návrhem tohoto zákona též modifikováno). Navrhuje se proto pro dané řízení umožnit speciální postup odvolacího orgánu oproti úpravě daňového řádu. Odvolacímu orgánu bude tímto postupem umožněno napadené rozhodnutí zrušit a věc vrátit k novému projednání správci cla prvního stupně. Současně však odvolací orgán v odůvodnění uvede právní názor, kterým je správce cla prvního stupně vázán.

Čl. XI

Přechodná ustanovení

K čl. XI- přechodná ustanovení

1. Povolení uživatele nebo ručitele souborné jistoty a povolení zproštění povinnosti poskytnout jistotu vydaná přede dnem 1. května 2004, která nepozbyla platnosti přede dnem 1. května 2019, pozbývají platnosti dnem 1. května 2019.

K bodu 1

Všechna povolení souborných jistot a zproštění povinnosti poskytnout jistotu musí být od 1. května 2019 v souladu s ustanoveními UCC a jeho prováděcích předpisů. Z tohoto důvodu je nutné, aby povolení v této oblasti, která byla vydána před 1. květnem 2004, byla k 1. květnu 2019 zneplatněna, neboť na tato povolení nedopadají přechodná ustanovení UCC, resp. jeho prováděcích předpisů.

2. Ustanovení § 23 odst. 1 zákona č. 242/2016 Sb., ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona, se použije také v případě lhůty pro stanovení cla, která započala přede dnem nabytí

účinnosti tohoto zákona, pokud k oznámení rozhodnutí o stanovení cla došlo ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona.

K bodu 2

V souvislosti s úpravou § 23 odst. 1 celního zákona, který explicitně stanoví, že pro účely určení, zda došlo ke stanovení cla ve lhůtě pro stanovení cla, se za stanovení cla považuje oznámení rozhodnutí o jeho stanovení, je třeba tuto normu aplikovat také na případy, kdy k oznámení rozhodnutí o stanovení cla došlo za účinnosti navržené úpravy, avšak sama lhůta pro stanovení cla začala běžet dříve (a ke dni účinnosti navržené úpravy dosud neuběhla). Důvodem změny § 23 odst. 1 celního zákona jako takové je zohlednění skutečnosti, že výklad pojmu „stanovení cla“ pro účely posouzení zachování lhůty pro stanovení cla, který je zastáván evropskými orgány, resp. Komisí, považuje clo za stanovené dnem oznámení rozhodnutí o jeho stanovení, nikoliv dnem právní moci tohoto rozhodnutí, jak je obecně dovozováno v České republice. Nově navržený § 23 odst. 1 celního zákona staví tuto otázku na jisto, a to ve prospěch výkladu zastávaného evropskými orgány. Předmětnou otázku je třeba jak v zájmu daňových subjektů, tak v zájmu správce cla jednoznačně vyřešit pro co největší počet případů, a to včetně případů běžících, tj. případů, kdy lhůta pro stanovení cla dosud neuplynula. Veřejný zájem na co největším posílení právní jistoty a jednotnosti postupu v jinak obdobných situacích hovoří ve prospěch toho, aby byla v daném případě uplatněna tzv. nepravá retroaktivita, která je v právním řádu obecně přípustná, existuje-li na jejím použití legitimní zájem (viz např. nálezy Ústavního soudu Pl. ÚS 18/14). S ohledem na hmotněprávní charakter lhůty pro stanovení cla je nezbytné požadovaný stav explicitně normovat přechodným ustanovením (viz např. rozhodnutí Nejvyššího správního soudu 10 Afs 206/2017-39).

ČÁST ŠESTÁ

Změna daňového řádu

K části šesté – změna daňového řádu

Čl. XII

K čl. XII

Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění zákona č. 30/2011 Sb., zákona č. 458/2011 Sb., zákona č. 167/2012 Sb., zákonného opatření Senátu č. 344/2013 Sb., zákona č. 267/2014 Sb., zákona č. 375/2015 Sb., zákona č. 298/2016 Sb., zákona č. 368/2016 Sb., zákona č. 170/2017 Sb. a zákona č. 94/2018 Sb., se mění takto:

1. V § 8 se doplňuje odstavec 4, který zní:

„(4) Při správě daní se nepřihlíží k právnímu jednání a jiným skutečnostem rozhodným pro správu daní, jejichž převažujícím účelem je získání daňové výhody v rozporu se smyslem a účelem daňového právního předpisu.“.

K bodu 1 (§ 8 odst. 4)

Právní úprava představuje v první řadě transpozici obecného pravidla proti zneužívání daňového režimu stanoveného v čl. 6 směrnice ATAD do právního řádu České republiky, v druhé řadě pak reaguje na silící tendence dalších evropských států explicitně zakotvovat obdobná obecná pravidla proti zneužívání v oblasti daní do právních řádů, a to zejména

do právních předpisů, které jsou obdobou daňového řádu, případně do právních předpisů, které se aplikují na všechny druhy daní, které jsou v příslušném státě ukládány. Jako příklad lze na prvním místě uvést Slovensko, Německo či Rakousko, které dotčené pravidlo zakotvily ve svých daňových řádech. Další státy, kterými jsou Polsko, Francie, Itálie, Španělsko či Nizozemí pak upravují obdobu uvedeného pravidla v zákonech, které se vztahují na všechny druhy daní, jež jsou ukládány v příslušném státě. Velká Británie v právním řádu výslovně stanovuje okruh daní, na které lze obecné pravidlo proti zneužívání v oblasti daní aplikovat, přičemž tento okruh zahrnuje vedle daní z příjmů i některé další daně.

Ani navrhovaná úprava § 8 odst. 4 daňového řádu necílí pouze na oblast daní z příjmů, ale je koncipována tak, aby se zákaz zneužití práva aplikoval principiálně stejně u všech druhů daní, poplatků a jiných obdobných peněžitých plnění. Z tohoto důvodu je navrhováno doplnění obecného předpisu pro všechna tato peněžitá plnění – tj. do daňového řádu, a to především za účelem jednotnosti a vnitřní bezrozpornosti právního řádu a dále za účelem zachování právní jistoty, pokud se jedná o aplikaci principu, který je navrhovanou právní úpravou explicitně zakotvován. Ustanovení § 8 odst. 4 daňového řádu je tedy svým rozsahem působnosti širší, než je tomu u dotčeného ustanovení směrnice ATAD, které je transponováno. Jedná se však o legislativní vyjádření stávajícího stavu správní a soudní praxe v oblasti daňového práva, materiálně se tudíž o změnu současného právního stavu nejedná. Zakotvením § 8 odst. 4 do daňového řádu nedochází k úpravě dalších nových pravidel, vzhledem k tomu, že tato pravidla jsou již v právním řádu České republiky obsažena, byť pouze implicitně. Nové je tedy pouze výslovné uvedení této zásady mezi základními zásadami správy daní v daňovém řádu tak, aby aplikační praxe, která není vždy v rukou osob s právnickým vzděláním vybavených znalostí judikatury a právní teorie, měla lepší a zřetelnější oporu pro její aplikaci, čímž je mj. též sledován zájem na zvýšení právní jistoty a předvídatelnosti práva. Explicitní úprava obecného pravidla proti zneužívání v daňovém právu tak zachovává materiální kontinuitu právní úpravy navzdory navržené formální změně daňového řádu.

Naproti uvedenému by zakotvení obecného pravidla proti zneužívání pouze do zákona o daních z příjmů představovalo snížení právní jistoty adresátů právních norem, jelikož v důsledku výslovné úpravy dotčeného pravidla pouze v rámci tohoto zákona, by vznikala otázka, zda *a contrario* uvedený princip platí i pro ostatní daně. Současně by se jednalo o legislativně méně vhodné řešení, které by mohlo v budoucnu vyvolat nutnost doplňování obdobného principu do dalších daňových zákonů, vzhledem k tomu, že by se dotčené pravidlo vztahovalo pouze na daně z příjmů.

Nezbytnost explicitního promítnutí pravidla proti zneužívání do právního řádu České republiky je přitom dána požadavkem Evropské unie na průkaznost plnění povinností uložených právem Evropské unie, pokud se jedná o implementaci právních předpisů Evropské unie ze strany České republiky. V případě zachování dosavadního právního stavu, kdy obecné pravidlo proti zneužívání není výslovně zakotveno v daňových právních předpisech, přestože jej lze považovat za jejich implicitní součást, by došlo ke vzniku rozporu s formálními požadavky na řádnou implementaci práva Evropské unie, a tím i k porušení závazku České republiky vyplývajícího z práva Evropské unie.

Vzhledem ke skutečnosti, že znění navrhovaného ustanovení § 8 odst. 4 daňového řádu vychází ze současné správní praxe a tuzemské a evropské soudní praxe v oblasti daňového práva, která tak bude nadále relevantní, a vzhledem k tomu, že dotčené ustanovení neupravuje další nová pravidla, která by doposud nebyla součástí právního řádu České republiky (a to z toho důvodu, že tato pravidla v něm jsou již obsažena,

být pouze implicitně) nedochází výslovnou úpravou obecného pravidla proti zneužívání v daňovém řádu k věcné změně v rámci předpisů daňového práva. Pokud se tedy jedná o časové hledisko aplikace navrhované právní úpravy, lze předpokládat, že pokud určité jednání nepředstavovalo zneužití práva v daňové oblasti před zakotvením navrhovaného ustanovení, nebude jako zneužití práva příslušnými orgány posuzováno ani po jeho zakotvení.

Navrhované ustanovení zvolilo minimalistickou podobu právní úpravy obecného pravidla proti zneužívání, obdobně jako tomu učinily ve svých daňových řádech například Slovensko či Rakousko. Dopadají přitom jak na zneužití práva, tak na jeho obcházení, jelikož obojí má stejný účel, kterým je získání výhody v rozporu se smyslem a účelem právních předpisů. Uvedené situace se liší pouze způsobem vyjádření zneužívaného či obcházeného zákonného pravidla, které může být formulováno negativně či pozitivně, od čehož se odvíjí jeho případné zneužití (v případě pozitivního pojetí zákonného pravidla) či obcházení (v případě jeho negativního pojetí).

Systematicky je navrhovaná právní úprava zařazena za ustanovení § 8 odst. 3 daňového řádu upravující zásadu přednosti obsahu před formou, kterou lze subsumovat pod obecnou zásadu materiální pravdy. Ta s navrhovanou právní úpravou úzce souvisí, neboť ji lze využít na některé formy zneužití práva *largo sensu*.

Pravidlo obsažené v navrhované právní úpravě cílí na právní jednání a jiné právní skutečnosti rozhodné pro správu daní. Pojem „správa daní“ v obecné rovině vymezuje § 1 odst. 2 daňového řádu. Vedle samotného postupu správce daně zahrnuje tento pojem též aktivitu daňového subjektu, který má jako první činit kroky ke správnému zjištění a vypočtení daně, kterou je posléze povinen tvrdit správci daně. Transponované pravidlo má jak procesněprávní, tak hmotněprávní účinky. Příkladem je situace, kdy správce daně na základě navrhovaného ustanovení může stanovit daň ve vyšší výši, než v jaké ji tvrdí daňový subjekt, a to s odkazem na daňovou povinnost, která daňovému subjektu vyplývá z hmotněprávních předpisů.

Aplikace principu zákazu zneužití práva v daňové oblasti představuje subsidiární prostředek pro řešení krajních případů, na které nelze aplikovat pozitivní ustanovení právního řádu a při kterých dochází k chování, které si nezasluhuje právní ochrany. Atributem tohoto institutu musí být dostatečná obsahová pružnost tak, aby jeho prostřednictvím bylo možné reagovat na životní situace, které tvoří neuzavřenou množinu a na které nemůže právní norma ve své obecnosti pamatovat. Navrhované ustanovení daňového řádu proto obsahuje text „právní jednání a jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní“, čímž poskytuje správci daně (popřípadě soudu) možnost reagovat na rozličné životní situace, aniž by na základě tohoto ustanovení došlo k opomenutí některé z možných situací, které mohou za účelem zneužití práva v oblasti daní nastat.

Navržená formulace „právní jednání a jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní“ přitom vychází též z Doporučení Komise 2012/772/EU ze dne 6. prosince 2012 o agresivním daňovém plánování, které v bodě 4.3 uvádí výčet pojmů, které toto doporučení pro účely obecného pravidla proti zneužívání zahrnuje pod obecný pojem „opatření“. Tento pojem „opatření“ (jemuž odpovídá pojem „operace“ v české jazykové verzi směrnice ATAD) je použitý v české jazykové verzi zmíněného doporučení. Ve verzi anglické je užíván pojem „arrangement“, který je používán též v anglické jazykové verzi směrnice ATAD. V rámci zmíněného výčtu pak doporučení výslovně uvádí jako jeden z pojmů (které jsou pod pojem „opatření“ zahrnuty) též pojem „událost“, která podle české právní úpravy představuje právní skutečnost odlišnou od právního jednání.

Obecné pravidlo proti zneužívání obsažené v navrhované právní úpravě dále charakterizuje právní jednání a jiné právní

skutečnosti rozhodné pro správu daní, na které se aplikuje, jako právní jednání a jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní, „jejichž převažujícím účelem je získání daňové výhody v rozporu se smyslem a účelem daňových právních předpisů“. Pokud se jedná o formulaci týkající se existence řádných ekonomických důvodů relevantní právní skutečnosti a jejího účelu, vychází navrhovaná právní úprava z formulace ustanovení čl. 6 směrnice ATAD. Aby tedy správce daně mohl k relevantním skutečnostem v rámci správy daní nepřihlídnout, musí být převažujícím účelem takové skutečnosti získání daňové výhody v rozporu se smyslem a účelem daňových právních předpisů, přičemž tento účel musí být prokázán správcem daně.

Použití pojmu „převažující účel“ koresponduje s dosavadní tuzemskou judikaturou i judikaturou Soudního dvora Evropské unie, která aplikovala zásadu zneužití práva v oblasti daní, a současně reflektuje znění čl. 6 odst. 1 směrnice ATAD, která v uvedené souvislosti používá pojem „hlavním důvodem nebo jedním z hlavních důvodů“. Důvodová zpráva ke směrnici ATAD nicméně zdůrazňuje, že „v souladu s *acquis* je navrhované obecné pravidlo proti zneužívání koncipováno tak, aby odráželo testy vykonstruované povahy formulované Soudním dvorem EU pro případy uplatňování v Unii“. Aplikace těchto testů přitom byla Nejvyšším správním soudem dovozena (s ohledem na případnou odlišnou úpravu vyplývající z aplikovatelného vnitrostátního práva) i na skutkové podstaty, na které dopadají české daňové právní předpisy (viz rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 23. srpna 2006 sp. zn. 2 Afs 178/2005).

Návrh zákona se proto přidržel judikaturou zaužívaného pojmu „převažující účel“ použitý bez dalšího dovětky, byť doslovné znění překladu směrnice hovoří o „hlavním důvodu nebo jednom z hlavních důvodů“. Návrh se tím snaží zachovat kontinuitu terminologie používané judikaturou, neboť u jakéhokoli nového pokusu vyjádřit dané pravidlo jinými slovy hrozí riziko odlišného výkladu. Ostatně samotné vyjádření „hlavní nebo jeden z hlavních“ zakládá logický nesoulad. Buďto platí, že hlavním může být z množiny objektů pouze jeden, tudíž je nesmyslné hovořit o více hlavních objektech (existence obou se vzájemně popírá), anebo je naopak možné, aby bylo více hlavních objektů, pak ovšem pro jejich označení postačí svodné označení „hlavní“ (zbytek je pleonasmus). Jako nejvhodnější se tak jeví využití pojmu „převazující účel“, který oproti pojmu „hlavní“ více zdůrazňuje materiální státní věci, tj. skutečnost, že jde o účel esenciální (základní).

Užitím formulace „převažujícím účelem“ navrhované ustanovení umožní správci daně postihovat i ty případy zneužití práva v daňové oblasti, v nichž daňový subjekt záměrně nastaví skutečnosti tak, že získání výhody v rozporu se smyslem a účelem daňového právního předpisu nebude pouze jediným hlavním účelem jednání daňového subjektu, zůstane však z hlediska komplexního posouzení jednotlivých motivů účelem převažujícím (esenciálním). Pokud se tedy správci daně podaří demaskovat účely podružné, jejichž kvantita má za cíl především odvrácení pozornosti od účelu esenciálního, a přesvědčivým způsobem zdůvodnit, že tímto esenciálním účelem je získání nežádoucí daňové výhody, lze takový účel považovat za převažující.

Kritérium přítomnosti převažujícího účelu spočívajícího v získání daňové výhody v rozporu se smyslem a účelem daňového právního předpisu, přestože je kritériem subjektivní povahy, je však vždy nezbytné posuzovat s ohledem na všechny objektivní okolnosti, z nichž vyplývá, že účelem je získání daňového zvýhodnění.

Navrhovaná právní úprava nicméně necílí na situace, kdy právní řád dává daňovému subjektu možnost volit mezi několika cestami, které povedou k realizaci jeho cíle a jednu z těchto cest zvolí z důvodu její daňové výhodnosti

předpokládané zákonem. V takových případech se nebude jednat o nežádoucí postup, který by měl být správcem daně vyhodnocen jako zneužití práva v daňové oblasti, a navrhované ustanovení § 8 odst. 4 daňového řádu se neaplikuje, a to z toho důvodu, že dosažení daňové výhody předpokládané zákonodárcem nebude představovat rozpor se „smyslem a účelem daňového právního předpisu“. Uvedené odpovídá též recitálu číslo 11 směrnice ATAD, v němž směrnice uvádí, že pokud se nejedná o případ zneužití, má být daňovému subjektu nadále ponechána možnost „zvolit si pro své obchodní záležitosti tu nejefektivnější daňovou strukturu“.

Výše uvedeným převažujícím účelem relevantního právního jednání nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní pak musí podle navrhované právní úpravy být „získání daňové výhody“, která může nabývat též podoby nároku vůči veřejným rozpočtům, resp. správci daně.

Pokud se jedná o formulaci využívající spojení „daňového právního předpisu“, navazuje navrhované ustanovení terminologicky zčásti na ustanovení § 5 odst. 1 daňového řádu, které pro účely daňového řádu zavádí legislativní zkratku „právní předpis“, která zahrnuje zákony a jiné právní předpisy, resp. mezinárodní smlouvy. Samotný pojem „daňový právní předpis“ pak daňový řád používá například v § 259c daňového řádu. Nejedná se tedy z hlediska daňového řádu o nově zaváděný pojem.

V případě, že správce daně navrhované ustanovení aplikuje a k relevantním právním skutečnostem rozhodným pro správu daní nepřihlídnou, bude výše daně zjištěna a stanovena tak, jak by byla zjištěna a stanovena při uskutečnění právního jednání nebo jiné právní skutečnosti rozhodných pro správu daní, které jsou přiměřené existujícím hospodářským skutečnostem a vztahům. Stane se tak na základě ustanovení § 1 odst. 2 daňového řádu, které za cíl správy daní stanoví správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady, tj. mimo jiné nalezení daně v objektivně správné výši. Uvedený postup reflektuje čl. 6 odst. 3 směrnice ATAD. Výslovné zakotvení pravidla obsaženého v tomto článku v rámci navrhované právní úpravy tedy není nezbytné vzhledem k existenci zmíněného ustanovení § 1 odst. 2 daňového řádu, které v návaznosti na hmotněprávní ustanovení daňových zákonů již výše uvedený postup zjištění a stanovení daně upravuje.

2. V § 92 se na konci odstavce 5 tečka nahrazuje čárkou a doplňuje se písmeno f), které zní:

„f) skutečnosti rozhodné pro posouzení účelu právního jednání a jiných skutečností rozhodných pro správu daní, jejichž převažujícím účelem je získání daňové výhody v rozporu se smyslem a účelem daňového právního předpisu.“

K bodu 2 (§ 92 odst. 5 písm. f))

Navrhované ustanovení je do § 92 odst. 5 daňového řádu doplněno v návaznosti na zakotvení obecného pravidla proti zneužívání v daňové oblasti v § 8 odst. 4 daňového řádu. Důkazní povinnost správce daně je na základě tohoto ustanovení výslovně zakotvena i ve vztahu k prokazování účelu právního jednání a jiných právních skutečností, kterým je získání daňové výhody v rozporu se smyslem a účelem daňového právního předpisu a který, je-li prokázán, má za následek to, že se při správě daní nepřihlídnou k právnímu jednání a jiným skutečnostem rozhodným pro správu daní, jejichž účel je posuzován. Uvedená povinnost je výslovně v § 92 odst. 5 daňového řádu zakotvena též vzhledem k tomu, že obdobná povinnost již je upravena pro účely § 8 odst. 3 daňového řádu (tedy pro účely zásady přednosti obsahu před formou), a to v § 92 odst. 5 písm. d) daňového řádu.

3. V § 116 odst. 3 se slova „s odůvodněním a pokyny pro další řízení správci daně prvního stupně, který je právním názorem odvolacího orgánu“ nahrazují slovy „správci daně prvního stupně s odůvodněním obsahujícím právní názor, kterým je správce daně prvního stupně“.

K bodu 3 (§ 116 odst. 3)

Navrhované ustanovení v návaznosti na speciální úpravu § 64 odst. 2 celního zákona, která je tímto návrhem zákona rovněž navrhována, legislativně zpřesňuje stávající ustanovení § 116 odst. 3 daňového řádu ve věci možnosti odvolacího orgánu vrátit věc k rozhodnutí správci daně prvního stupně v režimu autoremedury. Upravené znění opouští výslovný odkaz na možnost uvést v rámci rozhodnutí odvolacího orgánu vedle odůvodnění též „pokyny pro další řízení“, neboť není výkladově jasné, zda jsou tyto pokyny součástí právního názoru odvolacího orgánu nebo nikoliv. Navržená textace je navíc inspirována částečně obdobným ustanovením § 90 odst. 1 písm. b) správního řádu.

ČÁST SEDMÁ

Změna zákona o mezinárodní spolupráci při správě daní

K části sedmá – změna zákona o mezinárodní spolupráci při správě daní

Čl. XIII

K čl. XIII

Zákon č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní a o změně dalších souvisejících zákonů, ve znění zákonného opatření Senátu č. 344/2013 Sb., zákona č. 105/2016 Sb., zákona č. 188/2016 Sb., zákona č. 92/2017 Sb. a zákona č. 305/2017 Sb., se mění takto:

1. V § 13h odst. 4 písm. c) se slova „místa trvalého nebo jiného pobytu“ nahrazují slovem „bydliště“ a slovo „a“ se nahrazuje čárkou.

K bodu 1 (§ 13h odst. 4 písm. c))

Dochází ke zpřesnění transpozice směrnice, kdy je jednoznačně ustanovením vyjádřeno, že se bude zjišťovat (a následně oznamovat) adresa podle postupů náležité péče včetně doplňujícího Komentáře CRS. Adresa bydliště musí být zjištěna v souladu s postupy náležité péče oddílu II až VII přílohy 2 zákona – tj. v případě fyzické osoby, která je oznamovanou osobou, jde o aktuální adresu bydliště založenou na listinných důkazech, ledaže by oznamující česká finanční instituce tuto adresu neevidovala, v kterémžto případě by oznamovala adresu pro doručování, kterou eviduje. Vzhledem k tomu, že toto bydliště musí být podle postupů náležité péče doloženo listinnými důkazy, ve většině případů půjde o adresu shodnou s adresou trvalého pobytu, a nemělo by tak dojít k zásadní změně při zjišťování adresy fyzické osoby-majitele účtu.

2. V § 13h odst. 4 písm. d) se slova „ve státě, kde je daňovým rezidentem, a kód tohoto státu.“ nahrazují slovy „v zúčastněném státě, jehož je rezidentem, a“.

K bodu 2 (§ 13h odst. 4 písm. d))

Dochází ke zpřesnění transpozice směrnice, kdy se údaje o daňovém identifikačním čísle nebo obdobném čísle mají zjišťovat jako samostatný údaj, nezávisle na údajích o daňové rezidenci majitele účtu a jeho ovládací osoby. Dochází k zúžení ustanovení tak, aby se daňové identifikační číslo zjišťovalo pouze v případě daňové rezidence v zúčastněném státě. Pojem daňový rezident se pak v návaznosti na § 13e odst. 5 nahrazuje pojmem rezident.

3. V § 13h odst. 4 se doplňuje písmeno e), které zní:

„e) kód státu nebo jurisdikce, jichž je majitel účtu rezidentem.“

K bodu 3 (§ 13h odst. 4 písm. e))

Dochází ke zpřesnění transpozice směrnice, kdy se explicitně upravuje, že informace o státu nebo jurisdikci, jichž je majitel účtu rezidentem, je údajem, který se zvlášť zjišťuje.

Pojem rezident je vymezen v § 13e odst. 5 resp. v § 13e odst. 6 písm. b) zákona o mezinárodní spolupráci při správě daní, případně v příslušné mezinárodní smlouvě, pokud obsahuje vymezení tohoto pojmu (srov. § 13b zákona o mezinárodní spolupráci při správě daní).

4. V § 13zd se doplňuje odstavce 3, který zní:

„(3) Pokud právní řád státu nebo jurisdikce, ze kterých je nejvyšší mateřská entita skupiny podniků, stanoví podmínky, za kterých tato skupina není nadnárodní skupinou podniků a které jsou založené na porovnání celkových konsolidovaných výnosů uvedených v konsolidované účetní závěrce této skupiny s částkou 750 000 000 EUR nebo s částkou v místní měně odpovídající 750 000 000 EUR k lednu 2015, použijí se namísto odstavce 2 tyto podmínky.“

K bodu 4 (§ 13zd odst. 3)

Z odůvodnění k pozměňovacímu návrhu přijatému na půdě Poslanecké sněmovny:

V návaznosti na doporučení Sekretariátu OECD, které vzešlo z první hodnotící zprávy České republiky ohledně implementace mechanismu zpráv podle zemí (v rámci tzv. procesu OECD peer review týkající se zejména českého právního rámce zpráv podle zemí), byla do vládního návrhu zákona, kterým se mění některé zákony v oblasti daní a některé další zákony (ST 206), zapracována mimo jiného i změna § 13zd odst. 2 zákona č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní a o změně dalších souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o mezinárodní spolupráci při správě daní“).

Doporučení OECD se Ministerstvo financí rozhodlo implementovat z toho důvodu, že podstatou fungování mechanismu zpráv podle zemí je, aby byl tento mechanismus ve všech státech a jurisdikcích, které se rozhodly tento mechanismus používat, implementován stejným způsobem.

Uvedená změna § 13zd odst. 2 zákona o mezinárodní spolupráci při správě daní spočívala v úpravě omezení povinnosti zástupného podání zprávy podle zemí českou členskou entitou, která je dceřinou společností v rámci nadnárodní skupiny podniků (tzv. local filing upravený v § 13zl odst. 2 až 4 zákona o mezinárodní spolupráci při správě daní) v situaci, kdy hodnota celkových konsolidovaných výnosů této skupiny (uvedená v její konsolidované účetní závěrce za účetní období bezprostředně předcházející vykazovanému účetnímu období) je, zejména kvůli fluktuaci měnových kurzů, pod hranici ekvivalentu částky 750 milionů EUR. Nově navržené omezení se vztahovalo pouze na případy, kdy je tato hodnota výnosů vyjádřená v domácí měně státu nejvyšší mateřské entity. Možnost vyjádřit tento práh nikoli v eurech, ale v domácí měně jurisdikce podle příslušného měnového kurzu EUR/domácí měna pro období leden 2015 umožňuje jak modelová legislativa OECD ke zprávám podle zemí, tak směrnice Rady (EU) 2016/881 ze dne 25. května 2016, kterou se mění směrnice 2011/16/EU, pokud jde o povinnou automatickou výměnu informací v oblasti daní (tzv. směrnice DAC 4), která z této modelové legislativy vychází a navazuje na ni.

Nové omezení bylo dle pokynu OECD navrženo tak, aby žádná členská entita nadnárodní skupiny podniků nemohla být podrobena povinnosti podání zprávy podle zemí, pokud jsou uvedené celkové konsolidované výnosy nižší než částka odpovídající ekvivalentu 750 000 000 EUR, vyjádřenému v domácí měně jurisdikce nejvyšší mateřské entity takové skupiny.

Anglická verze návrhu zapracovaného do vládního návrhu zákona byla jako podklad pro aktualizaci hodnocení České republiky v rámci výše uvedeného procesu peer review zaslána Sekretariátu OECD. Sekretariát OECD na toto nové znění reagoval upozorněním, že nově doplněný text podmínky v podobě výše uvedené věty „je-li tato závěrka sestavena v této měně“, může být v některých případech vykládán tak, že jde nad rámec původního doporučení OECD a je příliš omezující. Podle názoru OECD je totiž možné, aby stát implementující výměnu zpráv podle zemí připustil možnost vyjádření výše uvedené hodnoty konsolidovaných výnosů i v měně jiné, než je místní měna takového státu. Podstatné je, aby příslušný právní předpis takového státu upravující zprávy podle zemí obsahoval pravidlo, podle kterého se uvedený ekvivalent částky 750 000 000 EUR v místní měně určí (a to třeba i přepočtem z částky v cizí měně, v níž je vyjádřená hodnota konsolidovaných výnosů do měny místní).

Následující diskuze mezi Ministerstvem financí a OECD vyústila v závěr, že podle implementované koncepce zpráv podle zemí (která i na úrovni Evropské unie vychází z modelového řešení OECD) je pouze na právním řádu státu nebo jurisdikce, ze kterých je nejvyšší mateřská entita skupiny podniků, aby se vypořádala s problémem různých měn, ve kterých mohou být konsolidované výnosy (v rámci konsolidovaných finančních výkazů nadnárodní skupiny) vyjádřeny. Z tohoto důvodu se navrhuje k dosažení cíle, který byl původně sledován novelou § 13zd odst. 2 zákona o mezinárodní spolupráci při správě daní, přistoupit jiným způsobem, a sice přidáním nového odstavce 3, jehož znění by mělo dostatečně pokrýt výše uvedený závěr a zároveň respektovat různé modalitty, které v návaznosti na modelovou legislativu OECD nebo směrnici DAC 4 mohly jednotlivé státy nebo jurisdikce nejvyšší mateřské entity k řešení tohoto problému využít. Z nového znění § 13zd zároveň jasně vyplývá, kdy má být hraniční částka zjišťována podle pravidla vyjádřeného v § 13zd odst. 2 a kdy je odkazováno na právo cizího státu či jurisdikce. Nově navrženým zněním bude zajištěn soulad právní úpravy zpráv podle zemí s požadavky OECD i s požadavky vyplývajícími ze směrnice DAC 4.

5. V § 13zl odst. 2 písm. a) bod 2 zní:

„2. smluvní stát, ze kterého je nejvyšší mateřská entita, není pro daně vykazované období státem vyměňujícím zprávy podle zemí, nebo“.

K bodu 5 (§ 13zl odst. 2 písm. a) bod 2)

Dochází ke zpřesnění transpozice směrnice, kdy povinnost sestavovat a podávat zprávy podle zemí podle tohoto ustanovení bude dopadat pouze na ty nadnárodní skupiny podniků, jejichž nejvyšší mateřská entita je ze státu nebo jurisdikce (srov. zkratku v § 1 odst. 1 písm. b)), se kterým byla uzavřena mezinárodní smlouva umožňující výměnu zpráv podle zemí, avšak doposud nenabyla účinnosti dohoda příslušných orgánů, což je prováděcí dokument k těmto mezinárodním smlouvám definující podmínky výměny informací.

6. V § 13zn odst. 2 se slova „prvního vykazovaného účetního období“ nahrazují slovy „vykazovaného účetního období, ve kterém se účetní jednotka stala českou členskou entitou nadnárodní skupiny podniků“.

K bodu 6 (§ 13zn odst. 2)

Dochází k upřesnění obsahu pojmu „první vykazované účetní období“, a to zejména pro případy znovuoobnovení statusu nadnárodní skupiny podniků (například z toho důvodu, že konsolidované výnosy této skupiny podniků opět přesáhnu prahovou hodnotu 750 000 000 EUR nebo odpovídající částku v jiné měně) nebo opětovného zařazení dané entity, která je samostatnou účetní jednotkou, do některé nadnárodní skupiny podniků anebo změny daňového rezidentství dané entity do České republiky. Je žádoucí, aby i v tomto případě bylo podáno ohlášení v plném rozsahu podle § 13zn odst. 1 zákona o mezinárodní spolupráci.

Skutečnost, že česká členská entita takové skupiny byla povinna podat ohlášení v obou uvedených případech, plynula již ze stávající právní úpravy. Mohlo však být nejasné, zda jde v takovém případě o první ohlášení podle § 13zn odst. 2 zákona o mezinárodní spolupráci při správě daní, nebo zda šlo o změnu okolností, kterou je nutné ohlásit podle § 13zn odst. 4 zákona o mezinárodní spolupráci při správě daní. Spojením „první vykazované období“ se totiž mohlo rozumět buď první vykazované období vůbec, nebo první vykazované období od chvíle, kdy se naposledy tato skupina stala nadnárodní skupinou podniků, resp. kdy se naposledy entita stala členskou entitou některé nadnárodní skupiny podniků nebo od chvíle, kdy se změnilo daňové rezidentství.

Označení „účetní jednotka“ vychází z vymezení členské entity podle § 13ze zákona o mezinárodní spolupráci při správě daní.

7. V § 13zn se doplňuje odstavec 5, který zní:

„(5) Česká členská entita skupiny podniků, která přestala být nadnárodní skupinou podniků, je povinna ohlásit tuto skutečnost správci daně do konce vykazovaného účetního období, ve kterém tato skutečnost nastala.“.

K bodu 7 (§ 13zn odst. 5)

Informace o tom, že určitá skupina podniků přestane být nadnárodní skupinou podniků (k čemuž může dojít zejména z toho důvodu, že konsolidované výnosy této skupiny přestanou

převyšovat 750 000 000 EUR, či odpovídající částku v jiné měně), nemusí být řadové členské entitě této skupiny objektivně známá tak, aby ji tato entita byla schopna ohlásit do 15 dnů, kdy nastala. Tato skutečnost totiž vyplývá až z konsolidované účetní závěrky. Tato závěrka však zpravidla bývá podrobena schvalování, auditu a případně dalším činnostem vyplývajícím z právních povinností konsolidující entity. Z tohoto důvodu je obtížné určit okamžik, ke kterému došlo ke změně okolností zakládající povinnost podat ohlášení.

Podle § 13zd odst. 2 zákona o mezinárodní spolupráci při správě daní platí, že pokud má nadnárodní skupina podniků v účetním období A konsolidované výnosy nepřevyšující 750 000 000 EUR (nebo ekvivalent této částky v jiné měně), přestane být nadnárodní skupinou podniků v účetním období A+1. To se projevuje tak, že v účetním období A+2 již nebude muset podávat oznámení se zprávou podle zemí za účetní období A+1.

Nový odstavec 5 je tak speciální k § 13zn odst. 4, když stanoví, že ohlášení o tom, že v průběhu období A+1 skupina podniků přestala být nadnárodní skupinou podniků (k čemuž mohlo dojít zpravidla tak, že v účetním období A nedosáhly konsolidované výnosy prahové hodnoty), postačí podat do konce účetního období A+1. Správce daně v návaznosti na toto ohlášení pak nebude očekávat podání oznámení v průběhu účetního období A+2.

8. V § 21 se doplňuje odstavec 3, který zní:

„(3) Držitel informace podle odstavce 2 je povinen ji na vyžádání kontaktního místa poskytnout kontaktnímu místu pro účely mezinárodní spolupráce při správě daní; to neplatí, jde-li o informaci, na kterou se vztahuje zákonem uložená nebo zákonem uznaná povinnost mlčenlivosti a kterou držitel získal v souvislosti s poskytnutím právní pomoci v řízení před soudem, jiným státním orgánem či orgánem veřejné správy.“

K bodu 8 (§ 21 odst. 3)

Dochází k explicitnímu zakotvení stávajícího pravidla reagujícího na požadavek smluv upravujících výměnu informací v rámci mezinárodní spolupráce při správě daní (tedy Štrasburská úmluva, dále smlouvy o zamezení dvojímu zdanění a smlouvy o výměně informací v daňových záležitostech, označované též jako „TIEA“), podle kterých je nutné právní normy vtělené do § 21 odst. 2 zákona o mezinárodní spolupráci při správě daní chápat tak, že mají vést k průlomům bankovního tajemství a obdobných institutů zákonem uložené nebo uznané mlčenlivosti. Tím zároveň dochází i ke zpřesnění transpozice směrnice DAC.

Ve smlouvách o výměně informací v daňových záležitostech, kterými je Česká republika vázána, je pak tento průlom vyjádřen explicitně: „Každá smluvní strana zajistí, aby její příslušné orgány pro účely uvedené v článku 1 Dohody měly oprávnění získat a na žádost poskytnout:

a) informace v držení bank, jiných finančních institucí a jakékoliv osoby jednající v zastoupení nebo v postavení zmocněnce včetně pověřenců a svěřenských správců;

b) informace týkající se vlastnictví společností, sdružení, trustů, nadací, „Anstalten“ a jiných osob, včetně, v rozsahu ustanovení článku 2, informací ohledně vlastnictví jakýchkoliv dalších osob z řetězu vlastnictví; v případě trustů, informace o zakladatelích, správcích a beneficiitech; a v případě nadací informace o zakladatelích, členech správní rady a beneficiitech.“ (srov. např. čl. 5 odst. 4 Dohody mezi vládou České republiky a vládou Bermud o výměně informací v daňových záležitostech, vyhlášené pod č. 48/2012 Sb. m. s.).

V dalších citovaných mezinárodních smlouvách (tedy ve Štrasburské úmluvě a ve smlouvách o zamezení dvojímu zdanění) není povinnost zajistit přístup k těmto informacím zakotvena výslovně, plyne však z doprovodných dokumentů k uplatňování těchto smluv, např. z komentáře OECD ke Štrasburské úmluvě (OECD, RADA EVROPY. *The Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters: Amended by the 2010 Protocol*. Paříž: OECD Publishing, 2011. ISBN 978-92-64-11560-6., s. 83–85), z komentáře k modelové smlouvě OECD o zamezení dvojímu zdanění (OECD. *Model Tax Convention on Income and on Capital 2014: Full version*. Paříž: OECD Publishing, 2015a. ISBN 978-92-64-23902-9. s. C(26)-24) a z komentáře k modelové smlouvě OECD o výměně informací v daňových záležitostech (OECD. *Agreement on Exchange of Information on Tax Matters*. 2002. Dostupné také z: <http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/2082215.pdf>, s. 27), má toto ustanovení být vykládáno jako průlom bankovního tajemství a obdobných institutů v plném rozsahu. Výbor OECD pro daňové záležitosti (CFA – Committee on Fiscal Affairs) pak doporučil podniknout kroky k co největšímu prolomení bankovního tajemství pro účely správy daní (OECD. *Improving access to bank information for tax purposes*. Paříž: OECD Publications, 2000. ISBN 92-641-7649-7. s. 45.). Blíže k tématu srov. TULÁČEK, Michal. Nakládání s informacemi vyměřovanými při mezinárodní spolupráci při správě daní. *Acta Universitatis Carolinae: Iuridica*. 2018, **64** (1), 101-109. DOI: 10.14712/23366478.2017.43, ISSN 0323-0619.

Nejde o novou právní povinnost, protože ta již mohla být dovozována z § 57 odst. 1 písm. a) a d) daňového řádu, přičemž § 21 odst. 1 a 2 zákona o mezinárodní spolupráci při správě daní stanovoval podmínky, za kterých lze či nelze poskytnutí informací požadovat. Stávající znění § 21 zákona o mezinárodní spolupráci při správě daní však otevíralo prostor pro velmi široký průlom mlčenlivosti. I když je totiž při mezinárodní spolupráci při správě daní respektována zákonem uložená nebo uznaná mlčenlivost (§ 21 odst. 1 zákona o mezinárodní spolupráci při správě daní), tedy například mlčenlivosti advokáta, ale i zpovědní tajemství, tak by se podle stávajícího znění § 21 odst. 2 písm. b) a c) tato mlčenlivost neuplatnila v případech, kdy má požadované informace osoba jednající jménem nebo na účet osoby, které se poskytnutí informací týká, nebo které se týkají vlastnických podílů. Tím by však mohlo dojít k nepřiměřenému zásahu do advokátní mlčenlivosti v oblasti poskytování právní pomoci v řízení před soudem nebo jiným orgánem veřejné moci. Z tohoto důvodu se navrhuje přesunout povinnost poskytovat informace přímo do zákona o mezinárodní spolupráci při správě daní, a to při současném zúžení této povinnosti pouze na případy, kdy nedochází k realizaci práva na právní pomoc v řízení před soudy nebo jinými orgány veřejné moci podle čl. 37 odst. 2 Listiny základních práv a svobod.

9. V příloze č. 1 čl. E bodě 8 se věty třetí a čtvrtá zrušují.

K bodu 9 (Příloha č. 1 čl. E bod 8)

Dochází k přesunu tohoto ustanovení přímo do čl. B oddílu III, kterého se týká, protože se zároveň zavádí obdobné ustanovení do oddílu VI. Přesouvané ustanovení není definicí, ale vymezuje povinnosti oznamující české finanční instituce, a proto systematicky nepatří do přílohy č. 1.

10. V příloze č. 2 oddílu I čl. B se na konci textu věty první doplňují slova „ ; to neplatí, pokud má oznamující česká finanční instituce podle jiného právního předpisu povinnost si DIČ nebo datum narození opatřit“.

K bodu 10 (Příloha č. 2 oddíl I čl. B věta první)

Dochází ke zpřesnění transpozice směrnice. Novelizované ustanovení v dosavadním znění upravovalo výjimku z povinnosti oznamovat DIČ a datum narození majitele účtu, pokud oznamující česká finanční instituce těmito údaji nedisponuje. Nově se tato výjimka omezuje tak, aby se nevztahovala na případy, kdy oznamující česká finanční instituce sice těmito údaji fakticky nedisponuje, ale zákon nebo jiný předpis (například nařízení Evropské unie) jí ukládá povinnost si tyto údaje opatřit.

11. V příloze č. 2 oddílu III čl. B se doplňuje bod 7, který zní:

„7. Jestliže u účtu s nižší hodnotou, u kterého byl použit postup podle bodu 1, dojde ke změně okolností, ze kterých se oznamující česká finanční instituce dozví nebo má důvod předpokládat, že původní listinné důkazy prokazující aktuální adresu bydliště jsou nesprávné nebo nespolehlivé, oznamující česká finanční instituce ve lhůtě do konce kalendářního roku, ve kterém se o změně okolností dozvěděla, nebo do 90 dnů ode dne, kdy se o změně okolností dozvěděla, podle toho, která skutečnost nastane později, získá čestné prohlášení, ve kterém je uvedeno, kde je aktuální adresa bydliště, a listinné důkazy prokazující tuto skutečnost. Pokud oznamující česká finanční instituce nezíská čestné prohlášení a listinné důkazy do konce lhůty, je povinna uplatnit postup pro vyhledávání v elektronických záznamech podle bodů 2 až 6.“

K bodu 11 (Příloha č. 2 oddíl III čl. B bod 7)

Podle bodu odůvodnění č. 13 směrnice DAC 2 a podle čl. I odst. 1 písm. f) Mnohostranné dohody příslušných orgánů, která byla za Českou republiku podepsána v Berlíně 29. října 2014 (dále jen jako „MCAA“) je při výkladu a uplatňování pravidel plynoucích ze společného standardu pro oznamování (tzv. CRS) třeba zohledňovat i komentář OECD k tomuto standardu. Hodnotitelé Globálního fóra Českou republiku upozornili, že bude v další fázi zvláště sledována implementace a uplatňování příslušných částí komentářů zpřesňujících společný standard pro oznamování v praxi. Z tohoto důvodu se navrhuje zapracovat dále uvedenou část komentáře do zákona, aby bylo zaručeno, že finanční instituce bude postupovat v souladu s jeho zněním.

Podle oddílu III bodu 13 komentáře ke společnému standardu pro oznamování má u dříve existujících účtů fyzických osob s nižší hodnotou, u kterých byla země daňové rezidence majitele účtu odvozena z bydliště uvedeného v listinných důkazech, vést změna okolností, která znevěrohodní tyto důkazy, ke krokům oznamující české finanční instituce, které tento stav napraví. Oznamující česká finanční instituce má do 90 dnů, případně do konce kalendářního roku, podle toho co nastane později, buď opatřit čestné prohlášení, včetně nových listinných důkazů tuto skutečnost potvrzujících, nebo musí uplatnit postup pro vyhledávání v elektronických záznamech (tedy stejný postup, který by tato instituce uplatnila, kdyby listinné důkazy o adrese bydliště nikdy nezískala).

12. V příloze č. 2 oddílu IV čl. C se za slovo „získá“ vkládají slova „do konce kalendářního roku, ve kterém se o změně okolností dozvěděla, nebo do 90 dnů ode dne, kdy se o změně okolností dozvěděla, podle toho, která skutečnost nastane později,“ a na konci článku se doplňují věty „Oznamující česká finanční instituce může namísto získání nového čestného prohlášení ve stejné lhůtě získat uspokojivé vysvětlení, podle potřeby doplněné o dokumentaci, prokazující správnost a spolehlivost původního čestného prohlášení. Oznamující česká finanční instituce o tomto vysvětlení učiní záznam, ve kterém uvede jeho obsah, a spolu s ním uchová i případnou dokumentaci. Pokud oznamující česká finanční instituce ve stejné lhůtě nezíská ani platné čestné prohlášení, ani uspokojivé vysvětlení, má se za to, že je majitel účtu rezidentem jak státu nebo jurisdikce uvedených v původním čestném prohlášení, tak státu nebo jurisdikce vyplývajících ze změněných okolností.“

K bodu 12 (Příloha č. 2 oddíl IV čl. C)

Podle bodu odůvodnění č. 13 směrnice DAC 2 a podle čl. I odst. 1 písm. f) MCAA je při výkladu a uplatňování pravidel plynoucích ze společného standardu pro oznamování (tzv. CRS) třeba zohledňovat i komentář OECD k tomuto standardu. Hodnotitelé Globálního fóra Českou republiku upozornili, že bude v další fázi zvláště sledována implementace a uplatňování příslušných částí komentářů zpřesňujících společný standard pro oznamování v praxi. Z tohoto důvodu se navrhuje zapracovat dále uvedenou část komentáře do zákona, aby bylo zaručeno, že finanční instituce bude postupovat v souladu s jeho zněním.

Podle oddílu IV bodů 12 až 15 komentáře ke společnému standardu pro oznamování u nových účtů fyzických osob nemusí změna okolností nutně vést k povinnosti oznamující české finanční instituce opatřit nové čestné prohlášení, pokud tato instituce získá uspokojivé vysvětlení, které prokáže správnost dosavadního čestného prohlášení. Toto vysvětlení může být případně podpořeno další dokumentací. Oznamující česká finanční instituce je povinna toto vysvětlení včetně podpůrné dokumentace zaznamenat a uchovávat podle § 13j zákona o mezinárodní spolupráci při správě daní. K tomuto doplnění čestného prohlášení nebo k získání uspokojivého vysvětlení musí dojít do 90 dnů. Pokud v této lhůtě nedojde k nápravě, musí být oznamující česká finanční instituce považovat majitele účtu jak za daňového rezidenta státu nebo jurisdikce, které jsou uvedeny v čestném prohlášení, tak za daňového rezidenta státu nebo jurisdikce, o který lze uvažovat v důsledku změny okolností.

13. V příloze č. 2 oddílu V čl. D se doplňuje bod 3, který zní:

„3. V případě, kdy se vyžaduje získat čestné prohlášení týkající se ovládací osoby pasivní nefinanční entity, ale oznamující česká finanční instituce toto čestné prohlášení nezískala, vyjde oznamující česká finanční instituce při určení toho, zda je tato ovládací osoba oznamovanou osobou, z indicií uvedených v oddíle III čl. B bodě 2, pokud jimi disponuje.“

K bodu 13 (Příloha č. 2 oddíl V čl. D bod 3)

Podle bodu odůvodnění č. 13 směrnice DAC 2 a podle čl. I odst. 1 písm. f) MCAA je při výkladu a uplatňování pravidel plynoucích ze společného standardu pro oznamování (tzv. CRS) třeba zohledňovat i komentář OECD k tomuto standardu. Hodnotitelé Globálního fóra Českou republiku upozornili, že bude v další fázi zvlášť sledována implementace a uplatňování příslušných částí komentářů zpřesňujících společný standard pro oznamování v praxi. Z tohoto důvodu se navrhuje zpracovat dále uvedenou část komentáře do zákona, aby bylo zaručeno, že finanční instituce bude postupovat v souladu s jeho zněním.

Podle oddílu V bodu 24 komentáře ke společnému standardu pro oznamování se stanoví náhradní pravidlo pro případy, kdy je u dříve existujících účtů entit nutné získat čestné prohlášení prokazující daňovou rezidenci ovládající osoby pasivní nefinanční entity. Pokud oznamující česká finanční instituce takové prohlášení nezíská, musí postupovat podle oddílu III čl. B bodu 2 a musí provést šetření ve svých elektronických záznamech za účelem dovození státu nebo jurisdikce daňové rezidence.

14. V příloze č. 2 oddílu V čl. E bodě 3 se za slovo „musí“ vkládají slova „ve lhůtě do konce kalendářního roku, ve kterém se o změně okolností dozvěděla, nebo do 90 dnů ode dne, kdy se o změně okolností dozvěděla, podle toho, která skutečnost nastane později,“ a na konci bodu se doplňují věty „Oznamující česká finanční instituce může namísto postupů uvedených v článku D ve stejné lhůtě získat uspokojivé vysvětlení, podle potřeby doplněné o dokumentaci, prokazující správnost a spolehlivost původního čestného prohlášení nebo původních listinných důkazů. Oznamující česká finanční instituce o tomto vysvětlení učiní záznam, ve kterém uvede jeho obsah, a spolu s ním uchová i případnou dokumentaci.“.

K bodu 14 (Příloha č. 2 oddíl V čl. E bod 3)

Podle bodu odůvodnění č. 13 směrnice DAC 2 a podle čl. I odst. 1 písm. f) MCAA je při výkladu a uplatňování pravidel plynoucích ze společného standardu pro oznamování (tzv. CRS) třeba zohledňovat i komentář OECD k tomuto standardu. Hodnotitelé Globálního fóra Českou republiku upozornili, že bude v další fázi zvlášť sledována implementace a uplatňování příslušných částí komentářů zpřesňujících společný standard pro oznamování v praxi. Z tohoto důvodu se navrhuje zpracovat dále uvedenou část komentáře do zákona, aby bylo zaručeno, že finanční instituce bude postupovat v souladu s jeho zněním.

Podle oddílu V bodu 27 komentáře ke společnému standardu pro oznamování se pro případ změny okolností, kdy má být proveden postup podle oddílu V čl. D stanoví lhůta 90 dnů resp. do konce daného kalendářního roku, podle toho, který okamžik nastane později. Namísto postupu podle čl. D však může oznamující česká finanční instituce získat uspokojivé vysvětlení, které potvrdí věrohodnost původního čestného prohlášení nebo jiné zpochybněné dokumentace. Toto vysvětlení může být případně podpořeno další dokumentací. Oznamující česká finanční instituce je povinna toto vysvětlení včetně podpůrné dokumentace zaznamenat a uchovávat podle § 13j zákona o mezinárodní spolupráci při správě daní.

15. V příloze č. 2 oddílu VI se na začátek věty druhé vkládá označení článku „A“ a na konci oddílu se doplňuje článek B, který zní:

„B. Jestliže u nového účtu entity dojde ke změně okolností, ze kterých se oznamující česká finanční instituce dozví nebo má důvod předpokládat, že původní čestné prohlášení nebo jiná dokumentace týkající se tohoto účtu jsou nesprávné nebo nespolehlivé, uplatní oznamující česká finanční instituce u tohoto účtu postup podle oddílu V čl. E bodu 3.“.

K bodu 15 (Příloha č. 2 oddíl VI čl. B)

Podle bodu odůvodnění č. 13 směrnice DAC 2 a podle čl. I odst. 1 písm. f) MCAA je při výkladu a uplatňování pravidel plynoucích ze společného standardu pro oznamování (tzv. CRS) třeba zohledňovat i komentář OECD k tomuto standardu. Hodnotitelé Globálního fóra Českou republiku upozornili, že bude v další fázi zvlášť sledována implementace a uplatňování příslušných částí komentářů zpřesňujících společný standard pro oznamování v praxi. Z tohoto důvodu se navrhuje zpracovat dále uvedenou část komentáře do zákona, aby byla zaručena, že finanční instituce bude postupovat v souladu s jeho zněním.

Podle oddílu VI bodu 21 komentáře ke společnému standardu pro oznamování se má i v případě nových účtů entit uplatnit postup pro případ změny okolností, na základě které oznamující česká finanční instituce dospěje k tomu, že dosavadní čestné prohlášení nebo jiné dokumenty prokazující daňovou rezidenci ovládajících osob jsou nesprávné nebo nespolehlivé. Uplatněný postup má být stejný jako v případě dříve existujících účtů entit.

ČÁST OSMÁ

Změna zákona o Finanční správě České republiky

K části osmé – změna zákona o Finanční správě České republiky

Čl. XIV

K čl. XIV

Zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění zákona č. 458/2011 Sb., zákona č. 407/2012 Sb., zákona č. 164/2013 Sb., zákona č. 241/2013 Sb., zákonného opatření Senátu č. 344/2013 Sb., zákona č. 250/2014 Sb., zákona č. 267/2014 Sb., zákona č. 377/2015 Sb., zákona č. 188/2016 Sb., zákona č. 243/2016 Sb., zákona č. 14/2017 Sb. a zákona č. .../2018 Sb., se mění takto:

1. V § 3 odst. 2 se za slova „ředitele a“ vkládá slovo „určení“.

K bodu 1 (§ 3 odst. 2)

Navržená změna terminologicky zpřesňuje text daného ustanovení zákona o Finanční správě a uvádí jej do souladu se zákonem o státní službě, který v souvislosti s osobou zástupce představeného nepředpokládá jeho „jmenování“, ale „určení“ (viz jeho § 9 odst. 7).

2. V § 3 odst. 3 úvodní části ustanovení se slova „a jeho zástupcem“ zrušují a za slovo „jmenován“ se vkládají slova „a jeho zástupcem může být určen“.

K bodu 2 (§ 3 odst. 3)

Navržená změna terminologicky zpřesňuje text daného ustanovení zákona o Finanční správě a uvádí jej do souladu se zákonem o státní službě, který v souvislosti s osobou zástupce představeného nepředpokládá jeho „jmenování“, ale „určení“ (viz jeho § 9 odst. 7).

3. V § 3 odstavec 5 zní:

„(5) Generální ředitel kromě služebních předpisů, k jejichž vydání je příslušný podle zákona o státní službě, vydává

- a) organizační řád Finanční správy České republiky a
- b) služební předpisy, které zavazují státní zaměstnance v orgánech finanční správy, zaměstnance v pracovním poměru vykonávající v orgánech finanční správy činnosti, které zahrnuje státní služba podle zákona o státní službě, a osoby ve služebním poměru podle jiného zákona zařazené k výkonu služby v orgánech finanční správy, je-li pro více orgánů finanční správy nezbytná jednotná úprava organizačních věcí státní služby.“

K bodu 3 (§ 3 odst. 5)

Podle § 11 odst. 1 zákona o státní službě služební předpis stanoví organizační věci státní služby. Jak vyplývá i z dalších ustanovení tohoto zákona, služební předpisy upravují i další skutečnosti, a jsou tedy v podstatě vnitřními předpisy vydávanými služebním orgánem pro státní zaměstnance. Služební předpisy mohou konkretizovat oprávnění a povinnosti vyplývající ze zákona o státní službě a dalších právních předpisů vztahujících se k výkonu státní služby, např. problematiku odměňování v této službě nebo bezpečnost a ochranu zdraví při práci, požadavky na dané služební místo, jako např. úroveň znalostí cizího jazyka, odborné požadavky, rozvržení pracovní doby atd. Služební předpis je závazný nejen pro všechny státní zaměstnance služebního úřadu, ale i pro zaměstnance v pracovním poměru vykonávající ve služebním úřadu činnosti zahrnuté pod službu podle § 5 zákona o státní službě.

Služební předpis vydává podle § 11 odst. 4 zákona o státní službě služební orgán. Služební předpisy v orgánech Finanční správy České republiky vydávají vedoucí služebního úřadu. Zákon o státní službě v § 9 odst. 5 stanoví, že vedoucím služebního úřadu je ten, kdo podle jiného zákona stojí v čele tohoto správního úřadu a tento úřad řídí, bez ohledu na to, zda je státním zaměstnancem. Podle zákona o Finanční správě je vedoucím služebního úřadu generální ředitel Generálního finančního ředitelství, ředitel Odvolacího finančního ředitelství a ředitelé finančních úřadů.

Podle ustanovení § 1 odst. 4 zákona o Finanční správě je Generální finanční ředitelství jedinou účetní jednotkou pro celou soustavu Finanční správy České republiky. Odvolací finanční ředitelství a finanční úřady nejsou účetními jednotkami a pro účely hospodaření s majetkem státu, účetnictví a pracovních vztahů mají postavení vnitřních organizačních jednotek Generálního finančního ředitelství. Uvedené pravidlo § 1 odst. 4 zákona o Finanční správě znamená, že Odvolací finanční ředitelství a finanční úřady jsou pro dané explicitně stanovené účely nesamostatnými vnitřními

útvary Generálního finančního ředitelství. Služebněprávní vztahy nicméně nelze v daném kontextu podřadit pod pojem „pracovněprávní vztahy“, tj. na služebněprávní vztahy dané ustanovení nedopadá, a nemění tedy pozici Odvolacího finančního ředitelství a finančních úřadů jako služebních úřadů a jejich ředitelů jako služebních orgánů. Významnou výjimkou je však otázka financování služebněprávních vztahů, protože Generální finanční ředitelství i v těchto vztazích má postavení jediné účetní jednotky.

Na této skutečnosti nic nemění ani ustanovení § 16 zákona o státní službě, které stanoví, že „nadřízený služební úřad plní v organizačních věcech služby, služebních vztahů státních zaměstnanců a pracovních vztahů zaměstnanců ve správním úřadu úkoly za ... Odvolací finanční ředitelství nebo finanční úřad“. Toto ustanovení se totiž vztahuje pouze na úkoly služebního úřadu (konkrétně Odvolacího finančního ředitelství a finančních úřadů), nikoliv již na pravomoci služebních orgánů (ředitelů Odvolacího finančního ředitelství a finančních úřadů).

S ohledem na výše uvedené je úprava v této oblasti značně komplikovaná a z pohledu organizace orgánů Finanční správy České republiky přináší řadu praktických problémů, které jsou z pohledu stávající právní úpravy jen obtížně řešitelné. Na tuto skutečnost reagovala v oblasti služebních předpisů již prvotní úprava zákona o Finanční správě, která v jeho § 3 odst. 5 explicitně stanovila, že organizační řád Finanční správy České republiky jako nejdůležitější služební předpis vydává generální ředitel Generálního finančního ředitelství. Tato úprava se však jeví jako nedostatečná a z pohledu vydávání služebních předpisů situaci v některých ohledech dále komplikuje. Navrhuje se proto, aby služební předpisy orgánů Finanční správy České republiky bylo možné vydávat nejen pro jednotlivý orgán Finanční správy České republiky, ale též jednotně pro všechny orgány Finanční správy České republiky generálním ředitelem Generálního finančního ředitelství jako jediným služebním orgánem. V tomto rozsahu své kompetence pak bude generální ředitel Generálního finančního ředitelství služebním orgánem i pro jiné služební úřady v rámci orgánů Finanční správy České republiky. Tento postup bude zvolen především za situace, kdy se bude jednat o potřebu některé otázky organizačních věcí státní služby upravit centrálně pro celou soustavu orgánů.

Na straně druhé není žádoucí zcela vyloučit možnost služební normotvorby na úrovni služebních orgánů na nižších stupních soustavy Finanční správy České republiky, a to jak s ohledem na potřebu lokální konkretizace některých centrálně stanovených pravidel, tak s ohledem na zajištění přiměřeného prostoru pro správní uvážení v rámci rozhodování ve věcech služby v konkrétních případech.

Pokud by tedy generální ředitel Generálního finančního ředitelství podle tohoto ustanovení služební předpis nevydal, pak by platilo, že v oblastech které nejsou upraveny služebními předpisy generálního ředitele Generálního finančního ředitelství, je pravomoc vedoucího služebního úřadu (ředitele Odvolacího finančního ředitelství a ředitele finančního úřadu) jako služebního orgánu vydat služební předpis zachována.

S ohledem na ustanovení § 11 odst. 3 zákona o státní službě, z něhož vyplývá, že závaznost služebního předpisu je posuzována vždy v rámci služebního úřadu, v jehož čele je vedoucí služebního úřadu jako služební orgán, je explicitně stanoveno, že služební předpisy vydané generálním ředitelem Generálního finančního ředitelství lze vydávat se závazností pro státní zaměstnance zařazené k výkonu služby v orgánech Finanční správy České republiky, zaměstnance v pracovním poměru vykonávající činnosti, jež zahrnuje státní služba podle zákona o státní službě, v orgánech Finanční správy České republiky, a osoby ve služebním poměru podle jiného zákona zařazené k výkonu služby v orgánech Finanční správy České

republiky.

Tato úprava tedy nově předpokládá pravomoc generálního ředitele Generálního finančního ředitelství vydávat centrálně služební předpisy v orgánech Finanční správy České republiky, a to pro stanovený okruh těchto orgánů, pokud budou zajišťovat jednotnost úpravy některých otázek organizačních věcí státní služby. Nicméně nevylučuje, aby v jejich mezích, resp. v otázkách jimi neupravených nadále fungovala služební normotvorba na nižší úrovni. V otázce bezrozpornosti vnitřní normotvorby v orgánech Finanční správy České republiky je pak rozhodující ustanovení § 12 odst. 1 zákona o státní službě, podle něhož nesmí být služební předpis v rozporu se služebním předpisem vydaným služebním orgánem v nadřazeném služebním úřadu.

Na generálního ředitele Generálního finančního ředitelství současně z povahy věci přejdou další působnosti a pravomoci, které jsou na základě zákona o státní službě stanoveny služebnímu orgánu, který daný služební předpis vydal. Příkladem může být ustanovení § 11 odst. 5 zákona o státní službě, které stanoví služebnímu orgánu povinnost vést přehled platných služebních předpisů, včetně povinnosti tento přehled aktualizovat.

4. V § 6 odst. 2 se za slova „ředitele a“ vkládá slovo „určení“.

K bodu 4 (§ 6 odst. 2)

Navržená změna terminologicky zpřesňuje text daného ustanovení zákona o Finanční správě a uvádí jej do souladu se zákonem o státní službě, který v souvislosti s osobou zástupce představeného nepředpokládá jeho „jmenování“, ale „určení“ (viz jeho § 9 odst. 7).

5. V § 6 se doplňuje odstavce 3, který zní:

„(3) Zástupcem ředitele může být určen pouze státní zaměstnanec, který splňuje předpoklad vzdělání stanovený pro služební místo ředitele a předpoklad praxe požadované v posledním kole výběrového řízení na vedoucího služebního úřadu podle zákona o státní službě.“

K bodu 5 (§ 6 odst. 3)

Navržená změna navazuje na předpokládanou úpravu v ustanovení § 14a zákona o Finanční správě, která rozšiřuje oproti obecné úpravě § 14 odst. 3 a 4 zákona o státní službě oprávnění ředitele Odvolacího finančního ředitelství pověřit svého zástupce také výkonem pravomoci rozhodovat ve věci přijetí do služebního poměru, jmenování na služební místo představeného, odvolání ze služebního místa představeného nebo skončení služebního poměru. Současně v době nepřítomnosti ředitele Odvolacího finančního ředitelství bude zástupce vykonávat také jeho pravomoc rozhodovat ve věci přijetí do služebního poměru, jmenování na služební místo představeného, odvolání ze služebního místa představeného nebo skončení služebního poměru.

S ohledem na to, že zákon o státní službě nestanoví pro zástupce vedoucího služebního úřadu stejné předpoklady a požadavky, jako jsou kladeny na vedoucího služebního úřadu, je z tohoto pohledu žádoucí v případě úpravy, kdy se postavení a rozsah pravomocí zástupce vedoucího služebního úřadu blíží postavení a rozsahu pravomocí samotného vedoucího služebního úřadu, předpoklady a požadavky na zástupce rozšířit. Nově tedy bude moci být určen zástupcem ředitele

Odvolacího finančního ředitelství pouze státní zaměstnanec, který splňuje předpoklad vzdělání stanovený pro služební místo ředitele, kterého zastupuje, a který by v případě účasti v posledním kole výběrového řízení na služební místo vedoucího služebního úřadu splňoval předpoklad délky praxe v uplynulém období stanovený podle zákona o státní službě. Podle ustanovení § 54 odstavce 5 zákona o státní službě se může ve druhém kole výběrového řízení na obsazení volného služebního místa vedoucího služebního úřadu, které je podle současného znění zákona o státní službě posledním kolem výběrového řízení, zúčastnit „*státní zaměstnanec vykonávající službu na služebním místě představeného ve správním úřadu, který v uplynulých 8 letech vykonával nejméně po dobu 4 let ve správním úřadu, instituci Evropské unie, mezinárodní organizaci, regionální radě, Kanceláři prezidenta republiky, Kanceláři Poslanecké sněmovny, Kanceláři Senátu nebo jako uvolněný člen zastupitelstva kraje nebo obce s rozšířenou působností činnosti podle § 5 nebo činnosti obdobné*“.

6. V § 9 odst. 2 se za slova „ředitele a“ vkládá slovo „určení“.

K bodu 6 (§ 9 odst. 2)

Navržená změna terminologicky zpřesňuje text daného ustanovení zákona o Finanční správě a uvádí jej do souladu se zákonem o státní službě, který v souvislosti s osobou zástupce představeného nepředpokládá jeho „jmenování“, ale „určení“ (viz jeho § 9 odst. 7).

7. V § 9 se doplňuje odstavce 3, který zní:

„(3) Zástupcem ředitele může být určen pouze státní zaměstnanec, který splňuje předpoklad vzdělání stanovený pro služební místo ředitele a předpoklad praxe požadované v posledním kole výběrového řízení na vedoucího služebního úřadu podle zákona o státní službě.“

K bodu 7 (§ 9 odst. 3)

Navržená změna navazuje na předpokládanou úpravu v ustanovení § 14a zákona o Finanční správě, která rozšiřuje oproti obecné úpravě § 14 odst. 3 a 4 zákona o státní službě oprávnění ředitele finančního úřadu pověřit svého zástupce také výkonem pravomoci rozhodovat ve věci přijetí do služebního poměru, jmenování na služební místo představeného, odvolání ze služebního místa představeného nebo skončení služebního poměru. Současně v době nepřítomnosti ředitele finančního úřadu bude zástupce vykonávat také jeho pravomoc rozhodovat ve věci přijetí do služebního poměru, jmenování na služební místo představeného, odvolání ze služebního místa představeného nebo skončení služebního poměru.

S ohledem na to, že zákon o státní službě nestanoví pro zástupce vedoucího služebního úřadu stejné předpoklady a požadavky, jako jsou kladeny na vedoucího služebního úřadu, je z tohoto pohledu žádoucí v případě úpravy, kdy se postavení a rozsah pravomocí zástupce vedoucího služebního úřadu blíží postavení a rozsahu pravomocí samotného vedoucího služebního úřadu, předpoklady a požadavky na zástupce rozšířit. Nově tedy bude moci být určen zástupcem ředitele finančního úřadu pouze státní zaměstnanec, který splňuje předpoklad vzdělání stanovený pro služební místo ředitele, kterého zastupuje, a který by v případě účasti v posledním kole výběrového řízení na služební místo vedoucího služebního úřadu splňoval předpoklad délky praxe v uplynulém období stanovený podle zákona o státní službě. Podle ustanovení § 54

odstavce 5 zákona o státní službě se může ve druhém kole výběrového řízení na obsazení volného služebního místa vedoucího služebního úřadu, které je podle současného znění zákona o státní službě posledním kolem výběrového řízení, zúčastnit „*státní zaměstnanec vykonávající službu na služebním místě představeného ve správním úřadu, který v uplynulých 8 letech vykonával nejméně po dobu 4 let ve správním úřadu, instituci Evropské unie, mezinárodní organizaci, regionální radě, Kanceláři prezidenta republiky, Kanceláři Poslanecké sněmovny, Kanceláři Senátu nebo jako uvolněný člen zastupitelstva kraje nebo obce s rozšířenou působností činnosti podle § 5 nebo činnosti obdobné*“.

8. V § 11 odst. 2 se za písmeno g) vkládá nové písmeno h), které zní:

„h) poplatník daně z hazardních her, a to pro účely správy daně z hazardních her,“.

Dosavadní písmeno h) se označuje jako písmeno i).

K bodu 8 (§ 11 odst. 2 písm. h))

Navrhovaná změna právní úpravy spočívá v přesunu příslušnosti správce daně pro daň z hazardních her na Specializovaný finanční úřad rozšířením okruhu vybraných subjektů, pro které je tento úřad příslušný, o poplatníky daně z hazardních her. Navrhuje se, aby mezi vybrané subjekty byli zařazeni všichni provozovatelé hazardních her, včetně nelegálních provozovatelů, tzn. jak provozovatelé povolovaných hazardních her, tak i ohlašovaných hazardních her. K přesunu příslušnosti správce daně nicméně dochází pouze pro účely správy daně z hazardních her a příslušnost správce daně pro ostatní daně zůstává zachována podle stávajících pravidel pro určení příslušnosti správce daně. Jinými slovy, pokud se pro účely správy jiných daní poplatník daně z hazardních her za vybraný subjekt nepovažuje, ve vztahu ke správě těchto jeho daní bude příslušný správce daně podle dosavadních obecných pravidel. Je nicméně možné, aby se takový daňový subjekt stal vybraným subjektem současně z jiného důvodu podle § 11 odst. 2 zákona o Finanční správě, typicky z důvodu dosažení obratu podle písm. a); v takovém případě bude Specializovaný finanční úřad pro takový daňový subjekt příslušný nejen pro účely správy daně z hazardních her, ale i pro účely správy všech ostatních daní.

Správa daně z hazardních her nicméně nadále zůstává součástí věcné působnosti ostatních finančních úřadů ve smyslu § 10 zákona o Finanční správě. Vzhledem k prohlášení všech poplatníků daně z hazardních her za vybrané subjekty se však fakticky jediným správcem daně z hazardních her stane Specializovaný finanční úřad, kde pracují odborníci s potřebnými odbornými znalostmi a zkušenostmi z oblasti provozování hazardních her a kde je také k dispozici technické a programové vybavení k výkonu správy daně z hazardních her. Formální zachování věcné příslušnosti ostatních finančních úřadů ke správě daně z hazardních her dává těmto úřadům postavení „jiného věcně příslušného správce daně“, které je nezbytné pro případné využití standardních institutů daňového řádu, které umožňují pro potřeby konkrétního případu, resp. daňového subjektu obecné vymezení místní příslušnosti správce daně modifikovat, jako jsou instituty dožadání (§ 17 daňového řádu) nebo delegace (§ 18 daňového řádu).

Pokud jde o proces přechodu správy daně z hazardních her na Specializovaný finanční úřad, podle § 11 odst. 4 zákona o Finanční správě platí, že pro změnu, přechod a delegaci příslušnosti Specializovaného finančního úřadu se obdobně použijí ustanovení daňového řádu o změně, přechodu a delegaci místní příslušnosti. Podle § 11 odst. 5 zákona o

Finanční správě se pak skutečnost, že se subjekt stane, nebo přestane být vybraným subjektem, považuje za změnu podmínek pro určení místní příslušnosti podle daňového řádu. Poplatníci daně z hazardních her se pro účely správy této daně stanou vybranými subjekty ke dni účinnosti navrhované legislativní změny, tj. k tomuto dni dojde v jejich případě ke změně podmínek pro určení místní příslušnosti podle daňového řádu. Následně dojde k aplikaci standardních pravidel pro změnu místní příslušnosti podle § 16 daňového řádu, tj. dosavadní správce daně bezodkladně postoupí části spisu týkající se daně z hazardních her, kterou lze stanovit nebo vybrat a vymáhat, tomu správci daně, který je nově příslušný, a vyrozumí o tom bezodkladně daňový subjekt. Ve stejném rozsahu k této části spisu připojí i výpis z osobního daňového účtu daňového subjektu. Správu daní v daném případě vykonává dosud příslušný správce daně do doby, než je daná část spisu postoupena nově příslušnému správci daně. Z uvedeného vyplývá, že v započatých řízeních a jiných postupech při správě daně z hazardních her bude po předání spisového materiálu bez dalšího pokračovat Specializovaný finanční úřad, tj. není třeba v daném případě normovat zvláštní přechodné ustanovení.

V případě, že byly pro správu daně z hazardních her u dosavadních správců daně uplatněny plné moci, podle § 27 odst. 3 daňového řádu platí, že plná moc je mimo jiné účinná i vůči jinému správci daně po změně místní příslušnosti, tj. i vůči Specializovanému finančnímu úřadu v daném případě.

9. Za § 14 se vkládá nový § 14a, který včetně nadpisu zní:

„§ 14a

Zvláštní ustanovení o vedoucím služebního úřadu

(1) Generální ředitel, ředitel Odvolacího finančního ředitelství a ředitel finančního úřadu mohou pověřit svého zástupce také výkonem pravomoci rozhodovat ve věci přijetí do služebního poměru, jmenování na služební místo představeného, odvolání ze služebního místa představeného nebo skončení služebního poměru.

(2) V době nepřítomnosti generálního ředitele, ředitele Odvolacího finančního ředitelství nebo ředitele finančního úřadu vykonává jejich zástupce také pravomoc rozhodovat ve věci přijetí do služebního poměru, jmenování na služební místo představeného, odvolání ze služebního místa představeného nebo skončení služebního poměru.“.

K bodu 9 (§ 14a)

Podle § 14 zákona o státní službě vedoucí služebního úřadu řídí činnosti související se zajišťováním organizačních věcí služby, správy služebních vztahů a odměňování státních zaměstnanců a vedoucího podřízeného služebního úřadu. Podle právní úpravy účinné do 1. června 2017 mohl vedoucí služebního úřadu (s jednou výjimkou) přenést služebním předpisem na představené pouze rozhodování o věcech, o nichž se podle zákona o státní službě nevede řízení ve věcech služby. Tato úprava se změnila s účinností zákona č. 144/2017 Sb., který novelizoval zákon o státní službě, kdy byly do § 14 vloženy nové odstavce 3 a 4. Podle této úpravy vedoucí služebního úřadu může pověřit výkonem svých pravomocí, s výjimkou rozhodování ve věci přijetí do služebního poměru, jmenování na služební místo představeného, odvolání ze

služebního místa představeného nebo skončení služebního poměru, svého zástupce. V době nepřítomnosti vedoucího služebního úřadu vykonává jeho zástupce všechny pravomoci vedoucího služebního úřadu, s výjimkou rozhodování ve věci přijetí do služebního poměru, jmenování na služební místo představeného, odvolání ze služebního místa představeného nebo skončení služebního poměru.

Tato změna právní úpravy je však v prostředí velkých soustav orgánů ne zcela dostatečná. V orgánech Finanční správy České republiky vzhledem k velikosti 17 existujících orgánů (Generální finanční ředitelství, Odvolací finanční ředitelství a 15 finančních úřadů primárně s krajskou územní působností), které souhrnně čítají kolem 16 000 zaměstnanců, představuje v případě konkrétních služebních orgánů tlak povinností vyplývajících ze zákona o státní službě významný zásah do výkonu věcné kompetence daného úřadu z důvodu objemu a časové náročnosti činnosti vyplývající z postavení služebního orgánu. I pouhé podepisování všech potřebných rozhodnutí do značné míry koliduje s kapacitou lidského organismu a pracovní doby. Tato situace není žádoucí a nebyla ani úmyslem zákonodárce při přijímání zákona o státní službě. Vedoucí služebního úřadu je nadále osobou v čele správního úřadu, které jsou zákonem svěřeny i jiné pravomoci než pouze činnost vyplývající z postavení služebního orgánu podle zákona o státní službě. V tomto ohledu je jeho postavení jednoznačně odlišné např. od státního tajemníka nebo náměstka pro státní službu.

Navrhovaná úprava tedy v prostředí orgánů Finanční správy České republiky zavádí odůvodnitelnou výjimku z pravidla stanoveného § 14 odst. 3 zákona o státní službě a stanoví, že vedoucí služebního úřadu v orgánu Finanční správy České republiky může pověřit svého zástupce také výkonem pravomoci rozhodování ve věci přijetí do služebního poměru, jmenování na služební místo představeného, odvolání ze služebního místa představeného nebo skončení služebního poměru. Tímto postupem se agenda služebního orgánu může z rozhodnutí služebního orgánu rozdělit mezi vedoucího služebního úřadu a jeho zástupce. Zástupce bude vedoucím služebního úřadu určen v souladu s § 9 odst. 7 zákona o státní službě.

Současně s touto úpravou se navrhuje též výjimka z ustanovení § 14 odst. 4 zákona o státní službě. Na základě této změny bude zástupce vedoucího služebního úřadu v orgánu Finanční správy České republiky, v době nepřítomnosti vedoucího služebního úřadu moci vykonávat všechny pravomoci vedoucího služebního úřadu, tj. také pravomoc rozhodování ve věci přijetí do služebního poměru, jmenování na služební místo představeného, odvolání ze služebního místa představeného nebo skončení služebního poměru. Dobu nepřítomnosti blíže specifikuje služební předpis, který bude otázkou přenášení pravomoci vedoucího služebního úřadu jako služebního orgánu na jeho zástupce a jiné představené konkretizovat. Tato úprava zajistí funkčnost orgánů Finanční správy České republiky i v době, kdy v čele správního úřadu nebude vedoucí služebního úřadu. S ohledem na velikost orgánů Finanční správy České republiky dochází k rozhodování v těchto záležitostech ve vyšší frekvenci než u jiných správních úřadů a neexistence osoby, která by v době nepřítomnosti vedoucího služebního úřadu mohla v těchto věcech rozhodovat, by mohla vést až k částečné paralýze těchto orgánů.

10. § 16 včetně nadpisu zní:

„§ 16

Služební průkaz

(1) Generální finanční ředitelství vydá služební průkaz

- a) podle zákona o státní službě státnímu zaměstnanci v orgánu finanční správy,
- b) zaměstnanci vykonávajícímu v orgánu finanční správy činnosti, které zahrnuje státní služba podle zákona o státní službě.

(2) Vzory služebního průkazu stanoví ministerstvo vyhláškou.

(3) Služebním průkazem prokazuje státní zaměstnanec nebo zaměstnanec podle odstavce 1 své oprávnění bezprostředně se podílet na výkonu pravomoci orgánu finanční správy.“

K bodu 10 (§ 16)

Podle § 154 zákona o státní službě platí, že služební úřad, v němž státní zaměstnanec vykonává službu, vystaví státnímu zaměstnanci služební průkaz, který osvědčuje, že jeho držitel je státním zaměstnancem. Dle ustanovení § 154 odst. 3 zákona o státní službě bude vzor služebního průkazu stanoven vyhláškou Ministerstva vnitra č. 388/2017 Sb., o vzoru služebního průkazu státního zaměstnance. Povinnost vystavit služební průkaz státnímu zaměstnanci je pak v souladu s přechodným ustanovením § 204 zákona o státní službě stanovena nejpozději do 31. prosince 2019.

Vedle této úpravy však existuje úprava ustanovení § 16 zákona o Finanční správě, která výslovně stanoví, že státní zaměstnanec, který se bezprostředně podílí na výkonu pravomoci orgánu Finanční správy České republiky, prokazuje své oprávnění k této činnosti služebním průkazem vydaným služebním orgánem. Vzory služebního průkazu pak jsou stanoveny vyhláškou Ministerstva financí č. 47/2012 Sb., o vzorech služebního průkazu zaměstnance v orgánu Finanční správy České republiky, ve znění vyhlášky č. 430/2012 Sb.

Právní úprava služebního průkazu státního zaměstnance podle § 154 zákona o státní službě je úpravou obecnou, která dopadá na všechny státní zaměstnance, nestanoví-li zákon jinak. Ustanovení § 16 zákona o Finanční správě je pak třeba ve vztahu k obecné úpravě služebního průkazu státního zaměstnance považovat za speciální úpravu, která aplikaci obecné úpravy v příslušném rozsahu vylučuje. K tomuto závěru opravňuje jak jazykový výklad (průkaz podle § 16 zákona o Finanční správě je explicitně označen jako „služební průkaz“ a explicitně je vydáván vybrané množině „státních zaměstnanců“ pro účely výkonu činnosti, která je výkonem státní služby), tak ostatní výkladové metody (smysl a účel daného ustanovení, logický předpoklad, že konkrétní státní zaměstnanec by neměl disponovat dvěma odlišnými služebními průkazy atd.). Státnímu zaměstnanci v orgánu Finanční správy České republiky, který se podílí na výkonu pravomoci tohoto orgánu, by tak měl být vydán toliko služební průkaz podle § 16 zákona o Finanční správě, a nikoliv služební průkaz podle § 154 zákona o státní službě. Výjimku tvoří státní zaměstnanci, kteří se na výkonu pravomoci orgánu Finanční správy České republiky bezprostředně nepodílejí (a kterých bude relativně omezený počet). Těmto státním zaměstnancům by měl být vydán služební průkaz podle § 154 zákona o státní službě.

Bez ohledu na uvedené skutečnosti lze nicméně považovat za žádoucí, aby byl přesný vztah obou služebních průkazů postaven najisto explicitní normou (v zájmu zamezení případných polemik o tom, zda je úprava služebního průkazu podle zákona o Finanční správě komplexně či pouze částečně speciální úpravou vůči úpravě služebního průkazu podle zákona o státní službě). Rovněž lze považovat za žádoucí, aby služební průkaz podle § 16 zákona o Finanční správě byl vydán všem státním zaměstnancům v orgánech Finanční správy České republiky bez výjimek, tedy i těm, kteří se na výkonu pravomoci orgánu Finanční správy České republiky bezprostředně nepodílejí a jejichž počet je omezený.

Dalším problémem z hlediska fungování orgánů Finanční správy České republiky je nevyjasněnost postavení zaměstnanců v pracovněprávním poměru, kteří na služebním místě vykonávají činnosti, které jsou výkonem služby. Z pohledu stávajícího výkladu zákona o státní službě tyto zaměstnanci nejsou státními zaměstnanci, přestože fakticky vykonávají službu. Nedávná novelizace zákona o státní službě navíc rozšířila možnost služebního úřadu tímto způsobem řešit obsazování služebních míst podle § 178 zákona o státní službě. Nicméně zákon o státní službě nedořešil postavení těchto zaměstnanců v pracovněprávním poměru, kteří vykonávají pravomoci služebního úřadu, což zahrnuje i otázku služebního průkazu. Jak již bylo výše uvedeno, zaměstnanci v pracovněprávním poměru, kteří na služebním místě vykonávají činnosti, které jsou výkonem služby, nejsou státními zaměstnanci. Problematickým důsledkem této skutečnosti, je to, že těmto zaměstnancům nelze vydat nejen služební průkaz podle § 154 zákona o státní službě, ale ani služební průkaz podle § 16 zákona o Finanční správě, neboť oba tyto průkazy jsou vyhrazeny pouze pro státní zaměstnance.

Navrhovaná právní úprava tak nadále obsahuje částečně speciální úpravu služebního průkazu zaměstnance v orgánu Finanční správy České republiky, kterým prokazuje svoje oprávnění se podílet na výkonu pravomoci orgánu Finanční správy České republiky. Tímto zaměstnancem může být státní zaměstnanec nebo zaměstnanec v pracovním poměru vykonávající v orgánu Finanční správy České republiky činnosti podle § 5 zákona o státní službě.

Současně navrhovaná právní úprava navazuje na § 154 zákona o státní službě, tj. služební průkaz podle zákona o Finanční správě bude současně služebním průkazem podle § 154 zákona o státní službě, resp. budou s ním spojena pouze některá speciální pravidla oproti obecné úpravě či nad její rámec.

Podle § 154 odst. 1 zákona o státní službě je služební průkaz státního zaměstnance vystaven služebním úřadem, v němž státní zaměstnanec vykonává službu. Podle zákona o Finanční správě však bude služební průkaz vydáván Generálním finančním ředitelstvím.

Dále se nově navrhuje explicitně upravit služební průkaz podle § 16 zákona o Finanční správě nejen pro množinu státních zaměstnanců, ale také pro zaměstnance v pracovněprávním poměru, kteří na služebním místě vykonávají činnosti, které jsou výkonem služby (resp. se bezprostředně podílejí na výkonu pravomoci orgánu Finanční správy České republiky), ačkoliv podle zákona o státní službě nejsou v postavení státních zaměstnanců.

Pokud jde o obsah a vzhled služebního průkazu, zákon o státní službě explicitně stanoví povinné náležitosti služebního průkazu, kterými jsou (a) fotografie státního zaměstnance, (b) jméno, popřípadě jména, a příjmení, popřípadě i akademický titul státního zaměstnance, (c) evidenční číslo státního zaměstnance, (d) označení služebního úřadu, v němž státní zaměstnanec vykonává službu, (e) číslo služebního průkazu a f) datum vystavení, popřípadě i datum platnosti služebního průkazu. Podle tohoto ustanovení však může

služební průkaz státního zaměstnance obsahovat i jiné údaje, stanoví-li tak jiný právní předpis. Podle § 154 odst. 2 zákona o státní službě může služební průkaz dále obsahovat kontaktní elektronický čip nebo jiný nosič informací. Do kontaktního elektronického čipu nebo jiného nosiče informací lze nahrát pouze elektronické prostředky využívané při výkonu služby nebo v souvislosti s ním. Současně je ustanovením § 154 odst. 3 zákona o státní službě stanoveno, že vzor služebního průkazu stanoví Ministerstvo vnitra vyhláškou, která byla vydána jako vyhláška č. 388/2017 Sb., o vzoru služebního průkazu státního zaměstnance.

Podle navrženého § 16 odst. 2 zákona o Finanční správě vzory služebního průkazu stanoví vyhláškou Ministerstvo financí, v tomto ohledu je zachováno již existující zmocnění k vydání prováděcího předpisu. V případě služebního průkazu státního zaměstnance v orgánu Finanční správy České republiky je přitom vhodné uvést úpravu služebního průkazu státního zaměstnance do souladu s úpravou služebního průkazu státního zaměstnance v zákoně o státní službě a současně s úpravou prováděcího předpisu vydaného Ministerstvem vnitra, který stanoví vzor služebního průkazu podle § 154 odst. 3 zákona o státní službě. Tento postup byl zvolen s ohledem na to, že je žádoucí, aby existoval jediný průkaz, který osvědčuje, že jeho držitel je státním zaměstnancem, a současně je žádoucí, aby zde existoval prostor na to, aby tento průkaz byl doplněn o náležitosti, které jsou nezbytné s ohledem na prokazování držitelem služebního průkazu jeho podílu na výkonu pravomoci orgánu Finanční správy České republiky. Lícová strana služebního průkazu státního zaměstnance v orgánu Finanční správy České republiky by tak v principu měla respektovat vzhled a obsah lícové strany služebního průkazu státního zaměstnance podle vyhlášky č. 388/2017 Sb., resp. bude moci navíc obsahovat např. ochranné prvky, které tento vzor neupravuje. Rubová strana pak bude obsahovat údaje, které jsou nezbytné z pohledu orgánů Finanční správy České republiky (vyhláška č. 388/2017 Sb. rubovou stranu služebního průkazu státního zaměstnance neupravuje). Dále bude vyhláškou Ministerstva financí podle § 16 odst. 2 zákona o Finanční správě upraven služební průkaz zaměstnance vykonávajícího v orgánu Finanční správy České republiky činnosti, které zahrnuje státní služba podle zákona o státní službě. Tato úprava je plně v kompetenci Ministerstva financí a není závislá na úpravě zákona o státní službě a jeho prováděcích předpisech.

Současně se navrhuje v § 16 odst. 3 zákona o Finanční správě explicitně vyjádřit, že služebním průkazem prokazuje státní zaměstnanec nebo zaměstnanec podle § 16 odst. 1 zákona o Finanční správě své oprávnění bezprostředně se podílet na výkonu pravomoci orgánu Finanční správy České republiky. Tato úprava také navazuje na ustanovení § 12 daňového řádu, které stanoví, že správce daně vykonává svou pravomoc prostřednictvím úředních osob, které prokazují svoje oprávnění k úkonům při správě daní služebním průkazem, pokud tak stanoví zákon, popřípadě jiným způsobem.

11. V § 16a se za slovo „správy“ vkládají slova „nebo zaměstnanci vykonávajícímu v orgánu finanční správy činnosti, které zahrnuje státní služba podle zákona o státní službě“, za slovo „služebních“ se vkládají slova „nebo pracovních“ a za slova „státnímu zaměstnanci“ se vkládají slova „nebo zaměstnanci“.

K bodu 11 (§ 16a)

Navržené ustanovení rozšiřuje úpravu náhrady nákladů na právní zastoupení vzniklých státnímu zaměstnanci v orgánech Finanční správy České republiky pro plnění jeho služebních

úkolu tak, aby tato náhrada nákladů náležela všem zaměstnancům zařazených v těchto orgánech, pokud fakticky vykonávají činnosti, které jsou výkonem služby dle ustanovení § 5 zákona o státní službě, a to jak státnímu zaměstnanci, tak zaměstnanci v pracovním poměru.

Současné znění ustanovení § 16a zákona o Finanční správě lze aplikovat pouze v případě náhrady nákladů státním zaměstnancům. Na zaměstnance v pracovním poměru nedopadá. Pokud jde o zaměstnance v pracovním poměru, kteří jsou v souladu se zákonem o státní službě zařazeni na služební místo a vykonávají činnosti, které jsou podle ustanovení § 5 zákona o státní službě výkonem služby, měla by jim být v principu poskytnuta stejná úroveň ochrany jejich práv jako státním zaměstnancům v analogické pozici. Nedávná novelizace zákona o státní službě navíc rozšířila možnost služebního úřadu řešit obsazování služebních míst podle § 178 zákona o státní službě tím, že služební orgán může obsadit služební místo osobou v pracovním poměru na dobu určitou podle pracovníprávních předpisů. V současné době však v návaznosti na speciální ustanovení § 16a zákona o Finanční správě neexistuje zákonná opora umožňující hradit náklady na právní zastoupení těmto potenciálně ohroženým zaměstnancům orgánů Finanční správy České republiky, pokud jim tyto náklady vzniknou *de facto* pro výkon státní služby. V rámci orgánů Finanční správy České republiky se jedná o cca 900 zaměstnanců.

12. Za § 18 se vkládá nový § 18a, který včetně nadpisu zní:

„§ 18a

Daňová analytická evidence

(1) Daňová analytická evidence je centrální evidence, ve které se pro analytické účely souhrnně zpracovávají údaje získané orgány finanční správy

- a) od daňového subjektu při plnění jeho povinností při evidenci tržeb,
- b) od plátce daně z přidané hodnoty prostřednictvím kontrolního hlášení,
- c) jiným způsobem, jsou-li potřebné pro analytické zpracování údajů podle písmen a) a b).

(2) Údaje z daňové analytické evidence se poskytnou v rozsahu a za podmínek, za nichž se podle tohoto zákona nebo jiného právního předpisu poskytují údaje, které jsou předmětem povinnosti mlčenlivosti podle daňového řádu, pouze

- a) orgánu Finanční správy České republiky
- b) orgánu Celní správy České republiky,
- c) Ministerstvu financí,
- d) Finančnímu analytickému úřadu,
- e) orgánu činnému v trestním řízení,
- f) zpravodajské službě České republiky,
- g) soudu, jde-li o

1. řízení vedené z podnětu daňového subjektu ve věci správy jeho daní,
 2. uplatnění práva správcem daně při správě daní, nebo
 3. projednání nároku podle zákona o odpovědnosti za škodu způsobenou při správě daní výkonem veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem,
- h) Nejvyššímu kontrolnímu úřadu, jakož i dalšímu kontrolnímu orgánu, a
- i) úřední osobě plnící povinnosti ve věcech archivnictví.

(3) Pro účely plnění oznamovací nebo jiné obdobné povinnosti Generálního finančního ředitelství se k údajům v daňové analytické evidenci přihlíží pouze v případě, že by tyto údaje bylo možné poskytnout podle odstavce 2.“

K bodu 12 (§ 18a)

Odstavec 1 konstituuje daňovou analytickou evidenci v rámci právního řádu jako oddělenou evidenci vedenou Generálním finančním ředitelstvím. Kompetence k vedení této evidence je součástí věcné působnosti Generálního finančního ředitelství dle § 4 odst. 1 písm. d) zákona o Finanční správě (daňová analytická evidence je proto výslovně označena jako evidence centrální). Generální finanční ředitelství je na základě této pravomoci v pozici správce této evidence. V rámci daňové analytické evidence se shromažďují a jinak zpracovávají údaje potřebné pro výkon správy daní orgány Finanční správy České republiky, které tyto orgány zpracovávají v souladu s § 9 odst. 3 daňového řádu. Současně se jedná o údaje, které v daném rozsahu zpracovávalo Generální finanční ředitelství již dosud. Uvedené údaje nicméně dosud nebyly *de iure* vedeny v samostatné evidenci.

Daňová analytická evidence je určena pro analytické účely orgánů Finanční správy České republiky v rámci správy daní s tím, že z ní vzešlé analytické výstupy jsou, resp. budou k dispozici jednotlivým orgánům této soustavy k vedení řízení a realizaci dalších postupů v rámci správy daní v konkrétních kauzách. Výstupy daňové analytické evidence tedy nejsou samy o sobě určeny k provádění správy daní navenek. Stejně tak není předpokládáno zajištění přímého přístupu jiných orgánů či osob do této evidence, a to ani na principu neveřejnosti.

V rámci písmen a) až c) je uveden výčet okruhů údajů, které budou v daňové analytické evidenci souhrnně zpracovávány. Použití termínu „zpracovávání údajů“ navazuje na legislativu, která se vztahuje k ochraně osobních údajů a jako výkladový přístup ji lze aplikovat též na údaje neosobní (včetně údajů vztahujících se k právníkům osobám). V rámci legislativy ochrany osobních údajů se zpracováním osobních údajů rozumí „*jakákoliv operace nebo soubor operací s údaji nebo soubory údajů, který je prováděn pomocí či bez pomoci automatizovaných postupů, jako je shromáždění, zaznamenání, uspořádání, strukturování, uložení, přizpůsobení nebo pozměnění, vyhledání, nahlédnutí, použití, zpřístupnění přenosem, šíření nebo jakékoliv jiné zpřístupnění, seřazení či zkombinování, omezení, výmaz nebo zničení*“ (viz čl. 4 odst. 2 nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) 2016/679 ze dne 27. 4. 2016 o ochraně fyzických osob v souvislosti se zpracováním osobních údajů a o volném pohybu těchto údajů a o zrušení směrnice 95/46/ES – tzv. nařízení GDPR). Zpracováním údajů se tak zejména rozumí jak jejich faktická kumulace, tak následná práce s těmito údaji a jejich využití.

Klíčovým znakem daňové analytické evidence je skutečnost, že se zde údaje zpracovávají souhrnně, tj. všechny zahrnuté analytické údaje jsou zpracovávány jako celek. Uvedené souhrnné zpracovávání údajů umožňuje především lépe vykonávat správu daní a přispívá k zamezení daňovým únikům. Těmto údajům vzhledem k jejich rozsahu a citlivosti, kdy jsou v jednom místě a čase kumulovány velké objemy dat získané zejména pomocí specifických nástrojů (kontrolní hlášení u daně z přidané hodnoty, elektronická evidence tržeb atd.), je nezbytné zajistit zvýšenou úroveň ochrany. Specifický charakter souhrnně zpracovávaných údajů ve své judikatuře dovodil i Ústavní soud (viz náleží Pl. ÚS 32/15).

Zde je třeba zdůraznit, že návrh na vytvoření daňové analytické evidence se vztahuje pouze na údaje, jimiž Finanční správa České republiky již disponuje, resp. může disponovat na základě svých stávajících pravomocí. Návrh nezakládá žádnou novou pravomoc Generálního finančního ředitelství či jemu podřízených orgánů požadovat údaje od daňových subjektů ani od třetích osob, nijak nerozšiřuje okruh stávajících zpracovávaných údajů a naopak usiluje o faktické omezení okruhu orgánů a osob, které mají k souhrnně zpracovávaným údajům přístup.

Současně je nutno na daňovou analytickou evidenci hledět skrze její stanovený analytický účel. Tato evidence by měla obsahovat údaje nezbytné pro analytické potřeby Generálního finančního ředitelství, resp. dalších orgánů Finanční správy České republiky, a neměla by suplovat roli obecného daňového informačního systému této soustavy orgánů, resp. neměla by nahrazovat informační systémy, s jejichž pomocí tyto orgány vykonávají svoji každodenní činnost.

Tato skutečnost úzce souvisí s tím, že vytvoření daňové analytické evidence a stanovení, jaké údaje jsou v ní obsaženy, bez dalšího neznamená výlučnost umístění těchto údajů v předmětné evidenci. Navržená právní úprava nepředjímá, zda dané údaje nebo jejich část mohou či budou současně dostupné také jinde v rámci jiných systémů či registrů orgánů Finanční správy České republiky. Zejména to platí s ohledem na to, že fungování stávajících informačních systémů a databází, které budou orgány Finanční správy České republiky využívat při své činnosti, nebude vytvořením daňové analytické evidence dotčeno. Úprava tak nevylučuje, aby údaje, které jsou součástí daňové analytické evidence, byly zároveň dostupné i v jiných systémech a registrech orgánů Finanční správy České republiky, resp. takový stav by ani nebyl logický a technicky možný. Ostatní orgány Finanční správy České republiky tak budou nadále disponovat stejným okruhem údajů, jako dosud, neboť tyto údaje ostatně získávají ze své činnosti včetně přijímání podání osob zúčastněných na správě daní (například typicky údaje z daňových tvrzení daňových subjektů budou nadále k dispozici jak na příslušných finančních úřadech, tak pro souhrnné analytické potřeby v rámci daňové analytické evidence). Specifikum daňové analytické evidence je právě v souhrnném charakteru zpracování údajů, které v tomto rozsahu nejsou v rámci orgánů Finanční správy České republiky běžně k dispozici ani dnes (což vyplývá z obecného principu enumerativnosti veřejnoprávních pretenzí, v jehož důsledku by měl každý orgán veřejné moci disponovat pouze údaji, které potřebuje k výkonu své působnosti).

Návrh výslovně předpokládá, že v rámci daňové analytické evidence budou zpracovávány údaje získávané prostřednictvím institutů evidence tržeb a kontrolního hlášení podle zákona o daní z přidané hodnoty. Třetí množinu údajů pak představují údaje získávané orgány Finanční správy České republiky v rámci její činnosti při správě daní, jsou-li tyto údaje nutné pro zpracování údajů dle písm. a) a b). Taxativní výčet údajů zde není vzhledem k obecné úpravě daňového řádu a smyslu, účelu a charakteru daňové analytické evidence možný. Aby mohly být údaje do daňové analytické evidence zařazeny, musí nicméně naplnit podmínku, že je třeba je zpracovávat souhrnně

pro analytické účely.

Vzhledem k důležitosti údajů, které budou vkládány do daňové analytické evidence (a případně z ní poskytovány), je nutno upravit přístup k daňové analytické evidenci přísněji, než jako je tomu v případě „běžných údajů“ v rámci správy daní. Přístup k této evidenci nebude mít stejná množina orgánů a osob, která může díky průlomům v povinnosti mlčenlivosti správce daně od něj požadovat údaje, na které se tato mlčenlivost vztahuje (viz § 52 a násl. daňového řádu a ustanovení některých speciálních zákonů – např. § 11 zákona č. 153/1994 Sb., § 71a zákona č. 273/2008 Sb. nebo § 33 zákona č. 120/2001 Sb.). Přístup k údajům obsaženým v uvedené evidenci bude poskytnut pouze zúžené množině orgánů a osob, kterým svédčí ochrana důležitých společenských zájmů nebo úzká návaznost na správu daní jako takovou. Samotný daňový subjekt pak bude mít k těmto údajům přístup prostřednictvím nahlížení do spisu na finančním úřadě, nikoliv přímo z daňové analytické evidence.

V odstavci 2 uvedený okruh orgánů a osob, které budou mít přístup k údajům z daňové analytické evidence, tak lze rozdělit na orgány, které:

- zajišťují zejména bezpečnost státu a jeho občanů – orgány činné v trestním řízení, zpravodajské a kvazizpravodajské služby (Finanční analytický úřad),
- orgány, které se podílejí na správě daní, které má předmětná evidence svým účelem sloužit, orgány, jejichž činnost je s touto správou daní nedílně spjata či orgány, které tuto správu daní řídí nebo kontrolují (zejména samotné orgány Finanční správy České republiky, orgány Celní správy České republiky, Ministerstvo financí, Nejvyšší kontrolní úřad, správní soudy či soudy jako orgány příslušné k řešení agendy náhrady škody způsobené při výkonu správy daní jako výkonu veřejné moci).

Zároveň je nutno uvést, že tyto orgány budou mít přístup k údajům z daňové analytické evidence jen v rozsahu a za podmínek, za nichž byla vůči nim prolomena mlčenlivost správce daně dle jiných předpisů (převážně se jedná o § 52 a násl. daňového řádu, v případě samotných orgánů Finanční správy České republiky např. § 18 odst. 7 zákona o Finanční správě, ale úprava může vycházet i z jiných zákonů). Pokud jsou tedy ve výčtu v odstavci 2 uvedeny konkrétní orgány a osoby, neznamená to, že by měly nově zajištěn přístup ke všem údajům získaným při správě daní, ale pouze k těm údajům a pouze za takovým účelem, v jejichž případě již zákonodárce daňovou mlčenlivost zákonem prolomil. Z pohledu těchto orgánů a osob tedy fakticky nedochází ke změně oproti předchozímu stavu. Pokud tedy navržený odstavec 2 hovoří např. o „dalším kontrolním orgánu“, nejedná se nově o jakýkoliv kontrolní orgán ve smyslu kontrolního řádu či jiných obecných právních předpisů, ale o další kontrolní orgán kontrolující správu daní, vůči němuž je prolomena daňová mlčenlivost v § 53 odst. 1 písm. g) daňového řádu a údaje z daňové evidence mu budou poskytnuty právě jen v rozsahu, který je umožněn tímto průlomem (jedná se např. o Úřad pro ochranu osobních údajů či Ministerstvo financí).

Údaje z daňové analytické evidence se dle textace odstavce 2 poskytují za podmínek stanovených zákonem o Finanční správě nebo jinými právními předpisy, a to převážně daňovým řádem. Do daňové analytické evidence nebude ze zákona řízen dálkový a nepřetržitý přístup žádnému z orgánů uvedených v odst. 2, žádosti budou posuzovány *ad hoc* příslušnou úřední osobou, což je v rámci daňového řádu obecným modelem poskytování údajů (nicméně daňový řád současně umožňuje prostřednictvím § 54 odst. 2 na základě písemné dohody mezi dotčenými orgány veřejné moci zvolit i jiný způsob poskytování těchto údajů). Speciální úpravu pak obsahuje též § 18 odst. 7 zákona o Finanční správě, který

umožňuje výměnu mezi orgány Finanční správy České republiky, resp. mezi nimi a Ministerstvem financí i bez žádosti (opět tedy navržená úprava nepředjímá změnu postupů, které byly nastaveny v rámci soustavy Finanční správy České republiky, resp. ve vztahu k Ministerstvu financí v současnosti).

Navržená právní úprava nebude mít vliv na poskytování dat pro výkon státní statistické služby, i přes absenci Českého statistického úřadu v taxativním výčtu osob oprávněných žádat údaje z daňové analytické evidence, jelikož Českému statistickému úřadu budou poskytovány údaje ve stejném rozsahu jako dosud (jedná se o údaje, které budou nadále uchovávány mimo daňovou analytickou evidenci).

V rámci odstavce 2 je řešen explicitní přístup k daňové analytické evidenci, kdy správce daně na žádost jiného orgánu poskytne údaje z této evidence. Odstavec 3 oproti tomu řeší implicitní přístup k daňové analytické evidenci v případech, kdy má správce daně stanovenou oznamovací nebo jinou obdobnou povinnost vůči jiným orgánům veřejné moci, přičemž naplněním této povinnosti by fakticky došlo k poskytnutí údajů z uvedené evidence. V tomto případě byla zvolena totožná množina orgánů veřejné moci, kterým bude za podmínek stanovených jiným právním předpisem oznámen požadovaný údaj, jaká je uvedena v odstavci 2. V případě, že se bude jednat o jiný orgán či osobu, než vyjmenované v odstavci 2, stanoví se pro Generální finanční ředitelství povinnost k údajům obsažených v daňové analytické evidenci nepřihlédnout, a tedy je v souvislosti s plněním uvedené oznamovací nebo jiné obdobné povinnosti nevyužít.

V případě, že v souladu s odstavcem 2, resp. 3 dojde k poskytnutí údajů z daňové analytické evidence jinému orgánu či osobě, jsou tyto údaje nadále chráněny standardní daňovou mlčenlivostí, tj. vztahují se na ně obecná pravidla pro nakládání s údaji, které byly poskytnuty správcem daně jinému orgánu či osobě. Skutečnost, že byly v daném případě poskytnuty z daňové analytické evidence, je z tohoto pohledu irelevantní. Rovněž se nemění pravidla poskytování údajů jiným orgánům a osobám z úrovně jednotlivých orgánů Finanční správy České republiky mimo daňovou analytickou evidenci. Pokud tedy daný údaj (bez ohledu na to, zda se současně nachází v daňové analytické evidenci) např. získal finanční úřad sám ze své činnosti nebo mu byl pro účely výkonu jeho působnosti z daňové analytické evidence poskytnut, nadále bude s takovým údajem nakládáno jako se standardním údajem získaným při správě daní včetně možnosti jej poskytnout jinému orgánu či osobě v rámci příslušného prolomení daňové mlčenlivosti. Ve vztahu k dalšímu nakládání s těmito údaji opět nedochází ke změně oproti dosavadnímu stavu.

Pokud jde o obecná pravidla zpracování údajů, včetně otázky ochrany osobních údajů, v rámci daňové analytické evidence (např. otázka sledování přístupu konkrétních osob k údajům a jejich využití či otázka časového limitu zpracování údajů), plně se zde uplatní obecná úprava daňového řádu a dalších relevantních předpisů, která řeší tyto otázky pro účely správy daní, a to včetně adaptace na evropské nařízení GDPR.

Čl. XV

Přechodné ustanovení

Služební průkaz vydaný podle § 16 zákona č. 456/2011 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, se považuje za služební průkaz vydaný podle § 16 zákona č. 456/2011 Sb., ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona, a to do 31. prosince 2021.

K čl. XV - přechodné ustanovení

Právní úprava služebního průkazu státního zaměstnance podle § 154 zákona o státní službě a na ni navazující úprava vyhlášky č. 388/2017 Sb., o vzoru služebního průkazu státního zaměstnance, je úpravou obecnou, která dopadá na všechny státní zaměstnance, nestanoví-li zákon jinak. Současně je podle přechodných ustanovení § 204 zákona o státní službě služební úřad povinen vystavit státnímu zaměstnanci služební průkaz podle tohoto zákona nejpozději do 31. prosince 2019. Navržené ustanovení § 16 zákona o Finanční správě, které upravuje institut služebního průkazu v rámci orgánů finanční správy České republiky, je pak třeba ve vztahu k obecné úpravě služebního průkazu státního zaměstnance považovat *pro futuro* za speciální úpravu, která aplikaci obecné úpravy v příslušném rozsahu modifikuje, resp. doplňuje.

S ohledem na výše uvedené se navrhuje v přechodném ustanovení upravit, aby Generální finanční ředitelství mělo povinnost nahradit služební průkaz státního zaměstnance v orgánu Finanční správy České republiky, který by jinak měl být v souladu s § 204 zákona o státní službě nahrazen nejpozději do 31. prosince 2018, až do 31. prosince 2021. Tato úprava tak zajistí, aby průkazy státního zaměstnance vydané do účinnosti tohoto zákona mohly být v platnosti i po této účinnosti, a nebylo nutné je k datu účinnosti nahradit. Předpokládaná účinnost tohoto zákona je navržena k 1. lednu 2019, což se překrývá s obecnou povinností služebního úřadu vystavit státnímu zaměstnanci služební průkaz podle zákona o státní službě. Pokud by nebylo nyní navrhované speciální úpravy v přechodném ustanovení, pak by v souladu s novým zněním § 16 zákona o Finanční správě bylo Generální finanční ředitelství povinno vydat všem státním zaměstnancům v orgánech Finanční správy České republiky průkazy v souladu se zákonem o státní službě k uvedenému obecnému datu. Na základě navrženého přechodného ustanovení budou v souladu s novým zněním ustanovení § 16 zákona o Finanční správě vydávány služební průkazy v orgánech Finanční správy České republiky průběžně od účinnosti zákona až do konce roku 2021.

Pro tento postup hovoří především praktické okolnosti, zejména odhadované rozpočtové dopady výměny stávajících služebních průkazů pro cca 16 000 osob ve výši cca 13 mil. Kč, které lze označit za neúčelný výdaj, pokud by byly vynaloženy jednorázově pouze k formálnímu splnění zákonné povinnosti. Navržené přechodné ustanovení umožní, aby k výměně služebních průkazů docházelo postupně až do roku 2021 v rámci jejich standardních výměn, což výši nákladů minimalizuje. Dalším problémem je časová náročnost této operace.

ČÁST DEVÁTÁ

Změna zákona o Celní správě České republiky

K části deváté – změna zákona o Celní správě České republiky

Čl. XVI

V § 38 zákona č. 17/2012 Sb., o Celní správě České republiky, se dosavadní text označuje jako odstavec 1 a doplňuje se odstavec 2, který zní:

„(2) Krycí doklady je celník oprávněn používat také při výkonu působnosti orgánů celní správy podle zákona upravujícího hazardní hry a zákona upravujícího evidenci tržeb, pokud by bez jejich použití došlo ke zmaření tohoto výkonu nebo k ohrožení života, zdraví nebo majetku celníka nebo jiné osoby.“

K čl. XVI

Navrhuje se v rámci § 38 zákona o Celní správě upravit okruh případů, kdy orgány Celní správy České republiky mohou využívat krycích dokladů podle části třetí, hlavy V zákona o Celní správě.

Smyslem změny je umožnit, aby orgány Celní správy České republiky mohly krycí doklady používat nejen jako dosud při předcházení trestným činům, při získávání poznatků o trestné činnosti, v souvislosti s řízením o trestných činech a při výkonu působnosti orgánů Celní správy České republiky vyplývající z mezinárodních smluv, ale také při výkonu působnosti orgánů Celní správy České republiky podle zákona upravujícího hazardní hry a zákona upravujícího evidenci tržeb, pokud by bez jejich použití došlo ke zmaření tohoto výkonu, anebo k ohrožení života, zdraví nebo majetku.

Změna tak cílí na případy, kdy samotná skutečnost, že je při výkonu zejména kontrolní působnosti orgánů Celní správy České republiky zjevná příslušnost celníka k tomuto orgánu, znamená z povahy dané kontroly její zmaření. Dále je sledována ochrana celníka a dalších osob zejména tam, kde v rámci specifických případů výkonu (opět především kontrolní) působnosti podle zákona upravujícího hazardní hry a zákona upravujícího evidenci tržeb dochází ke sdělení osobních údajů celníka kontrolované osobě, která je následně může různým způsobem zneužít.

Typickým příkladem je výkon působnosti v rámci dozoru nad provozováním hazardních her. Novou právní úpravou hazardních her došlo k zpřísnění podmínek, za nichž mohou být hazardní hry provozovány. V souvislosti s předkládáním dokladů prokazujících totožnost měl podle původního zákona č. 202/1990 Sb., o loteriích a jiných podobných hrách, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o loteriích“), provozovatel 2 povinnosti, a to registrovat hráče v případě her internetových a vést denní jmenovou evidenci návštěvníků kasina. Nově podle zákona o hazardních hrách mají provozovatelé povinnost zajistit registraci osoby účastnící se kurzové sázky, technické hry nebo hry internetové a vést denní evidenci návštěvníků herny a kasina. Došlo tak k rozšíření oblastí, kde bude nutné předkládat doklad totožnosti a identifikovat osobu. V těchto případech pak nebude možné chovat se jako běžný účastník hazardní hry či návštěvník herního prostoru a opatřit tak podle § 3 kontrolního řádu podklady pro posouzení, zda zahájit kontrolu. Bez poskytnutí identifikačních a kontaktních údajů a vytvoření uživatelského konta u kurzové sázky či technické hry nebude možné prověřit, zda nedochází k obcházení povinností souvisejících s provozováním těchto her.

Registrace je rovněž vyžadována v případech, kdy jsou hazardní hry provozovány bez povolení pod záštitou spolku (rozpor s § 7 odst. 2 písm. b) zákona o hazardních hrách). Při vstupu do těchto prostor někdy postačí sdělení jména a bydliště, jindy je zapotřebí předložit doklad totožnosti a zaregistrovat se. Prokazování provozování hazardních her bez možnosti se do spolku dostat je tak ztížené a z pohledu správního řízení o uložení pokuty téměř nemožné.

Dalším příkladem může provádění kontrolního nákupu podle zákona č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb, ve znění zákona č. 183/2017 Sb. a nálezu Ústavního soudu, vyhlášeného pod č. x/2018 Sb., a to např. v rámci ubytovacích služeb, kde prokázání totožnosti ubytované osoby je obvyklou součástí kontrolované transakce.

Při výkonu působnosti podle zákona upravujícího hazardní hry a zákona upravujícího evidenci tržeb ve výše uvedených případech, má-li být dosaženo účelu kontroly, podstupují celníci určité riziko ohrožení jejich soukromí, když dochází k předávání jejich osobních údajů. Následně může hrozit poškozování ze strany kontrolovaných subjektů (útok na osoby celníků, jejich rodiny a majetek). Kdyby celník doklad nepředložil, byla by kontrola zmařena, neboť by odmítavý postoj celníka k poskytnutí osobních údajů např. za účelem ubytování mohl být ze strany kontrolovaného subjektu považován za nestandardní a podezřelý.

Proto by měl mít celník možnost v případech výše uvedených jednat pod změněnou identitou a využít krycího dokladu. Tento návrh tedy zajišťuje na jedné straně provádění úkonů podle kontrolního řádu, resp. daňového řádu směřujících k následnému účinnému výkonu kontroly, a na straně druhé ochranu osobních údajů celníka provádějícího dané agendy.

Na obecných pravidlech používání krycích dokladů navržená změna nic nemění, a to včetně limitů tohoto použití daných obecnými zásadami výkonu veřejné moci a příslušným vnitřními i vnějšími kontrolními mechanismy.

ČÁST DESÁTÁ

Změna insolvenčního zákona

K části desáté – změna insolvenčního zákona

Čl. XVII

K čl. XVII

Zákon č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon), ve znění zákona č. 312/2006 Sb., zákona č. 108/2007 Sb., zákona č. 296/2007 Sb., zákona č. 362/2007 Sb., zákona č. 301/2008 Sb., zákona č. 458/2008 Sb., zákona č. 7/2009 Sb., nálezu Ústavního soudu, vyhlášeného pod č. 163/2009 Sb., zákona č. 217/2009 Sb., zákona č. 227/2009 Sb., zákona č. 285/2009 Sb., nálezu Ústavního soudu, vyhlášeného pod č. 241/2010 Sb., nálezu Ústavního soudu, vyhlášeného pod č. 260/2010 Sb., zákona č. 409/2010 Sb., zákona č. 69/2011 Sb., zákona č. 73/2011 Sb., zákona č. 139/2011 Sb., zákona č. 188/2011 Sb., zákona č. 466/2011 Sb., zákona č. 167/2012 Sb., zákona č. 334/2012 Sb., zákona č. 396/2012 Sb., zákona č. 399/2012 Sb., zákona č. 45/2013 Sb., zákona č. 185/2013 Sb., zákona č. 294/2013 Sb., zákona č. 375/2015 Sb., zákona č. 377/2015 Sb., zákona č. 298/2016 Sb., zákona č. 64/2017 Sb., zákona č. 183/2017

Sb., zákona č. 291/2017 Sb., zákona č. 182/2018 Sb. a zákona č. 307/2018 Sb., se mění takto:

1. V § 168 odst. 2 písm. e) se slova „pohledávky vzniklé opravou výše daně u pohledávek za dlužníkem v insolvenčním řízení podle zákona upravujícího daň z přidané hodnoty,“ zrušují.

K bodu 1 (§ 168 odst. 2 písm. e))

V návaznosti na stávající ustanovení § 44 zákona o dani z přidané hodnoty byla s účinností od 1. ledna 2014 do insolvenčního zákona explicitně vložena daňová pohledávka státu nově vzniklá na základě provedené opravy výše daně u pohledávky za dlužníkem (srov. ust. § 168 odst. 2 písm. e) insolvenčního zákona). Tato pohledávka – daňového charakteru – by ovšem měla i bez této explicitní úpravy „prioritní“ postavení pohledávky za majetkovou podstatou od okamžiku svého zakotvení v zákoně o dani z přidané hodnoty (respektive podle příslušných přechodných ustanovení) právě proto, že výčet pohledávek za majetkovou podstatou v § 168 odst. 2 písm. e) insolvenčního zákona obsahoval nadřazený pojem „daně“.

Pro vznik daňové pohledávky státu – správce daně je rozhodující provedení opravy výše daně plátcem daně z přidané hodnoty (věřitelem v konkrétním insolvenčním řízení). Oprava výše daně se v souladu s ustanovením § 44 odst. 9 zákona o dani z přidané hodnoty považuje za samostatné zdanitelné plnění. Pojem „samostatné zdanitelné plnění“ je pojmem poplatným pro oblast daně z přidané hodnoty a v zákoně o dani z přidané hodnoty se používá v případech opravy základu daně nebo opravy výše daně. Provedená oprava základu daně nebo oprava výše daně, jakkoli se vždy váže k plnění původnímu, se prohlašuje za samostatné plnění, je s ní nakládáno samostatně, je pro ni stanoveno datum jejího uskutečnění a je vykazována v rámci řádného daňového přiznání. Jakmile provede věřitel opravu výše daně, je dlužník povinen v souladu s ustanovením § 44 odst. 5 zákona o dani z přidané hodnoty snížit uplatněnou daň na vstupu (snížit uplatněný odpočet daně) ve výši odpovídající opravě výše daně uskutečněné věřitelem.

Tato nově vzniklá daňová pohledávka státu úzce souvisí s daňovou pohledávkou vzniklou typicky ke dni uskutečnění zdanitelného plnění při dodání zboží nebo poskytnutí služby (srov. ustanovení § 20a a § 21 zákona o dani z přidané hodnoty). Tato daň v konečném důsledku zatěžuje „konečného odběratele“, ve prospěch státu ji ovšem uhrazuje plátec daně z přidané hodnoty, kterého také stíhá povinnost daň přiznat (srov. ustanovení § 108 zákona o dani z přidané hodnoty). Z hlediska závazkového vztahu mezi státem – správcem daně a plátcem daně z přidané hodnoty závazek zaniká splněním, tedy odvedením daně na výstupu ze strany plátce daně z přidané hodnoty. Jestliže následně na základě zákonných ustanovení dojde k opravě výše daně na výstupu (a vrácení původně uhrazené daně plátcem daně z přidané hodnoty) a navazující povinnosti dlužníka provést opravu daně na vstupu, dochází zde ke vzniku nové daňové pohledávky státu – správce daně za dlužníkem odlišné od původní daňové pohledávky splněné plátcem daně z přidané hodnoty – věřitelem, třebaže se jedná o pohledávky, které se vztahují k témuž uskutečněnému zdanitelnému plnění a k témuž daňovému vztahu; tomu ostatně odpovídá i ustanovení § 242 odst. 1 daňového řádu. Tomu ostatně odpovídá i judikatura Nejvyššího správního soudu (např. rozsudek ze dne 28. února 2017, č. j. 4 Afs 224/2016 – 34), která opravu výše daně na výstupu považuje za refundaci daně zaplacené věřiteli dlužníka, třebaže tato daň má zatěžovat právě dlužníka, tedy za opětovné plnění za třetího (čímž v důsledku dochází, alespoň po přechodnou dobu, ke

vzniku přímého závazku mezi správcem daně a osobou povinnou k dani).

Předkladateli je znám právní názor Nejvyššího soudu na okamžik vzniku daňové pohledávky státu – správce daně při opravě výše daně postupem podle § 44 zákona o dani z přidané hodnoty, vyjádřený například v rozsudku ze dne 31. října 2017, č. j. 29 ICdo 98/2015-73. I s ohledem již na shora uvedené se však s tímto právním názorem ani nadále neztotožňuje. Je zapotřebí zdůraznit, že opravou výše daně (vrácení daně věřiteli) a s tím se pojící opravou odpočtu daně (navrácení odpočtu daně dlužníkem), dochází k tzv. „oddanění“ původní obchodní transakce, resp. původního plnění. Původní transakce tak není zatížena žádnou daní a zdanění daně obchodní transakce je tedy posunuto až do doby, kdy je známo, co věřitel za daně plnění jako úplatu obdržel. Z takto obdržené částky bude také odvedena daň. Aby došlo ke skutečnému „oddanění“, je zapotřebí, aby daň, která byla věřiteli vrácena, byla dlužníkem uhrazena, což odpovídá principu neutrality zdanění daného plnění. Proto je tato pohledávka státu pohledávkou za majetkovou podstatou.

Pohledávka státu z titulu opravy výše daně nemůže mít z povahy věci vliv na pohledávku přihlášenou věřitelem. Pohledávka státu je pouze dokončením „oddanění“ daně transakce z titulu opravy výše daně. Pokud by stát vstupoval do pohledávky přihlášené věřitelem nebo pokud by pohledávka věřitele v části odpovídající dani z přidané hodnoty zanikala, docházelo by k tomu, že by daná transakce buď nebyla po skončení konkursu vůbec zdaněna, což nelze z hlediska závazků České republiky vůči Evropské unii připustit, nebo by věřitel musel z částky získané na základě konkursu uhradit daň z přidané hodnoty odpovídající původní úplatě za zdanitelné plnění (tedy daň z plně výše pohledávky), i kdyby jeho pohledávka nebyla zcela uspokojena.

Na následujícím obrázku je znázorněno fungování opravy výše daně. Až skončením fáze 4 (za předpokladu uhrazení této přednostní pohledávky státu) končí fáze „oddanění“.

1) Plátce V prodává plátcí D zboží, jehož cena je 100 Kč (základ daně) + 21 Kč (DPH). DPH ve výši 21 Kč plátce V odvádí státu. Plátce D si uplatní odpočet daně ve výši 21 Kč.



2) Plátce D za zboží nezaplatil. Na plátce D prohlášen konkurs. Plátce V přihlašuje svoji pohledávku v insolvenčním řízení.



3) Plátce V provádí opravu výše daně podle § 44 ZDPH* na základ daně ve výši 0 Kč. Vůči plátcí D vystaví opravný daňový doklad – dojde ke snížení DPH na 0 Kč. Z tohoto titulu si plátce V nárokuje od státu uhrazenou daň ve výši 21 Kč. Plátce D má povinnost snížit uplatněný odpočet daně.

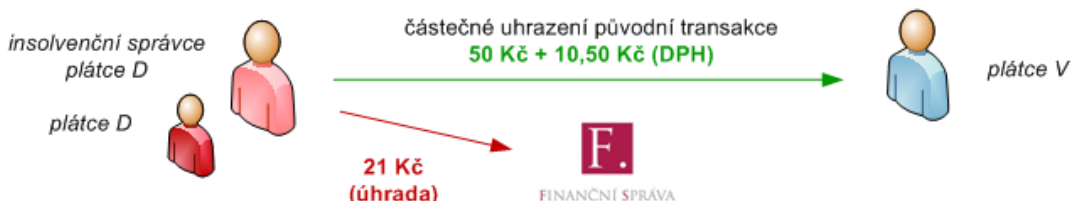


* Pro účely tohoto schématu se má za to, že jsou splněny podmínky pro opravu výše daně podle § 44 zákona o dani z přidané hodnoty.

4) Stát uplatňuje pohledávku za majetkovou podstatou z titulu opravy výše daně. Stát chce vrátit plátcem D uplatněný odpočet daně ve výši 21 Kč.



5) Skončení konkursu. Z konečné zprávy insolvenčního správce je zřejmé, že státu bude vyplaceno 21 Kč z titulu uplatněného odpočtu daně (pohledávky za majetkovou podstatou), plátce V dostane z původní transakce uhrazenou polovinu původní ceny, tedy 50 Kč (základ daně) + 10,50 Kč (DPH).



6) Vzhledem k tomu, že původní transakce díky opravě výše daně (vrácení daně plátcí V a následně vrácení uplatněného nároku na odpočet daně plátcem D z konkursu) byla „oddaněna“, je zapotřebí tuto transakci zdanit, a to v závislosti na výši úhrady, kterou plátce V získal od plátce D v konkursu. Plátce V je tedy povinen odvést daň ve výši 10,50 Kč. Plátce D, pokud je stále plátce, si může ve stejné výši nárokovat odpočet daně.



Jak uvádí důvodová zpráva k zákonu č. 47/2011 Sb., která úpravu opravy výše daně podle § 44 zákona o dani z přidané hodnoty zavedla, možnost opravy výše daně byla zavedena jako opatření protikrizové v souvislosti s negativním vývojem ekonomické situace s cílem pomoci firmám, jejichž cashflow snižují nedobytné pohledávky za podniky v platební neschopnosti. Jakkoli již došlo ke změně ekonomické situace od doby, kdy bylo toto opatření zavedeno, má toto opatření i v dnešní době své místo. Možnost opravit výši daně podle § 44 zákona o dani z přidané hodnoty je jedním z motivačních prvků pro vstup zahraničních subjektů na český trh a pro pokračování v podnikání na území České republiky, protože dostane-li se obchodní partner do platební neschopnosti (pokud nastanou podmínky stanovené v zákoně o dani z přidané hodnoty), plátce může získat částku daně z neuhrazené obchodní transakce zpět.

Ústavní soud judikoval (např. v nálezu ze dne 7. dubna 2005, sp. zn. I. ÚS 504/2002, uveřejněném pod číslem 76/2005 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu) podmínky přijetí výhodnějšího postavení státu v uspokojování jeho pohledávek – explicitní formulaci, ústavní komfortnost a obhajitelnost. V této souvislosti nelze souhlasit s názorem Nejvyššího soudu, že by výhodnější postavení státu v uspokojování pohledávek nebylo zákonodárcem explicitně formulováno. Ustanovení § 168 odst. 2 písm. e) od účinnosti insolvenčního zákona vždy obsahovalo pojem „daně“. Tento pojem je třeba chápat v souvislosti s daňovými zákony, dle kterých je významově nadřazen pojmu oprava výše daně. Následnými novelami tohoto ustanovení docházelo pouze k utvrzení toho, že oprava výše daně do tohoto ustanovení spadá. To vychází i ze zvláštní části důvodové zprávy k zákonu č. 294/2013 Sb., změna insolvenčního zákona a zákona o insolvenčních správcích, která k doplnění § 168 odst. 2 písm. e) uvádí, že změny § 168 odst. 2 písm. e) jsou terminologické (vycházejí z pojmosloví již zavedeného změnami jiných zákonů). Z důvodů, které jsou uvedeny výše, plyne i obhajitelnost zákonodárcem explicitně zakotveného přednostního uspokojení státu z titulu opravy výše daně.

Bez zřetele k tomu se nicméně navrhuje přesunout „prioritní“ pohledávku správce daně z režimu pohledávek za majetkovou podstatou mezi pohledávky postavené na roveň pohledávkám za majetkovou podstatou.

Pohledávky za majetkovou podstatou podle § 168 insolvenčního zákona a pohledávky postavené jim na roveň podle § 169 insolvenčního zákona se od sebe totiž odlišují svým charakterem a důvodem jejich prioritizace.

Pohledávky za majetkovou podstatou jsou kvalifikovaným okruhem pohledávek vznikajících v průběhu insolvenčního řízení, v úzké souvislosti s ním nebo přímo jako jeho přímý důsledek, platí přitom, že jejich přednostní uhrazení je nezbytné pro zdárný průběh insolvenčního řízení nebo pro ekonomickou udržitelnost, respektive pro ekonomický smysl celého procesu, případně o pohledávky, které odpovídají nákladům insolvenčního řízení, a obdobné pohledávky. Bez přednostního uhrazení těchto pohledávek by insolvenční řízení významným způsobem zasáhlo veřejné rozpočty a podle situace by mohlo umožňovat vedení sanačního insolvenčního řízení u dlužníků, kde by to postrádalo ekonomické opodstatnění, případně by mohlo znemožnit dosažení sanačního řešení úpadku u životaschopných podniků (například při absenci úpravy přednostního uspokojování pohledávek z úvěrového financování).

Na druhé straně, v případě pohledávek postavených na roveň pohledávkám za majetkovou podstatou se jedná zpravidla o pohledávky, na jejichž přednostním uspokojení existuje veřejný zájem, například z důvodů jejich sociálních konotací, nebo u nichž byl identifikován nějaký jiný zájem odůvodňující jejich „prioritní“ pořadí. Neplatí přitom, že by uspokojování těchto

pohledávek v běžném pořadí ohrožovalo průběh insolvenčního řízení, případně že by tím docházelo k rozporu s ekonomickou smysluplností vedení insolvenčního řízení.

Uspokojování daňového pohledávky státu – správce daně vzniklé z opravy výše daně na výstupu bylo prioritizováno z fiskálních důvodů, kvůli zájmu na řádném, plném a co nejrychlejším uhrazení daní do veřejných rozpočtů (přičemž daň z přidané hodnoty je jedním z primárních příjmů státního rozpočtu) za situace, kdy (i v návaznosti na odpovídající legislativní úpravu na úrovni Evropské unie) bylo umožněno plátcům daně dodatečně se vymanit z plnění daňové povinnosti za své dlužníky. Nejvyšší správní soud přitom již ve svém rozsudku ze dne 28. 11. 2008, č. j. 5 Afs 58/2007-113, konstatoval, že v daňovém právu se více než ve většině jiných právních odvětví prosazuje utilitární nazírání na právo, motivované především snahou získat daňové příjmy v potřebné výši. Prioritizace státu ohledně daňové pohledávky tak odpovídá potřebě dosáhnout maximálních daňových příjmů státu, které jsou nezbytné pro zajišťování všech funkcí státu. Neplatí přitom, že by pohledávka státu – správce daně vzniklá z opravy výše daně podle § 44 zákona o dani z přidané hodnoty byla pohledávkou, jejíž uhrazení je nezbytné z důvodů spočívajících v samotném insolvenčním řízení, třebaže se jedná o pohledávku vznikající (výhradně) v souvislosti s ním.

S ohledem na uvedené tak pohledávka vzniklá opravou výše daně na výstupu svým charakterem neodpovídá pohledávkám za majetkovou podstatou, nýbrž pohledávkám jim postaveným na roveň, mezi něž by také měla být systematicky zařazena.

Nadále platí, že svou pohledávku může stát – správce daně uplatnit u osoby s dispozičním oprávněním kdykoliv v průběhu insolvenčního řízení (srov. § 203 odst. 1 insolvenčního zákona).

Vše výše uvedené lze vztáhnout i na opravy základu daně v případě reorganizace (§ 42 zákona o dani z přidané hodnoty), resp. novou opravu základu daně v případě nedobytné pohledávky (§ 46 a násl. zákona o dani z přidané hodnoty), jejíž principy jsou pro insolvenční řízení totožné (oprava základu daně v případě nedobytné pohledávky nahrazuje a inkorporuje stávající opravu výše daně podle § 44 zákona o dani z přidané hodnoty). Jediný rozdíl tkví v tom, že na rozdíl od konkursu, kde lze opravu základu daně provést v celé výši dosud neuhrazené úplaty, v případě reorganizace a oddlužení nelze opravu základu daně provést v rozsahu, v jakém se předpokládá uspokojení dle zprávy o oddlužení nebo reorganizačního plánu.

2. V § 169 odst. 1 se na konci textu písmene c) doplňují slova „a pohledávky státu – správce daně vzniklé na základě povinnosti provést opravu odpočtu daně v případě reorganizace nebo povinnosti provést opravu odpočtu daně v případě nedobytné pohledávky podle zákona upravujícího daň z přidané hodnoty“.

K bodu 2 (§ 169 odst. 1 písm. c))

Navrhuje se přesunout „prioritní“ pohledávku správce daně z režimu pohledávek za majetkovou podstatou mezi pohledávky postavené na roveň pohledávkám za majetkovou podstatou. Více viz odůvodnění k bodu 1.

Vzhledem k tomu, že stávající § 44 zákona o dani z přidané hodnoty se zrušuje a daná úprava se inkorporuje do opravy základu daně v případě nedobytné pohledávky podle § 46 a násl. zákona o dani z přidané hodnoty, dochází rovněž k úpravě daného ustanovení a rozšíření přednostního uspokojení také pro pohledávky státu vzniklé na základě opravy základu.

Zároveň z důvodu možnosti opravit základ daně podle § 42 zákona o dani z přidané hodnoty z titulu reorganizace, dochází k zahrnutí přednostního uspokojení pohledávky státu i z tohoto titulu.

V rámci tohoto novelizačního bodu dochází rovněž k terminologické úpravě, aby bylo zřejmé, že se jedná o pohledávku státu z titulu vzniku povinnosti opravit odpočet daně podle § 74 nebo 74a zákona o dani z přidané hodnoty v návaznosti na opravu základu daně podle § 42 nebo 46 a násl. zákona o dani z přidané hodnoty.

Čl. XVIII

Přechodné ustanovení

K čl. XVIII – přechodné ustanovení

Insolvenční řízení pravomocně neskončená přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona se dokončí podle zákona č. 182/2006 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona.

Insolvenční řízení, která nebyla pravomocně skončená přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, budou dokončena podle původní úpravy insolvenčního zákona. Důvodem je zabránění nepravě retroaktivním účinkům nové právní úpravy a posílení zachování legitimních očekávání účastníků insolvenčního řízení.

ČÁST JEDENÁCTÁ

ÚČINNOST

K části jedenácté – účinnost

Čl. XIX

K čl. XIX

Tento zákon nabývá účinnosti prvním dnem kalendářního měsíce následujícího po dni jeho vyhlášení, s výjimkou

- a) ustanovení čl. V bodů 22, 32, 45, 62 a 262, čl. VI bodů 4 a 16, čl. VII bodů 5 a 6, 14 až 29, 37 a 58 až 63 a čl. VIII, která nabývají účinnosti dnem jeho vyhlášení,
- b) ustanovení čl. III, čl. IV a čl. V bodu 237, která nabývají účinnosti prvním dnem kalendářního čtvrtletí následujícího po dni jeho vyhlášení,
- c) ustanovení čl. I bodu 11, čl. V bodů 27 a 104 a čl. VII bodu 40, která nabývají účinnosti dnem 1. ledna 2020,
- d) ustanovení čl. V bodů 112, 238 až 243, která nabývají účinnosti dnem 1. ledna 2021.

Navrhuje se změna účinnosti zákona, a to z původně navrženého 1. ledna 2019 na první den kalendářního měsíce následujícího po dni jeho vyhlášení.

Účinnost dnem vyhlášení se navrhuje u ustanovení novelizujících zákon o dani z přidané hodnoty nebo zákon o spotřebních daních, která implementují evropské právní předpisy, jejichž implementační lhůta uplyne dnem 31. prosince 2018. Dále se navrhuje účinnost dnem vyhlášení u čl. VII bodu 36, a to z důvodu umožnění značení tabákových výrobků tabákovými nálepkami flexibilněji (tedy bez povinného porušení tabákové nálepky při otevření jednotkového balení) co nejdříve,

protože dnem 19. května 2019 uplyne přechodné období stanovené směrnicí 2014/40/EU, ve kterém je možné tabákovou nálepku umísťovat na horní okraj zadní strany tvrdého jednotkového balení nad kombinované zdravotní varování.

Účinnost prvním dnem kalendářního čtvrtletí následujícího po dni vyhlášení tohoto zákona se u daně z hazardních her a u podávání daňových přiznání u některých plátců daně z přidané hodnoty stanoví k prvnímu dni zdaňovacího období těchto daní.

Účinnost dnem 1. ledna 2020 se navrhuje u změny § 22 odst. 1 písm. g) bodů 3 a 13 zákona o daních z příjmů, která pro účely určení příjmů ze zdrojů na území České republiky narovnává režim plnění ze zisku rodinné fundace s režimem plnění ze svěřenského fondu, a dále u doplnění odstavce 12 do § 118 zákona o spotřebních daních, tj. úpravy stanovující okamžik, kdy je možné poprvé odebrat tabákové nálepky určené ke značení tabákových výrobků nového vzoru, neboť s ohledem na skutečnost, že změna vzoru tabákových nálepek proběhne dříve, než nabyde účinnosti tento zákon, bude se s ohledem na předejití aplikačním problémům plynoucím ze stanovení této lhůty na již proběhlé události aplikovat toto ustanovení až na příští změnu vzoru, která proběhne až po nabytí účinnosti tohoto ustanovení.

Výčet ustanovení, jež nabydou účinnosti dnem 1. ledna 2021, zůstává nezměněn.

V případech, že by ke změnám účinnosti nedošlo, hrozí riziko, že zákon by byl formálně účinný zpětně (retroaktivně), což by způsobilo výkladové nejasnosti a vyvolalo spory a zvýšené náklady na straně daňových subjektů i veřejných rozpočtů.