

NĚKOLIK POZNÁMEK K PŘIPRAVOVANÉMU ZÁKONU O DANÍCH Z PŘÍJMŮ

JAN NECKÁŘ

Právnická fakulta, Masarykova univerzita, Česká republika

Abstract in original language:

Příspěvek se věnuje v současné době probíhající přípravě nového textu zákona o daních z příjmů. V textu je poukázáno na základní principy, na kterých je nová úprava založena. Zásadními koncepčními změnami jsou osvobození ostatních příjmů u daně z příjmů fyzických osob, dále považování veřejné obchodní společnosti za transparentní entitu i subsumování dědění a darování výlučně pod předmět daně z příjmů.

Key words in original language:

Daň z příjmů, transferové daně, princip, transparentní entita, osvobození, základ daně, předmět daně, sazba daně.

Abstract:

The contribution deals with the currently ongoing preparation of the new text of the Income Tax Act. The text is a reference to the basic principles on which the new adaptation is based on. The main conceptual changes are prepared in the area of exemption of other incomes for personal income tax, then consideration of public companies as a transparent entity and incorporation of inheritance and donation as the subject of income tax.

Key words:

Income Tax, Transfer Taxes, principle, transparent entity, exemptions, tax base, subject of taxation, tax rate.

Trvalou snahou vládní politiky je podpora hospodářského růstu realizovaná prostřednictvím podpory podnikatelského prostředí a podpory přílivu zahraničních investic. K tomu jsou využívány i daňové nástroje, zejména daň z příjmů. Ačkoliv mnohdy je podpora prostřednictvím daňových nástrojů v rozporu se zásadami dobré daňové politiky (zejména se zásadou „nízká sazba, široký základ“), je třeba na tuto problematiku nahlížet z hlediska širších hospodářských souvislostí. Přes to všechno však platí, že největší podporou podnikání jsou jednoduché daně, s minimem výkladových nejasností. A právě zjednodušení právní úpravy je hlavním cílem nového zákona o daních z příjmů. Zjednodušená a přehledně uspořádaná právní úprava by měla snížit náklady podnikatelů vynakládané na plnění povinností, jež jim zákon o daních z příjmů ukládá.

Dosud platné pojetí zdaňování příjmů bylo vypracováno v letech 1991 až 1992, již záhy ale po vstoupení zákona¹ v účinnost se s ohledem na zásadní změny v České republice projevila nezbytnost adaptování textu zákona na nové podmínky.

Charakteristickým znakem v současnosti platné právní úpravy se stal velký počet² dílčích novel, kde významná část během více než patnáctileté doby existence zákona byla navržena

¹ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších změn a doplňků.

přímo v Poslanecké sněmovně. Výsledek těchto častých zásahů do zákona o daních z příjmů lze hodnotit ve dvou rovinách. Pozitivem je bezesporu výrazné precizování jednotlivých ustanovení a systémového přístupu k nim, negativem je výrazná nepřehlednost a snížená srozumitelnost zákona. Cílem by tedy mělo být dosažení zjednodušení, které ovšem nelze chápat jako bezpodmínečné omezení počtu slov a jednotlivých paragrafů, ale jako nastavení optimální systematiky a dosažení odpovídající přehlednosti.

Jako jeden z bodů reformy veřejných financí bylo rozhodnuto o nutnosti vypracování a předložení do zákonodárského procesu nového textu zákona o daních z příjmů. Již samotná koncepce zdaňování příjmů byla předmětem rozsáhlých debat. Zásadní otázkou, kterou bylo nutné zodpovědět hned na počátku, bylo, zda bude vypracován jeden zákon pro zdaňování právnických i fyzických osob a nebo dojde k oddělení a přijetí dvou zákonů. Vzhledem k tomu, že mnohá ustanovení jsou pro oblast fyzických i právnických osob shodná a bylo by tak nezbytné je opisovat, příp. na ně odkazovat, bylo rozhodnuto o držení současného stavu a přípravy tedy pouze jedné právní normy zahrnující obě oblasti zdanění.

Během roku 2008 došlo k vymezení základních principů a vypracování věcného záměru tohoto nového zákona a jeho projednání v pracovních skupinách Legislativní rady vlády. Záměrem tohoto projednání bylo zjištění zásadních připomínek a nesouhlasů s navrženými principy, aby mohly být zohledněny při přípravě paragrafového znění.

Samotná příprava zákona byla zahájena v prosinci 2008 a to za účasti nejen pracovníků Ministerstva financí České republiky, ale ke spolupráci byli přizváni i odborníci z řad teorie a praxe. Snaha předkladatelů zákona je připravit zákon takovým způsobem, aby při budoucích novelizacích nebylo nutné měnit systematiku normy, ale pouze jednotlivé paragrafy.

1. ZÁKLADNÍ PRINCIPY

Základním principem, z něhož obecně vychází nejen zákon o daních z příjmů, ale i jiná daňová legislativa, je fakt, že daně jsou příspěvkem, jímž se fyzické i právnické osoby podílejí na financování chodu státu a jím zajišťovaných veřejných statků. Tento příspěvek je třeba mezi jednotlivé právnické a fyzické osoby vhodným způsobem rozvrhnout. Principem, který umožní vybrat potřebné množství a přitom co nejméně zatíží jednotlivé poplatníky, je princip platební schopnosti. Nejlepším měřítkem platební schopnosti je výše příjmu. Princip platební schopnosti tak říká, že poplatníkům je stanovena daňová povinnost ve výši odpovídající výši jejich příjmu. Ve výsledku tedy platí, že osoba s vyššími příjmy, která je jinak ve stejném postavení jako osoba s nižšími příjmy, platí vyšší daň. Pokud mají osoby se stejným postavením stejné příjmy, platí stejnou daň. Daně z příjmů tento princip naplňují optimálním způsobem.

Významným principem pro daně z příjmů je princip neutrality. Podle tohoto principu nesmí existence daně z příjmů motivovat subjekty k určitému ekonomickému chování, ke kterému by nedocházelo, pokud by daně neexistovaly. Daně by tedy neměly ovlivňovat taková rozhodnutí, jako zda si pořídit majetek do vlastnictví či na leasing, zda investovat individuálně či prostřednictvím subjektů kolektivního investování apod. Aplikace tohoto principu není snadná, protože vždy je třeba rozhodnout, zda daně dvě poměřované situace

² K 1. 5. 2009 se jedná o 108 novel Zákona o daních z příjmů.

jsou ještě obdobné, nebo již vykazují tolik rozdílů, že ospravedlňují různé zdanění. Příkladem je např. rozhodnutí, zda si opatřovat prostředky pro živobytí zaměstnáním, samostatnou výdělečnou činností či založením právnické osoby. Zde se již zřejmě jedná o tak odlišné situace, že nelze uplatnit princip neutrality bezzbytku.³

Dalším principem, který by měl být vyjádřen v zákoně jako základní zásada proto bude zákaz zneužití práva. Podle tohoto principu bude vyhýbání se daňové povinnosti resp. jednání, které je v rozporu s účelem zákona výslovně zakázáno. Zákon nebude poskytovat právní ochranu chování, jehož cílem je vyhnout se dani, a to bez ohledu na to, zda v daném zdaňovacím období nebo v obdobích budoucích.

2. KONCEPČNÍ ZMĚNY

Záměr vytvoření nového zákona se opírá o několik koncepčních změn. Z pohledu daňového systému je nutné uvést skutečnost, že s účinností nového zákona by mělo dojít ke zrušení daně dědické a daně darovací⁴ a majetek získaný z titulu dědění a darování by tak měl spadat výhradně pod předmět daně z příjmů se zachováním v současnosti platných osvobození. Důvodem pro tento krok a tedy i změnu daňového systému je snaha o dodržování standardů OECD, kdy současným trendem je přechod od zdanění transferů ke stabilnímu, opakovanému zdanění majetku. Vzhledem k rozsáhlým osvobozením u daně dědické a daně darovací nelze očekávat výraznou změnu pro daňové poplatníky a to z důvodu velmi nízkého počtu osob povinných k dani. Na počátku se mluvilo také o zrušení daně z převodu nemovitostí, k jejímu zrušení by ale mělo dojít až v okamžiku přijetí rekodifikovaného zákona o dani z nemovitostí založeného na hodnotové bázi.

Druhou zásadní změnou je zavedení principů „vše je příjem“ a „veškerý příjem je předmětem daně“. Ve výsledku tak nebude zákon definovat příjem, který není předmětem daně⁵, což by také mělo přispět ke zjednodušení. Za příjem podléhající zdanění by měl být považován veškerý příjem a to bez ohledu na titul, ze kterého tento příjem plyne.

Mezi mnohými dalšími dílčími koncepčními změnami je ještě nutné upozornit na to, že s účinností nového zákona by měly být veřejné obchodní společnosti považovány za transparentní entity.

3. SYSTEMATIKA ZÁKONA

Základní představa o systematice zákona je následující:

- i. Část první – Úvodní ustanovení
- ii. Část druhá – Subjekty daně
- iii. Část třetí – Předmět daně

³ Věcný záměr zákona o daních z příjmů. www.mfcr.cz.

⁴ Zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších změn a doplňků.

⁵ V současné době § 3 odst. 4 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších změn a doplňků.

- Hlava I – Příjmy
- Hlava II – Předmět daně u českých daňových rezidentů
- Hlava III – Předmět daně u daňových nerezidentů
- Hlava IV – Členění předmětu daně z příjmů fyzických osob

iv. Část čtvrtá – Osvobození od daně

- Hlava I – Osvobození od daně z příjmů fyzických osob
- Hlava II – Osvobození od daně z příjmů právnických osob

v. Část pátá – Základ daně

- Hlava I – Obecná ustanovení o základu daně
- Hlava II – Základ daně z příjmů fyzických osob
- Hlava III – Základ daně z příjmů právnických osob
- Hlava IV – Daňově uznatelné a daňově neuznatelné výdaje
- Hlava V – Úprava základu daně v případě právních vztahů mezi spojenými osobami
- Hlava VI – Specifická ustanovení pro stanovení základu daně

vi. Část šestá – Odčitatelné položky

- Hlava I – Odčitatelné položky od základu daně z příjmů fyzických osob
- Hlava II – Odčitatelné položky od základu daně z příjmů právnických osob
- Hlava III – Daňová ztráta
- Hlava IV – Dary
- Hlava V – Odpočet na podporu výzkumu a vývoje

vii. Část sedmá – Sazba daně

viii. Část osmá – Slevy na dani

ix. Část devátá – Zdaňovací období, daňové přiznání a splatnost daně

- Hlava I – Zdaňovací období
- Hlava II – Daňové přiznání
- Hlava III – Splatnost daně
- Hlava IV – Srážková daň

x. Část desátá – Zvláštní ustanovení

- Hlava I – Vklady a přeměny obchodních společností a přeshraniční fúze
- Hlava II – Vyloučení dvojího zdanění příjmů ze zahraničí
- Hlava III – Banky
- Hlava IV – Pojišťovny
- Hlava V – Subjekty kolektivního investování
- Hlava VI – Neziskové organizace

xi. Část jedenáctá – zrušovací, společná, závěrečná a přechodná ustanovení

- Hlava I – Zmocnění pro zvláštní případy
- Hlava II – Přechodná ustanovení
- Hlava III – Zrušovací ustanovení
- Hlava IV – Účinnost

4. KONSTRUKČNÍ PRVKY DANĚ

Základ daně u fyzických osob by se nově měl skládat nikoliv ze 4, ale pouze ze 3 dílčích základů daně a to ze závislé činnosti (zahrnující funkční požitky), dále z ekonomické činnosti a z ostatních příjmů. S ohledem na nízký výnos daně z příjmů fyzických osob plynoucí na základě zdanění ostatních příjmů⁶, kdy náklady na správu tohoto dílčího základu daně převyšují inkaso ve výši 10 mld. Kč, je navrženo osvobození většiny ostatních příjmů. Výjimku by tvořily vybrané příjmy, typicky příjem z pronájmu. Ve výsledku tak také dojde ke zjednodušení zákona, kdy jsou upraveny pouze výjimky z plného osvobození a není tak nezbytné podrobně upravovat jednotlivá osvobození.

⁶ § 10 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších změn a doplňků.

Sazba daně bude stanovena až po skončení legislativních prací na základě analýzy fiskálního dopadu do veřejných rozpočtů. Je otázka, jakým způsobem takto stanovená sazba bude dále politicky průchodná a zda nebude z politických důvodů nutné upravovat předmět daně nebo její základ. Se sazbou daně je spojen ještě jeden zcela nový návrh, kdy se objevily snahy o uvedení zákonného rozpětí pro sazbu daně s tím, že její konkrétní výši by stanovila vláda svým nařízením. Autoři zákona o tomto řešení, s ohledem na čistě politická rozhodnutí ovlivňující výši sazby daně, vážně uvažují. Z pohledu autora tohoto příspěvku je ovšem takové řešení nemožné a to z důvodu rozporu s Ústavou České republiky. Na bližší rozbor je ale nutné počkat do okamžiku, kdy (a zda) bude tato úprava připravena.

5. ZÁVĚR

Snahu Ministerstva financí o zásadní rekonstrukci zákona je možné hodnotit jako pozitivní. Zákon v současné době obsahuje mnoho nedostatků a nejasných ustanovení, která by bez příslušné judikatury nebylo v praxi možné používat. Na druhou stranu je ale nezbytné upozornit na skutečnost, že příprava nového zákona postrádá snahu o řešení problematických okruhů a do značné míry se jedná jen o přepisování současného textu jednotlivých ustanovení.

Je otázkou, jakou podobu bude mít výsledný návrh nového zákona a zda vůbec bude po předčasných volbách do Poslanecké sněmovny předložen do legislativního procesu. Můžeme pouze doufat, že výsledkem prací bude zákon oproštěný od zásadních nedostatků a současně že nebudou do jeho textu zasahovat ve velké míře politické tlaky.

Literature:

- Věcný záměr zákona o daních z příjmů. www.mfcr.cz.
- Zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších změn a doplňků.
- Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších změn a doplňků.

Reviewer:

Michal Radvan

Contact – email:

jan.neckar@law.muni.cz