

Důvodová zpráva

I. Obecná část

Návrh zákona, kterým se mění některé zákony v oblasti daní a některé další související zákony, je souborem novel těchto daňových zákonů:

- 1) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“),
- 2) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“) a
- 3) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“).

Dále tento zákon obsahuje novely:

- 1) zákona č. 582/1991 Sb., o organizaci a provádění sociálního zabezpečení, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o provádění sociální zabezpečení“),
- 2) zákona č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o pojistném na sociální zabezpečení“),
- 3) zákona č. 592/1992 Sb., o pojistném na veřejné zdravotní pojištění, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o pojistném na zdravotní pojištění“) a
- 4) zákona č. 48/1997 Sb., o veřejném zdravotním pojištění a změně a doplnění některých souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o zdravotním pojištění“).

Zařazením těchto změn do jednoho právního předpisu se pro jejich adresáty (zejména daňové subjekty a správce daně) zvyšuje přehlednost, neboť změny daňových zákonů jsou obsaženy v návrhu jednoho právního předpisu. Pro adresáta je tak snazší orientovat se v provedených změnách, neboť nejsou obsaženy v řadě dílčích novel jednotlivých právních předpisů.

Novely jednotlivých zákonů zařazených do návrhu zákona spolu věcně souvisejí, neboť se týkají daní a jejich správy. Návrhem zákona je tak novelizována specifická část právního řádu, kterou lze označit jako pozitivní daňové právo (hmotné i procesní), ve které se uplatňují stejná pravidla a principy, a v jejímž rámci se jako obecný právní předpis používá daňový řád (obecný právní předpis upravující správu daní v širokém slova smyslu).

Rovněž z hlediska procesní ekonomie legislativního procesu je zařazení změn daňových zákonů do jednoho právního předpisu vhodné, neboť umožňuje reagovat na problémy, které vyvstanou v průběhu legislativního procesu (ať už v rámci připomínkového řízení nebo v Parlamentu) komplexním způsobem, tj. požadované změny v daňovém právu promítnout do všech relevantních předpisů.

Kromě zmíněné přehlednosti a komplexnosti je nespornou výhodou i menší administrativní a časová zátěž pro všechny subjekty podílející se na legislativním procesu, což může pozitivně přispět k délce legisvacanční lhůty. Pro daňové zákony více než pro jiné oblasti práva platí, že jejich změna je tradičním a typickým nástrojem realizace politiky vlády, přičemž se jedná o proces periodický. V případě klíčových daňových zákonů tak lze hovořit o každoroční novelizaci, k čemuž přispívá vydatnou měrou též působení evropského zákonodárce. Důsledkem toho je krátká legisvacanční lhůta, neboť při průměrné délce legislativního procesu (1 rok)

nelze daňovou politikou vlády pro daný rok zajistit rychleji. Časová úspora vzniklá spojením daňových zákonů, které by jinak musely být předkládány samostatně, tak pozitivně přispívá k tomu, aby legisvakance mohla být co nejdelší.

Předložený návrh zákona respektuje závazek uvedený v Programovém prohlášení vlády, podle kterého budou změny soustavy daňových zákonů prováděny pouze několika málo souhrnnými novelami.

Navrhované změny v jednotlivých předpisech jsou podrobněji popsány v následujících kapitolách s výjimkou novely daňového řádu, v jejímž případě se jedná pouze o dílčí technickou změnu ve vztahu k povinnosti činit tzv. formulářová podání při správě daní elektronicky, která je odůvodněna ve zvláštní části této důvodové zprávy.

1. Zhodnocení platného právního stavu

Tato část je strukturována dle jednotlivých stěžejních témat.

Současná právní úprava nemá dopad ve vztahu k zákazu diskriminace ani ve vztahu k rovnosti mužů a žen.

1.1. Daně z příjmů

1.1.1. Úprava paušálního režimu

a) Zvýšení limitu pro paušální režim

S účinností od 1. ledna 2021 byl zaveden tzv. paušální režim pro poplatníky daně z příjmů fyzických osob. Cílem této úpravy bylo zavést režim založený na dobrovolné bázi, který u vybrané skupiny poplatníků s příjmy ze samostatné činnosti významně sníží administrativní náročnost, a to nejen ve vazbě na povinnosti související s daní z příjmů, ale i na povinnosti související s veřejnými pojistnými, a to paušalizací těchto tří plnění. Paušalizace daně z příjmů a veřejných pojistných nabízí poplatníkovi poměrně jednoduchý režim, kdy paušalizovanými platbami na daň z příjmů a veřejná pojistná zohledněnými v jedné měsíční platbě uskutečněné poplatníkem v paušálním režimu vůči správci daně, který je následně redistribuuje správcům veřejných pojistných, je splněna povinnost k dani z příjmů i povinnost k veřejným pojistným, a to bez navazujících povinností souvisejících s podáváním daňových přiznání a pojistných přehledů, s omezeným rozsahem evidenčních povinností a s výrazným omezením nejistoty vůči vstupům kontrolních činností správce daně.

Poplatníci daně z příjmů fyzických osob s příjmy ze samostatné činnosti mohou za splnění určitých podmínek (zejména příjmy za předcházející zdaňovací období do 1 mil. Kč a skutečnost, že poplatník není plátcem daně z přidané hodnoty) vstoupit do tzv. paušálního režimu. Poplatníci v paušálním režimu platí každý měsíc správci daně paušální zálohu, která je stanovena pro všechny v jednotné částce a zahrnuje zálohu na daň z příjmů, na pojistné na důchodové pojištění a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti a na pojistné na zdravotní pojištění. Správce daně výnos zálohy na pojistné na zdravotní pojištění převádí na zvláštní účet veřejného zdravotního pojištění, který vede Všeobecná zdravotní pojišťovna, a výnos zálohy na pojistné na důchodové pojištění a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti převádí na centrální účet České správy sociálního zabezpečení. Poplatník tak zasílá pouze jednu platbu namísto tří.

Záloha na daň z příjmů fyzických osob je stanovena na 100 Kč, výše zálohy na pojistné na veřejné zdravotní pojištění je vypočítána z jedné dvanáctiny minimálního vyměřovacího základu osoby samostatně výdělečně činné (50 % průměrné mzdy) a výše zálohy na pojistné na důchodové pojištění a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti se vypočítá z nejnižšího

měsíčního vyměřovacího základu (25 % průměrné mzdy) zvýšeného o 15 %. Tyto částky jsou pro všechny poplatníky v paušálním režimu stejné.

Za splnění určitých podmínek (zejména příjmy za dané zdaňovací období do 1 mil. Kč a skutečnost, že poplatník není plátcem daně z přidané hodnoty) má poplatník za dané zdaňovací období daň rovnu paušální dani, která se rovná součtu měsíčních záloh na daň z příjmů, které platil v průběhu zdaňovacího období, a jeho pojistné na důchodové pojištění a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti a pojistné na zdravotní pojištění se také rovnají součtu příslušných měsíčních záloh. Poplatník tedy za takové zdaňovací období nemusí podávat daňové priznání ani přehledy k veřejným pojistným. Výše daně z příjmů fyzických osob i veřejných pojistných jsou tedy pro všechny poplatníky, kteří byli v paušálním režimu a splnili podmínky pro to, aby byla jejich daň rovna paušální dani, stejně bez ohledu na výši jejich příjmů (pokud nepřesáhne 1 mil. Kč).

Současně je poplatníkovi poskytnuta možnost platit pojistné na důchodové pojištění nad rámec základní paušalizované částky pojistného na důchodové pojištění, aby se mohl rozhodnout, v jaké výši bude na pojistném na důchodové pojištění přispívat do systému sociálního zabezpečení, a tím mohl ovlivnit výši důchodů, které mu následně poplynou na základě zákona o důchodovém pojištění. Toto pojistné na důchodové pojištění placené nad rámec základní paušalizované částky pojistného na důchodové pojištění, které není součástí paušálních záloh, je spravováno odděleně od paušálních záloh paušálních veřejných pojistných okresní správou sociálního zabezpečení.

b) Společné oznámení

Pro zjednodušení administrativních povinností poplatníků byla současně s paušálním režimem zavedena možnost pro poplatníky, kteří zahajují samostatnou výdělečnou činnost a zároveň ihned vstupují do paušálního režimu, podat správci daně tzv. společné oznámení, ve kterém uvedou jak náležitosti oznámení o vstupu do paušálního režimu, tak údaje požadované v oznámení o zahájení samostatné výdělečné činnosti podávaném okresní správě sociálního zabezpečení a údaje požadované v obdobném oznámení podávaném zdravotní pojišťovně. V případě podání společného oznámení správci daně již nemusí zahájení samostatné výdělečné činnosti oznamovat okresní správě sociálního zabezpečení ani zdravotní pojišťovně, protože správce daně údaje ze společného oznámení předá těmto institucím (resp. zdravotní pojišťovně je předá prostřednictvím správce registru všech pojištěnců, tedy Všeobecné zdravotní pojišťovny) za poplatníka a tímto předáním je splněna poplatníkova oznamovací povinnost.

1.1.2. Prodloužení mimořádných odpisů

Zákonem č. 609/2021 Sb. byly znovuzavedeny mimořádné odpisy, a to na majetek pořízení v období od 1. ledna 2020 do 31. prosince 2021. Možnost uplatňovat mimořádné odpisy se vztahuje na hmotný majetek zařazený v první nebo druhé odpisové skupině, kdy majetek zařazený v první odpisové skupině lze v tomto režimu odepsat za 12 měsíců a majetek zařazený ve druhé odpisové skupině za 24 měsíců. Mimořádné odpisy se stanoví za kalendářní měsíce, a to tak, že majetek zařazený v první odpisové skupině se odepíše rovnoměrně do 100 % vstupní ceny a majetek zařazený ve druhé odpisové skupině se odepíše v prvních 12 měsících do výše 60 % vstupní ceny a v následujících 12 měsících do 40 % vstupní ceny. Uplatňování mimořádných odpisů je možností, nikoli povinností poplatníků, uvedený hmotný majetek tedy může odpisovat podle obecného režimu, pokud se tak rozhodne.

1.1.3. Další úpravy zákona o daních z příjmů

Nesplnění podmínek pro odpočet na podporu pořízení majetku na odborné vzdělávání

Základ daně lze snížit o odpočet na podporu odborného vzdělávání, který se skládá z odpočtu na podporu pořízení majetku na odborné vzdělávání a odpočtu na podporu výdajů vynaložených na žáka nebo studenta v rámci odborného vzdělávání. Odpočet na podporu pořízení majetku na odborné vzdělávání může využít poplatník, který pořídí majetek pro účely odborného vzdělávání, kterým se rozumí praktické vyučování ve středním vzdělávání, odborná praxe ve vyšším odborném vzdělávání a část akreditovaného studijního programu vysoké školy uskutečňované na jeho pracovišti, a tento majetek používá na odborné vzdělávání ve 3 bezprostředně po sobě následujících zdaňovacích obdobích. Základ daně lze snížit o odpočet při pořízení takového majetku, v případě porušení podmínky jeho používání pro stanovený účel po 3 zdaňovací období však musí být základ daně o stejnou částku zase zvýšen.

Během pandemie nemoci covid-19 někteří poplatníci porušili podmínku využívání majetku na odborné vzdělávání z důvodu zákazu prezenční výuky, včetně praktické části výuky na pracovišti takového poplatníka, a vznikla jim tedy povinnost zvýšit základ daně o již uplatněný odpočet. Vzhledem k tomu, že k tomuto porušení podmínky nedošlo vinou poplatníků, bylo vydáno rozhodnutí ministryně financí č. j. 10575/2021/3901-2, zveřejněné ve Finančním zpravodaji č. 20/2021, kterým poplatníkům prominula daň z příjmů v části odpovídající tomuto zvýšení základu daně ve zdaňovacích obdobích započatých od 1. dubna 2019 do 30. dubna 2021. Zároveň je v rozhodnutí stanoveno, že podmínka využití majetku na odborné vzdělávání musí být splněna v tolika dodatečných následujících zdaňovacích obdobích, na kolik se prominutí vztahuje. Pokud by poplatník podmínku využití majetku v dodatečných zdaňovacích obdobích porušil, musela by prominutá daň být vrácena i s úroky počítanými od zdaňovacího období, kdy byla podmínka porušena poprvé.

Uvedené rozhodnutí pomohlo poplatníkům, kteří měli za dané zdaňovací období kladný základ daně, a tedy si mohli daň o prominutou částku snížit. Nedalo se však aplikovat na poplatníky, kteří vykázali daňovou ztrátu, protože jim nevznikla žádná daň. Do výše daňové ztráty se rozhodnutí o prominutí nijak nepromítlo (tedy daňová ztráta se nezvýšila o částku zvýšení základu daně).

Stejně tak se rozhodnutí o prominutí neaplikovalo na poplatníky, kteří majetek pořídili teprve ve zdaňovacím období započatém od 1. dubna 2019 do 30. dubna 2021 a ihned ve zdaňovacím období jeho pořízení podmínku porušili, protože v jejich případě problém nespočíval v nutnosti zvýšit základ daně o již uplatněný odpočet, ale v nemožnosti odpočet vůbec uplatnit.

1.2. Daň z přidané hodnoty

1.2.1. Obrat pro účely registrace k dani z přidané hodnoty

Zákon o dani z přidané hodnoty umožňuje v souladu se směrnicí Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, ve znění pozdějších změn (dále jen „směrnice o DPH“), osobám povinným k dani se sídlem v tuzemsku, jejichž obrat za nejvýše 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců nepřesáhne 1 000 000 Kč, aby byly osvobozeny od uplatňování daně. Na základě tohoto osvobození neuplatňují tyto osoby daň na výstupu z jimi poskytovaných plnění a zároveň nejsou oprávněny k odpočtu daně na vstupu u přijatých zdanitelných plnění. Tyto osoby se tak nestávají plátcí ze zákona z titulu překročení obratu. Zákon o dani z přidané hodnoty jim však umožňuje se stát plátcí dobrovolně podle § 6f.

Osoby povinné k dani, které jsou osvobozeny od uplatňování daně, do obratu pro účely vzniku plátcovství k dani z přidané hodnoty započítají celkovou částku úplat, která jim náleží za uskutečněná plnění s místem plnění v tuzemsku, jde-li o úplaty vymezené v § 4a zákona o dani z přidané hodnoty.

Aktuální limit ročního obratu ve výši 1 000 000 Kč, který odpovídá částce 35 000 EUR při kurzu platném ke dni přistoupení České republiky k Evropské unii, byl stanoven v roce 2004 a do současné doby se nezměnil.

1.2.2. Kontrolní hlášení

Předně je nutné uvést, že kontrolní hlášení bylo zavedeno jako nástroj boje s daňovými úniky, který správci daně umožňuje rychlý přístup k údajům týkajícím se daně z přidané hodnoty a křížovou kontrolu získaných údajů s daňovým přiznáním. Jako takový se tento nástroj osvědčil.

a) Úprava způsobu reakce na výzvu k podání kontrolního hlášení

V § 101g odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty je stanoveno, že pokud nebylo podáno kontrolní hlášení ve stanovené lhůtě, vyzve správce daně plátce k jeho podání v náhradní lhůtě od oznámení této výzvy. Zákon o dani z přidané hodnoty však nestanoví konkrétní formu reakce plátce v případě, kdy povinnost podat daňové přiznání podle ustanovení § 101c zákona o dani z přidané hodnoty nevznikla.

Od počátku zavedení institutu kontrolního hlášení většina plátců využívá uživatelsky přívětivou a zejména rychlou možnost reakce skrze elektronický formulář kontrolního hlášení. Méně než 1 % plátců na výzvu reagují tvorbou vlastních písemností a jeho následným doručením správci daně.

b) Úprava lhůty pro podání následného kontrolního hlášení na základě výzvy správce daně podle § 101g odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty

V současné době má plátce na podání následného kontrolního hlášení, v němž změní nebo doplní nesprávné nebo neúplné údaje, popřípadě potvrdí původní údaje na základě správce daně podle § 101g odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty, 5 pracovních dnů ode dne oznámení této výzvy (k oznámení viz § 101 odst. 6 daňového řádu). Tato úprava se vztahuje na všechny způsoby doručování. V této souvislosti lze připomenout, že již jednou došlo k prodloužení této lhůty z 5 kalendářních dnů na 5 pracovních dnů, a to s účinností od 29. července 2016.

c) Úprava pokut za porušení povinnosti související s kontrolním hlášením

Zákon o dani z přidané hodnoty obsahuje úpravu pokut v případě porušení povinnosti související s kontrolním hlášením, a to v ustanovení § 101h. Jedná se o pokuty vznikající ze zákona (*ex lege*) v zákonem stanovené výši podle závažnosti porušení povinností. Správce daně tak nemá prostor pro správní uvážení ohledně její výše. Výše těchto pokut je stanovena ve výši (i) 1 000 Kč v případě pozdního podání kontrolního hlášení bez výzvy správce daně, (ii) 10 000 Kč, je-li kontrolní hlášení podáno až v náhradní lhůtě na základě výzvy správce daně, (iii) 30 000 Kč, pokud není podáno následné kontrolní hlášení na základě výzvy správce daně podle § 101g odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty, a (iv) ve výši 50 000 Kč v případě, že není kontrolní hlášení podáno ani v náhradní lhůtě.

Zákon o dani z přidané hodnoty obsahuje určité zmírnění dopadu těchto pokut prostřednictvím (i) „prominutí“ první pokuty ve výši 1 000 Kč v kalendářním roce (vyloučení vzniku pokuty za nepodání kontrolního hlášení podle § 101j zákona o dani z přidané hodnoty) a (ii) prominutí pokuty za nepodání kontrolního hlášení podle § 101k zákona o dani z přidané hodnoty v případě pokut ve výši 10 000 Kč, 30 000 Kč a 50 000 Kč, pokud k nepodání došlo z důvodu, který lze

s přihlédnutím k okolnostem daného případu ospravedlnit. Bližší vymezení důvodů pro prominutí je stanoveno v pokynu Generálního finančního ředitelství k prominutí pokut za nepodání kontrolního hlášení.

2. Vysvětlení nezbytnosti navrhované právní úpravy a odůvodnění jejích hlavních principů

Tato část se kumulativně věnuje jak otázce odůvodnění hlavních principů navrhované právní úpravy, tak vysvětlení nezbytnosti navrhované právní úpravy, přičemž je rozdělena podle jednotlivých tematických celků. Výsledkem by mělo být ucelené obecné pojednání o klíčových tématech navrhované právní úpravy.

Navrhovaná právní úprava nemá dopad ve vztahu k zákazu diskriminace ani ve vztahu k rovnosti mužů a žen.

2.1. Daně z příjmů

2.1.1. Úprava paušálního režimu

a) Zvýšení limitu pro paušální režim

V návaznosti na zvýšení limitu pro plátcovství daně z přidané hodnoty na 2 mil. Kč se zvyšuje i hranice příjmů ze samostatné činnosti pro vstup do paušálního režimu z 1 mil. Kč na 2 mil. Kč. Jednou z podmínek pro vstup do paušálního režimu je skutečnost, že poplatník není plátcem daně z přidané hodnoty, a z toho důvodu byl také původní limit příjmů pro vstup do paušálního režimu stanoven na 1 mil. Kč. Vychází se totiž z logiky, že paušální režim má pomáhat zejména menším poplatníkům, které administrativa spojená s daní z příjmů fyzických osob a veřejnými pojistnými výrazně zatěžuje, ale pokud je poplatník plátcem daně z přidané hodnoty, jeho podnikatelská činnost je již takového rozsahu, že není nutné mu stanovit úlevu v podobě paušálního režimu. Pokud tedy nyní bude vznikat povinné plátcovství daně z přidané hodnoty až od 2 mil. Kč, je vhodné stejně zvýšit i limit příjmů ze samostatné činnosti pro vstup do paušálního režimu.

Protože však po navrhovaném zvýšení limitu bude moci být daň v paušální výši stanovena poplatníkům daně z příjmů fyzických osob s velmi širokým rozpětím příjmů, nebude již všem stanovena daň v paušální výši a veřejná pojistná ve stejné výši, ale zavádí se 3 pásma paušálního režimu odvozená od výše a charakteru příjmů poplatníka. V každém pásmu budou poplatníci platit jinou výši paušálních záloh a v návaznosti na to tedy budou jinak vysoké i jejich daně a veřejná pojistná.

Do prvního pásma se bude moci přihlásit poplatník, jehož příjmy ze samostatné činnosti za předcházející zdaňovací období nepřesáhly 1 mil. Kč. Pokud se poplatník vejde do tohoto limitu, není rozhodné, z jaké samostatné činnosti jeho příjmy plynou. Dále se do tohoto pásma bude moci přihlásit poplatník s příjmy ze samostatné činnosti až do výše 1,5 mil. Kč, pokud alespoň 75 % těchto příjmů tvoří příjmy, k nimž lze uplatnit výdaje ve výši 80 % nebo 60 % z příjmů, a poplatník s příjmy ze samostatné činnosti až do výše 2 mil. Kč, pokud alespoň 75 % těchto příjmů tvoří příjmy, k nimž lze uplatnit výdaje ve výši 80 % z příjmů. Důvodem tohoto pravidla je snaha o to, aby daň v paušální výši alespoň přibližně odpovídala dani, kterou by poplatník zaplatil podle obecných pravidel zákona o daních z příjmů. Ten v § 7 odst. 7 umožňuje k příjmům ze samostatné činnosti uplatnit výdaje paušální částkou, a to v různém procentu z příjmů podle charakteru činnosti. Poplatníci se stejnou výší příjmů tedy neplatí daň ve stejné výši, pokud jejich příjmy pocházejí z rozdílných činností a k těmto činnostem lze uplatňovat rozdílné paušální výdaje. Proto je poplatníkům s příjmy, ke kterým lze uplatnit vyšší

paušální výdaje, umožněno vstoupit do prvního pásma paušálního režimu, ačkoli poplatníci se stejnou výší příjmů, ke kterým však lze uplatnit nižší paušální výdaje, mohou vstoupit jen do vyššího pásma (a tedy platit vyšší paušální zálohy a od toho odvozené i vyšší daně a veřejná pojistná, viz níže).

Do druhého pásma se bude moci přihlásit poplatník, jehož příjmy ze samostatné činnosti nepřesáhly v předcházejícím zdaňovacím období 1,5 mil. Kč, a to bez ohledu na to, z jaké samostatné činnosti pocházejí (tedy jaké by k nim byly uplatnitelné paušální výdaje). Zvýšený limit 2 mil. Kč platí pro poplatníky, kteří měli 75 % příjmů, ke kterým lze uplatnit výdaje ve výši 80 % nebo 60 % příjmů.

Do třetího pásma potom budou moci vstoupit všichni poplatníci, kteří splní podmínky vstupu do paušálního režimu, tedy, jejichž příjmy ze samostatné činnosti nepřesáhly 2 mil. Kč.

Z uvedeného je patrné, že pro vstup do určitého pásma paušálního režimu jsou vždy stanoveny pouze horní limity, nikoli dolní, což znamená, že někteří poplatníci si budou moci vybrat mezi několika pásmy, resp. konstrukce je taková, že pokud poplatník splňuje podmínky pro vstup do určitého pásma, splňuje zároveň vždy i podmínky pro vstup do vyššího pásma. Obecně je vždy výhodnější vstupovat do co nejnižšího pásma, protože čím vyšší pásmo, tím vyšší jsou paušální zálohy (a tedy i daň stanovená v paušální výši a veřejná pojistná), vstup do vyššího pásma je však vhodný v situaci, kdy poplatník očekává, že v nastávajícím zdaňovacím období překročí limity pro pásmo, které dosud splňoval, ale naplní limity pro vyšší pásmo. I pokud však poplatník vstoupí do nižšího pásma a po skončení zdaňovacího období zjistí, že jeho příjmy přesáhly rozhodné příjmy pro toto pásmo, ale nepřesáhly rozhodné příjmy pro vyšší pásmo, může mít stále stanovenou daň v paušální výši, ale odpovídající uvedenému vyššímu pásmu, viz níže.

Paušální záloha pro první pásmo zůstává ve stejné výši, jako byla doposud pro všechny poplatníky v paušálním režimu, tedy záloha na daň z příjmů fyzických osob činí 100 Kč, záloha na pojistné na veřejné zdravotní pojištění je vypočítána z jedné dvanáctiny minimálního vyměřovacího základu osoby samostatně výdělečně činné (50 % průměrné mzdy) a záloha na pojistné na důchodové pojištění a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti se vypočítá z nejnižšího měsíčního vyměřovacího základu (25 % průměrné mzdy) zvýšeného o 15 %. Paušální zálohy pro druhé a třetí pásmo jsou vyšší a i pro veřejná pojistná jsou stanoveny v pevné částce, tedy nejsou navázané na minimální pojistná podle příslušných zákonů. Při stanovení částek paušálních záloh pro druhé a třetí pásmo se vycházelo z průměru mezi krajními reálnými částkami daně z příjmů a pojistných placenými v daném intervalu druhého a třetího pásma.

Výše paušální záloh:

	Celková paušální záloha	Daň z příjmů	Pojistné na důchodové pojištění	Pojistné na veřejné zdravotní pojištění
II. pásmo	16 000 Kč	4 963 Kč	7 446 Kč	3 591 Kč
III. pásmo	26 000 Kč	9 320 Kč	11 388 Kč	5 292 Kč

Výše paušální daně a paušálních veřejných pojistných za zdaňovací období:

	Celková paušální záloha	Daň z příjmů	Pojistné na důchodové pojištění	Pojistné na veřejné zdravotní pojištění
II. pásmo	192 000 Kč	59 556 Kč	89 352 Kč	43 092 Kč
III. pásmo	312 000 Kč	111 840 Kč	136 656 Kč	63 504 Kč

Podmínkou pro to, aby byla daň poplatníka rovna paušální dani, je vždy splnění podmínek pro určité pásmo paušálního režimu. Podmínky se nemění oproti dosavadnímu právnímu stavu, změna však nastává v maximální výši příjmů ze samostatné činnosti, kterých může poplatník dosáhnout, a to v závislosti na pásmu paušálního režimu, ve kterém je nebo s ohledem na které chce mít daň stanovenou. Je tedy třeba rozlišit několik situací. Zaprvé může poplatník splnit podmínku rozhodných příjmů pro své pásmo paušálního režimu, ve kterém ve zdaňovacím období byl (tzv. zvolené pásmo). V takovém případě nemusí dělat nic dalšího a jeho paušální daň i paušální veřejná pojistná jsou stanoveny ve výši odpovídající tomuto pásmu, tedy odpovídají součtu záloh, které měl v průběhu zdaňovacího období platit.

Dále může nastat situace, kdy poplatník splní podmínku rozhodných příjmů pro své zvolené pásmo paušálního režimu, ale zároveň splní i podmínku rozhodných příjmů pro nižší pásmo paušálního režimu, to znamená, že má takové příjmy, které by mu dovolily být v daném zdaňovacím období v nižším pásmu paušálního režimu. V takovém případě se dává poplatníkovi možnost podat tzv. oznámení o jiné výši paušální daně, ve kterém poplatník uvedené skutečnosti uvede a vypočítá daň podle nižšího pásma paušálního režimu a v důsledku toho mu bude daň stanovena ve výši, jako by byl ve zdaňovacím období v nižším pásmu paušálního režimu, tedy bude nižší než součet záloh na daň za zdaňovací období a v části rozdílu vznikne přeplatek na společném osobním daňovém účtu, který se případně použije na úhradu paušálních záloh v dalším zdaňovacím období, nebo v případě, že už poplatník nebude nadále v paušálním režimu, se může použít jako standardní přeplatek. Výše veřejných pojistných však zůstává taková, jaká by byla podle zvoleného pásma paušálního režimu, rovnají se tedy součtu záloh, které na ně měly být v průběhu zdaňovacího období zaplacený. Podání oznámení o jiné výši paušální daně je v tomto případě pouze možnost, nikoli povinnost, to znamená, že pokud poplatník nic neučiní, bude mu daň stanovena podle zvoleného pásma paušálního režimu.

Poslední situace je taková, že poplatník přesáhne rozhodné příjmy pro své zvolené pásmo paušálního režimu, ale nepřesáhne rozhodné příjmy vyššího pásma paušálního režimu. V takové situaci, pokud by neučinil nic, by jeho daň nebyla rovna paušální dani a byl mu ukončen paušální režim ke konci zdaňovacího období ale musel by podat daňové přiznání, ve kterém by vypočetl daň podle obecných ustanovení, a stejně tak by musel podat přehledy na veřejná pojistná. Poplatník má ovšem opět možnost podat oznámení o jiné výši paušální daně, ve které uvede vyšší pásmo paušálního režimu, jehož podmínky jeho příjmy splnily, a vypočítá daň i veřejná pojistná podle vyššího pásma paušálního režimu. Jeho paušální daň i paušální veřejná pojistná budou tedy vyšší, než činí součet záloh, které platil během zdaňovacího období, a tento rozdíl musí poplatník zaplatit do lhůty pro podání daňového přiznání, protože k tomu dni jsou daň v paušální výši i paušální veřejná pojistná vyměřeny. Daňové přiznání však poplatník podávat nemusí.

Z uvedeného vyplývá, že poplatník může mít daň rovnu paušální dani a paušální veřejná pojistná kdykoli, kdy je v paušálním režimu a jeho příjmy nepřesáhnou hranici 2 mil. Kč, protože ještě zpětně po skončení zdaňovacího období lze napravit to, že poplatník vstoupil do pásma paušálního režimu, jehož podmínky nakonec za dané zdaňovací období nesplnil. Situace

je pro něj však v takovém případě komplikovanější v tom, že musí podávat další oznámení a část daně a veřejných pojistných doplácet.

Skutečnost, do kterého pásma poplatník vstupuje (zvolené pásmo), je třeba uvést v oznámení o vstupu do paušálního režimu. Ke zvolenému pásmu se váží jak podmínky pro vstup do paušálního režimu (poplatník musel v předcházejícím zdaňovacím období splnit limity odpovídající danému pásmu), tak výše paušálních záloh za dané zdaňovací období. Poplatník musí zůstat po celé zdaňovací období v jednom pásmu. Změna zvoleného pásma je možná pouze od začátku dalšího zdaňovacího období a je podmíněna tím, že poplatník v předcházejícím zdaňovacím období splňoval limity pro nově zvolené pásmo, a podáním oznámení o změně zvoleného pásma paušálního režimu, a to do desátého dne zdaňovacího období, od kterého má ke změně dojít (jedná se tedy o stejnou lhůtu jako pro podání oznámení o vstupu do paušálního režimu). Bez podání tohoto oznámení nelze změnit zvolené pásmo. I v případě, kdy poplatník splňuje podmínky pro nově zvolené pásmo a začne od nového zdaňovacího období platit paušální zálohy platné pro nově zvolené pásmo, nedojde ke změně pásma a správce daně na to poplatníka upozorní, protože poplatník platí paušální zálohy ve špatné výši.

Druhou situací, kdy je od začátku dalšího zdaňovacího období změněno zvolené pásmo poplatníka, je podání oznámení o jiné výši paušální daně z důvodu, že poplatník ve skončeném zdaňovacím období překročil rozhodné příjmy pro zvolené pásmo paušálního režimu. V takovém případě je poplatník v dalším zdaňovacím období automaticky v tom pásmu paušálního režimu, jehož podmínky v uplynulém zdaňovacím období splnil a které uvedl v oznámení, tedy ve vyšším pásmu. Důvodem je to, že poplatník může být vždy jen v takovém pásmu paušálního režimu, jehož podmínky splňoval v předchozím zdaňovacím období. Pokud poplatník podává oznámení o jiné výši paušální daně z důvodu, že ve skončeném zdaňovacím období nesplnil podmínky pro své zvolené pásmo, nemůže už v tomto pásmu nadále zůstat, ale musí se přesunout do vyššího pásma, jehož podmínky ve skončeném zdaňovacím období splnil.

b) Společné oznámení

Zároveň se pro poplatníky zavádí další administrativní zjednodušení spočívající v tom, že nově bude možné podat tzv. společné oznámení i v případě ukončení paušálního režimu. Podle dosavadní úpravy je možné podat společné oznámení správci daně při zahájení samostatné výdělečné činnosti v případě, že poplatník ihned při zahájení vstupuje do paušálního režimu; v tomto oznámení poplatník uvádí i údaje požadované v oznámeních o zahájení samostatné výdělečné činnosti podávaných okresní správě sociálního zabezpečení a zdravotní pojišťovně a správce daně tyto údaje těmto institucím předá (resp. zdravotní pojišťovně je předá prostřednictvím správce registru všech pojištěnců, tedy Všeobecné zdravotní pojišťovny a okresní správě sociálního zabezpečení prostřednictvím České správy sociálního zabezpečení), čímž je splněna poplatníkovou oznamovací povinnost. Nově bude toto možné i v případě, kdy je paušální režim poplatníka ukončen z důvodu, že přestane být osobou samostatně činnou. Poplatník musí při ukončení paušálního režimu toto správci daně oznámit, spolu s tímto oznámením bude moci podat i údaje požadované v oznámeních o ukončení samostatné výdělečné činnosti podávaných okresní správě sociálního zabezpečení a zdravotní pojišťovně, kterým správce daně tyto údaje předá (resp. je předá správci registru všech pojištěnců a české správě sociálního zabezpečení). Tímto předáním bude splněna poplatníkovou oznamovací povinnost a nebude tedy muset komunikovat se třemi institucemi, ale pouze s jednou.

2.1.2. Prodloužení mimořádných odpisů

Jako podpora poplatníků v době vypořádávání se jak s důsledky pandemie koronaviru SARS CoV-2, tak s mimořádnou událostí, kterou je ruská agrese proti Ukrajině, která vyvolává řadu

sekundárních dopadů na podnikatelské i nepodnikatelské subjekty, zejména výrazné zvýšení cen pohonných hmot, se rozšiřuje okruh hmotného majetku, u kterého lze využít institut mimořádných odpisů. Mimořádné odpisy bude nově možno využít i v případě majetku zařazeného v první nebo druhé odpisové skupině, který byl pořízen od 1. ledna do 31. prosince 2023. Způsob stanovení mimořádných odpisů bude stejný, jako je v současné době u tohoto hmotného majetku pořízeného od 1. ledna 2020 do 31. prosince 2021.

2.1.3. Další úpravy zákona o daních z příjmů

Další dílčí navrhované změny zákona o daních z příjmů jsou vyvolány přijetím jiné právní úpravy, či změnou výkladu jiných právních předpisů na základě soudní judikatury, na kterou je nutné co nejdříve v oblasti daní z příjmů reagovat.

Nesplnění podmínek pro odpočet na podporu pořízení majetku na odborné vzdělávání

Navrhovaná úprava reaguje na nemožnost naplnění podmínek pro odpočet na podporu pořízení majetku na odborné vzdělávání v době pandemie nemoci covid-19. Situace byla částečně vyřešena rozhodnutím ministryně financí o prominutí části daně, viz část 1.2.3, ale nešlo o kompletní řešení problému. Navrhuje se proto legislativní řešení v podobě stanovení fikce, že ve zdaňovacích obdobích započatých od 1. dubna 2019 do 30. dubna 2021 je podmínka využití majetku na odborné vzdělávání splněna. To zajistí nejen to, že poplatníci za takové zdaňovací období nemusí zvyšovat základ daně o již uplatněný odpočet, ale také to, že si za takové zdaňovací období budou moci odpočet uplatnit, pokud teprve v takovém zdaňovacím období majetek pořídili nebo jej sice pořídili dříve, ale odpočet ještě neuplatnili celý, a zároveň ihned podmínku využití majetku pro odborné vzdělávání porušili. Stejně jako v uvedeném rozhodnutí se stanoví, že podmínka musí být splněna v takovém počtu dodatečných zdaňovacích období, v kolika podmínka nebyla splněna a byla využita fikce jejího splnění.

V důsledku zavedení této fikce se uvedené rozhodnutí o prominutí daně stane obsoletním, protože pokud podmínka podle fikce byla splněna, nemělo dojít ke zvýšení základu daně a neexistuje tedy část daně odpovídající tomuto zvýšení, kterou by bylo možno prominout. Zároveň poplatníci na základě fikce mohou podat dodatečná daňová přiznání za dané zdaňovací období, ve kterém sníží svůj základ daně o částku, o kterou ho dříve zvýšili kvůli porušení podmínky, pokud měli daňovou ztrátu a nemohli tedy uplatnit rozhodnutí o prominutí. Stejně tak budou moci v dodatečném daňovém přiznání uplatnit odpočet v případě, že teprve v daném zdaňovacím období majetek pořídili nebo jej sice pořídili dříve, ale odpočet ještě neuplatnili celý.

Pokud poruší podmínku použití majetku pro odborné vzdělávání v některém z dodatečných zdaňovacích období, ve kterém ji musí dodržet namísto zdaňovacího období, na které se vztahuje fikce, zvýší základ daně o částku odpovídající uplatněnému odpočtu v tomto dodatečném zdaňovacím období, a nikoli v původním zdaňovacím období, na které se vztahuje fikce, jak tomu bylo podle rozhodnutí o prominutí, a nemusí tedy platit úroky.

Podrobněji k další jednotlivým změnám lze odkázat na zvláštní část důvodové zprávy k těmto bodům.

2.2. Daň z přidané hodnoty

2.2.1. Obrat pro účely registrace k dani z přidané hodnoty

V současné nelehké ekonomické situaci, ke které významně přispěla jak celosvětová pandemie nemoci COVID-19, tak i následný prudký růst globálních cen energií, je nutné podporovat rozvoj malých podniků s omezenou hospodářskou činností. Tuto podporu představuje, kromě

jiného, zvýšení limitu ročního obratu pro vznik plátcovství k dani z přidané hodnoty z částky 1 000 000 Kč na částku 2 000 000 Kč. Navrhovaná úprava zároveň reflektuje jeden z cílů obsažených v Programovém prohlášení vlády vydaném v lednu 2022, jímž je podpora podnikání a vytváření příznivých podmínek pro ty, kteří svou aktivitou financují chod země a vytvářejí pracovní příležitosti.

Důsledkem navrhované změny limitu ročního obratu bude výrazné snížení administrativní zátěže u malých podniků s obratem do 2 000 000 Kč (na základě navrhované změny se předpokládá nárůst osob osvobozených od uplatňování daně z přidané hodnoty cca o 11 %). Těmto podnikům odpadne povinnost registrovat se jako plátcí daně z přidané hodnoty a plnit řadu s plátcovstvím spojených povinností, jakými jsou například vedení evidence pro účely daně z přidané hodnoty, podávání daňových přiznání, kontrolních hlášení a podobně.

Podle čl. 287 bodu 7 směrnice o DPH může Česká republika poskytnout osvobození od daně osobám povinným k dani, jejichž roční obrat je nejvýše roven ekvivalentu v národní měně částky 35 000 EUR při kurzu platném ke dni přistoupení České republiky k Evropské unii. Právní úprava, která umožní členským státům navýšit prahovou hodnotu pro uplatnění osvobození od daně z přidané hodnoty až do částky 85 000 EUR, bude použitelná nejdříve od 1. ledna 2025. Aby mohly malé podniky navýšený limit prahové hodnoty využívat již před použitelností nové unijní úpravy, požádala Česká republika koncem roku 2021 o zvýšení současné prahové hodnoty pro osvobození od daně z 35 000 EUR na 85 000 EUR, a to na omezenou dobu do 31. prosince 2024. Předpokládá se, že žádosti České republiky bude vyhověno nejpozději do 30. června 2022.

2.2.2. Kontrolní hlášení

Jedním z bodů Programového prohlášení vlády z ledna roku 2022 v oblasti veřejných financí je parametrická úprava kontrolních hlášení. Pro naplnění tohoto bodu se navrhuje následující změny.

a) Úprava způsobu reakce na výzvu k podání kontrolního hlášení

Z důvodu sjednocení způsobu reakce plátce na výzvu správce daně podle § 101g odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty se navrhuje, aby i v případě sdělení, že plátcí povinnost kontrolní hlášení nevznikla, bylo využito formuláře kontrolního hlášení. Jedná se o formát, který je pro plátce známý, používaný a v případě sdělení se nejedná o zvýšení administrativní zátěže, neboť plátcí budou moci využít zaškrtačacího políčka „Nemám povinnost podat kontrolní hlášení (KH)“.

b) Úprava lhůty pro podání následného kontrolního hlášení na základě výzvy správce daně podle § 101g odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty

Navrhuje se upravit lhůtu pro podání následného kontrolního hlášení na základě výzvy správce daně podle § 101g odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty, ale pouze v případě doručování výzvy prostřednictvím datové schránky. V této souvislosti je vhodné zmínit, že na základě zákona č. 300/2008 Sb., elektronických úkonech a autorizované konverzi dokumentů, ve znění účinném od 1. ledna 2023 (dále jen „zákon o elektronických úkonech“), budou mít povinně zřízení datovou schránku všechny podnikající fyzické osoby, advokát, daňový poradce a další osoby, které budou zapsány do příslušné evidence nebo rejstříku, a rovněž právnické osoby zapsané v registru osob. Vzhledem ke skutečnosti, že v případě plátců, kteří jsou osobami neusazenými v tuzemsku, povinnost mít datovou schránku ze zákona neplyne, zůstává stávající úprava a délka lhůty zachována pro ostatní způsoby doručování než doručování prostřednictvím datové schránky.

Nově bude lhůta pro podání následného kontrolního hlášení stanovena v délce 17 kalendářních dnů ode dne dodání výzvy do datové schránky příjemce. Při stanovení této lhůty se vycházelo ze stávajícího stavu, kdy je nejzazší lhůta pro doručení do datové schránky stanovena v délce 10 kalendářních dnů od dodání datové zprávy do datové schránky (tzv. fikce doručení upravená v § 17 odst. 4 zákona o elektronických úkonech), a lhůta pro reakci na výzvu správce daně je stanovena v délce 5 pracovních dnů (§ 101g odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty).

Vzhledem k tomu, že se již nebude počítat lhůta 5 pracovních dnů od doručení výzvy, ale lhůta 17 kalendářních dnů poplyne od dodání výzvy do datové schránky plátce (příjemce), získají touto úpravou výhodu ti plátcí, kteří se s výzvou seznámí co nejdříve poté, co jim byla výzva dodána. Na počítání této lhůty se uplatní úprava § 33 odst. 2 daňového řádu. Pokud se plátce s výzvou seznámí ve stejný den, v němž nastalo její dodání, budou mít plátcí na reakci celých 17 kalendářních dnů. Takto je plátcům dán velký prostor na reakci, aniž by tato úprava znamenala zásadní zásah do fungování systému kontrolních hlášení. Tímto dojde k vyslyšení řady podnětů veřejnosti, že v určitých situacích může být lhůta v délce 5 pracovních dnů vnímána jako příliš krátká, avšak při zachování účinnosti a flexibility institutu kontrolního hlášení a prostoru pro kontrolní činnost na straně správce daně, který je vázán 30 denní lhůtou na vrácení nadměrného odpočtu.

V případě, že bude doručeno na základě tzv. fikce doručení, budou mít plátcí prostor na reakci v délce 7 kalendářních dnů jako náhradu za stávající lhůtu 5 pracovních dnů z důvodu sjednocení lhůty vyjádření v kalendářních a pracovních dnech.

c) Úprava pokut za porušení povinnosti související s kontrolním hlášením

Cílem je zmírnit dopad pokut podle § 101h odst. 1 písm. b) až d) zákona o dani z přidané hodnoty, tedy pokut ve výši 10 000 Kč, 30 000 Kč a 50 000 Kč na plátce, kteří dopad pokut v těchto výších pocítují nejcitelněji, a to na živnostníky a společnosti s ručením omezeným, v níž je fyzická osoba jediným společníkem. Navrhuje se, aby v případě vzniku pokut ukládaných těmto osobám byla výše pokuty poloviční. V ostatním zůstává systém nastavení fungování pokut (vznik ze zákona, v zákonem stanovené výši atd.) nezměněn.

Společně se zavedením poloviční výše pokuty pro určité typy plátců se navrhuje automatické vyloučení vzniku první pokuty ve výši 10 000 Kč v kalendářním roce, tedy pro pokutu, která vznikne v situaci, kdy plátce podá kontrolní hlášení až na základě výzvy správce daně (viz § 101h odst. 1 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty). Vyloučení vzniku pokuty se stejně jako v případě pokuty ve výši 1 000 Kč bude vztahovat na první pokutu vzniklou v daném kalendářním roce bez ohledu na to, k jakému období se váže povinnost podat kontrolní hlášení, jež byla porušena. Důležitý je okamžik vzniku pokuty, který musí nastat v daném kalendářním roce. Pokuta vzniká v situaci, kdy je naplněna celá skutková podstata stanovená v § 101h odst. 1 písm. a) a b) zákona o dani z přidané hodnoty.

3. Zhodnocení souladu navrhované právní úpravy s ústavním pořádkem

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

Návrh je v souladu s čl. 2 odst. 3 Ústavy, podle něhož slouží státní moc všem občanům a lze ji uplatňovat jen v případech, v mezích a způsoby, které stanoví zákon.

Navrhovaná právní úprava je rovněž v souladu s příslušnými ustanoveními Listiny. Podle čl. 2 odst. 2 Listiny lze státní moc uplatňovat jen v případech a v mezích stanovených zákonem, a to způsobem, který zákon stanoví. Povinnosti mohou být také ukládány toliko na základě

zákona a v jeho mezích a jen při zachování základních práv a svobod (čl. 4 odst. 1 Listiny). K tomu se v daňové oblasti uplatní ještě ustanovení čl. 11 odst. 5, které stanovuje, že daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona.

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

Z této judikatury vyplývá, že:

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

Nad rámec výše uvedeného Ústavní soud zejména v novější judikatuře v určitých případech v daňové oblasti provádí test proporcionality (např. při zásahu do práva na ochranu soukromí), nebo test racionality (např. při zásahu do práva na podnikání).

Ústavní soud se zabýval i institutem kontrolního hlášení. Ve svém nálezu sp. zn. Pl. ÚS 32/15 dospěl k závěru, že institut kontrolního hlášení jako takový obstál v testu proporcionality. Ústavní soud rovněž dospěl k závěru, že sankční mechanismus, který obsahuje prvky moderace, je v souladu s ústavním pořádkem.

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

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

4.1. Daň z příjmů

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

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

V daňové oblasti je nutné zdůraznit, že třebaže legislativa přímých daní zůstává v pravomoci členských států a obecně nepodléhá na úrovni Evropské unie celkové harmonizaci, čl. 115 Smlouvy o fungování Evropské unie (dále jen „SFEU“) stanovuje, že „*Rada na návrh Komise [...] přijímá směrnice o sblížení právních a správních předpisů členských států, které mají přímý vliv na vytváření nebo fungování vnitřního trhu.*“ Vzhledem k absenci jiných ustanovení SFEU, která by Evropské unii svěřovala pravomoc v oblasti legislativy zdanění příjmů, je zde pravomoc Rady přijímat směrnice podle čl. 115 SFEU dána pouze v rozsahu, v jakém je nezbytné odstranit překážky při vytváření nebo zajištění fungování vnitřního trhu.

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

4.2. Daň z přidané hodnoty

Podle čl. 287 bodu 7 směrnice o DPH může Česká republika poskytnout osvobození od daně osobám povinným k dani, jejichž roční obrat je nejvýše roven ekvivalentu v národní měně částky 35 000 EUR při kurzu platném ke dni přistoupení České republiky k Evropské unii. Tato částka odpovídá stávající výši obratu ve výši 1 000 000 Kč. V souladu s čl. 395 směrnice o DPH požádala Česká republika o zvýšení této hranice na 85 000 EUR. Rozhodnutí, kterým dojde ke schválení tohoto navýšení lze očekávat do 30. června 2022. Poté bude navrhovaná úprava plně v souladu s unijním právem.

Navrhovaná úleva pro malé podniky je rovněž v souladu s cíli Evropské unie pro malé podniky, jak uvádí sdělení Komise „Zelenou malým a středním podnikům“ – „Small Business Act“ pro Evropu, které vyzývá členské státy, aby při tvorbě právních předpisů zohlednily specifické podmínky malých a středních podniků, a zjednodušily díky tomu stávající regulační prostředí.

Směrnice o DPH jako základní právní předpis v oblasti daně z přidané hodnoty ani jiný právní akt problematiku kontrolního hlášení neupravují, je proto v rukou členských států, zda a jak budou dané informace od daňových subjektů požadovat.

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

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

Návrh zákona je plně v souladu s mezinárodními smlouvami, jimiž je Česká republika vázána, a dále s obecně uznávanými zásadami mezinárodního práva.

Vyhlášené mezinárodní smlouvy, k jejichž ratifikaci dal Parlament souhlas a jimiž je Česká republika vázána (tzv. prezidentské mezinárodní smlouvy), mají z hlediska hierarchie právních předpisů aplikační přednost před zákony a právními předpisy nižší právní síly. Vztah tzv. prezidentských mezinárodních smluv vůči vnitrostátním právním předpisům je vymezen v čl. 10 Ústavy, kde je princip aplikační přednosti těchto mezinárodních smluv výslovně stanoven. Stanoví-li tedy tzv. prezidentská mezinárodní smlouva něco jiného než zákon, použije se tato mezinárodní smlouva. Článek 10 Ústavy tak zaručuje, že při případném nesouladu vnitrostátního práva s tzv. prezidentskou mezinárodní smlouvou musí být respektována tzv. prezidentská mezinárodní smlouva. Mezinárodní smlouvy upravující daně přitom mají vždy povahu tzv. prezidentských mezinárodních smluv (čl. 49 písm. e) Ústavy ve spojení s čl. 11 odst. 5 Listiny). Ústavní soud navíc v nálezu publikovaném pod č. 403/2002 Sb. rozhodl, že si tehdy platné mezinárodní smlouvy o lidských právech a základních svobodách zachovávají hierarchickou přednost před zákonem.

5.1. Úmluva o ochraně lidských práv

Pokud jde o aplikaci Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod (viz sdělení č. 209/1992 Sb., dále jen „Úmluva“) v oblasti daní, poplatků a jiných obdobných peněžitých plnění plynoucích do veřejných rozpočtů, je třeba zajistit soulad daňových předpisů s touto úmluvou v následujících oblastech.

Právo na spravedlivý proces

Pokud jde o zajištění práva na spravedlivý proces, které je zaručeno ustanovením čl. 6 odst. 1 Úmluvy, lze poukázat na rozsudek Evropského soudu pro lidská práva ve věci *Ferrazzini proti Itálii*. Podle tohoto rozhodnutí daňové záležitosti dosud tvoří součást tvrdého jádra výsad veřejné moci, přičemž veřejný charakter vztahu mezi daňovým poplatníkem a daňovým úřadem nadále převládá. Ustanovení čl. 6 odst. 1 Úmluvy se tak podle názoru Evropského soudu pro lidská práva na samotné daňové řízení v rozsahu, v němž se týká zjištění a stanovení daně, nevztahuje, neboť se nejedná o řízení o občanských právech a závazcích.

Jelikož však za nedodržení daňových povinností hrozí daňovému subjektu sankce, na hmotněprávní i procesní aspekty s ní související se použijí ustanovení Úmluvy, která se vztahují na trestní obvinění. Je proto třeba při posuzování souladu navrhované právní úpravy v oblasti daňových předpisů s Úmluvou přihlídnout i k trestním aspektům článku 6, ale i k článku 7 Úmluvy nebo k článku 2 a 4 Protokolu č. 7 k Úmluvě. Tento přístup byl potvrzen i Evropským soudem pro lidská práva např. v rozsudku ve věci *Jussila proti Finsku*. Článek 6 odst. 1 Úmluvy sice hovoří o trestním obvinění, nikoliv o řízení o uložení sankce za nesplnění povinnosti, jde však o autonomní pojem práva Úmluvy, který může mít (a také má) jiný obsah než obdobný pojem vnitrostátního práva. Slučitelnost s tímto, ale i dalšími ustanoveními Úmluvy, zejména s požadavkem na uložení trestu (v tomto případě sankce) jen na základě zákona nebo na právo nebýt souzen nebo potrestán (sankciován) dvakrát v téže věci, je přitom zajištěna možností daňového subjektu bránit se takovému jednání jako nesprávnému postupu správce daně obdobně, jak je popsáno ve smyslu ochrany proti svévoli dle článku 1 Protokolu č. 1 Úmluvy. Jedná se tedy jak o využití řádných i mimořádných opravných prostředků, tak o možnost domoci se soudní ochrany ve správním soudnictví v případě, že

dojde k vyčerpání všech opravných prostředků podle daňového řádu. Daňový subjekt se tedy může obrátit na soud s žalobou proti rozhodnutí správního orgánu podle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů. Takové soudní řízení přitom v zásadě respektuje základní principy uvedené v článku 6 Úmluvy.

Přestože tedy na daňové řízení v rozsahu, v němž se týká zjištění a stanovení daně, není možno aplikovat ustanovení čl. 6 odst. 1 Úmluvy, v řízení o sankci za nesplnění daňové povinnosti naopak musí být všechny aspekty práva na spravedlivý proces zachovány.

Navrhovaná právní úprava nijak neomezuje možnost domoci se soudní ochrany, která proto zůstává i v tomto případě zajištěna. Lze tedy říci, že navrhovaná právní úprava je v souladu s požadavkem Úmluvy na zajištění práva na spravedlivý proces.

Ochrana majetku

Z výše uvedeného rozhodnutí ve věci *Ferrazzini proti Itálii* dále vyplývá, že článek 1 Protokolu č. 1, týkající se ochrany majetku, vyhrazuje státům právo přijímat zákony, které považují za nezbytné, aby upravily užívání majetku v souladu s obecným zájmem a zajistily placení daní. Státům je tedy umožněno přijmout zákony, kterými ukládají povinnost platit daně, poplatky a jiná obdobná peněžitá plnění, avšak s určitým omezením vyplývajícím z požadavku na respektování samotné podstaty vlastnického práva, do kterého je uložení daně, poplatku nebo jiného obdobného peněžitého plnění zasahováno. Takový zásah do vlastnického práva proto musí odpovídat požadavkům zákonnosti, legitimacy a proporcionality.

Požadavek **zákonnosti** je naplněn tehdy, pokud je zásah umožněn právním předpisem, který je v souladu s ústavním pořádkem, je dostupný, předvídatelný a obsahuje záruky proti svévoli.

- Posouzení **ústavnosti** navrhované právní úpravy je provedeno výše v bodu 3 obecné části důvodové zprávy. Z hlediska Úmluvy přitom hraje roli jen zjevná neústavnost, případně neústavnost potvrzená příslušným orgánem (Ústavním soudem), jehož rozhodnutí nejsou právním předpisem respektována (viz rozsudek Evropského soudu pro lidská práva *R & L, s. r. o., a ostatní proti České republice*).
- **Dostupnost** daňových předpisů (v širokém slova smyslu) je zajištěna vyhlášením ve Sbírce zákonů. Vzhledem ke skutečnosti, že daně a poplatky (resp. jiná obdobná peněžitá plnění) lze ukládat pouze na základě zákona, což je zaručeno i na ústavní úrovni čl. 11 odst. 5 Listiny, resp. čl. 4 odst. 1 Listiny, lze konstatovat, že všechny základní povinnosti daňového subjektu jsou upraveny na zákonné úrovni, a požadavek dostupnosti je tudíž naplněn.
- Otázka **předvídatelnosti** tuzemských daňových předpisů (v širokém slova smyslu) byla v minulosti opakovaně řešena Evropským soudem pro lidská práva (např. *AGRO-B, spol. s r. o., proti České republice nebo CBC-Union, s. r. o., proti České republice*), kde byla jejich předvídatelnost potvrzena. Předvídatelnost daňového předpisu souvisí s tím, nakolik je povinnost v právním textu jednoznačně formulována. Navrhovaná úprava formuluje požadavky na jednotlivé daňové subjekty jednoznačně, a tedy i požadavek předvídatelnosti je naplněn.
- **Záruku proti svévoli** a účinnou obranu proti nesprávnému postupu správce daně představují primárně řádné opravné prostředky podle daňového řádu. Povinností správce daně je přitom v souladu s ustanovením § 102 odst. 1 písm. f) daňového řádu uvést ve svém rozhodnutí poučení o tom, zda je možné proti danému rozhodnutí podat odvolání, v jaké lhůtě je tak možno učinit, u kterého správce daně se odvolání podává a zároveň upozornit na případné vyloučení odkladného účinku. Pokud by toto poučení bylo nesprávné, neúplné nebo by zcela chybělo, je to spojeno s důsledky *pro bono*

daného daňového subjektu (srov. § 261 daňového řádu). Vedle řádných opravných prostředků lze využít i mimořádných opravných prostředků dle daňového řádu, upravených v § 117 a násl. Kromě toho připouští daňový řád i jiné prostředky ochrany, kterými je třeba rozumět: námitku (srov. § 159 daňového řádu), stížnost (srov. § 261 daňového řádu) a podnět na nečinnost (srov. § 38 daňového řádu). Teprve tehdy, dojde-li k vyčerpání všech opravných prostředků podle daňového řádu, může se daňový subjekt obrátit na soud s žalobou proti rozhodnutí správního orgánu. Riziko svévole je tak díky existenci opravných prostředků, ale i díky možnosti obrátit se na soud eliminováno v nejvyšší možné míře, což platí obecně pro všechny daňové předpisy. Lze tedy konstatovat, že navrhovaná právní úprava nemění možnost daňových subjektů využít opravných prostředků, a tím je zajištěna slučitelnost návrhu úpravy s tímto požadavkem Úmluvy.

Požadavek **legitimity** znamená, že je nezbytné zajistit, aby zásah, ke kterému má na základě právního předpisu dojít, sledoval legitimní cíle ve veřejném nebo obecném zájmu. Aby byl požadavek legitimacy naplněn, je třeba tyto cíle specifikovat. Legitimním cílem je přitom každý cíl, který zákonodárce za cíl prohlásí, neboť neexistuje žádný, ani příkladný výčet takových cílů, jež by zákonodárce omezoval. Cílem návrhu zákona je zejména povinná transpozice nových právních předpisů Evropské unie v oblasti daně z přidané hodnoty.

Proporcionalita (přiměřenost) jako poslední požadavek se na poli čl. 1 Protokolu č. 1 váže k tomu, že jednotlivec nesmí být nucen nést nadměrné individuální břemeno, typicky takové, které ohrožuje samotnou jeho existenci v rovině majetkových poměrů (hrozba ukončení podnikání či úpadku u právnické nebo fyzické osoby), včetně zabezpečování obživy pro sebe a pro rodinu v případě fyzické osoby. Sazby daní, poplatků a jiných obdobných peněžitých plnění, stejně jako výše případných pokut, by proto neměly být likvidační (viz *Mikrotechna, s. r. o., proti České republice, nebo ORION Břeclav, s. r. o., proti České republice*). To, zda navrhovaná právní úprava nepovede k tzv. škrtícímu (rdousícímu) efektu, je přitom třeba posuzovat i ve vztahu k ústavnímu pořádku (viz výše). S ohledem na charakter navrhovaných opatření nelze ve vztahu k tomuto návrhu zákona hovořit o rdousícím účinku.

Zákaz **diskriminace** vyjádřený v článku 14 Úmluvy směřuje proti takovému zacházení, kdy by s osobami, které jsou ve stejném nebo obdobném postavení, bylo zacházeno nerovně, nebo naopak, kdy by s osobami, které se nacházejí v odlišném postavení, bylo zacházeno stejně. Pokud by tento přístup neměl žádné opodstatnění, tedy pokud by nebyl opřen o žádný legitimní a objektivní důvod, byl by diskriminační. Návrh zákona nerozlišuje daňové subjekty podle jejich pohlaví, rasy, barvy pleti, jazyka, víry, náboženství, politického a jiného smýšlení, národního nebo sociálního původu, příslušnosti k národnostní nebo etnické menšině, majetku, rodu nebo jiného postavení. Navrhovaná právní úprava je tak v souladu s požadavkem Úmluvy zakazujícím diskriminaci. Lze tak konstatovat, že návrh zákona nezavádí žádné opatření, na základě kterého by byl zákaz diskriminace porušen.

V rámci celkového zhodnocení navržené právní úpravy v kontextu Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod lze konstatovat, že s ohledem na všechny výše uvedené skutečnosti je navrhovaná právní úprava plně slučitelná s touto Úmluvou.

5.2. Mezinárodní pakt o občanských a politických právech

Mezinárodní pakt o občanských a politických právech ze dne 19. prosince 1966, vyhlášený ve Sbírce zákonů pod č. 120/1976 Sb. (dále jen „Pakt“), zakotvuje

- v článku 2 odst. 3 právo domáhat se ochrany před případným zásahem do práv garantovaných Paktem,

- v článku 3 zákaz diskriminace na základě pohlaví,
- v článku 14 a 15 právo na spravedlivý proces v trestních věcech,
- v článku 17 zákaz svévolných zásahů do soukromého života a
- v článku 26 zákaz diskriminace na základě dalších důvodů.

Tato práva mají zásadně stejný obsah jako obdobná práva zakotvená v Úmluvě, která byla posuzována výše. Výjimkou je zákaz diskriminace dle článku 26 Paktu. Zatímco zákaz diskriminace zakotvený v Úmluvě má povahu akcesorického práva (tedy se ho lze dovolat pouze spolu s porušením jiného práva), v případě Paktu má zákaz diskriminace povahu neakcesorickou, a tedy se jej lze dovolat přímo. Zhodnocení vztahu k zákazu diskriminace provedené v části 5. 1. však nezáviselo na tom, zda má toto právo akcesorickou nebo neakcesorickou povahu. Na základě tohoto zhodnocení tedy lze dovodit, že navržená právní úprava je v souladu s článkem 26 Paktu.

S odkazem na výše uvedenou argumentaci k Úmluvě tedy lze konstatovat, že navrhovaná právní úprava je plně slučitelná s Paktem.

5.3. Závěr

S ohledem na to, že návrh zákona respektuje výše uvedené požadavky, lze jej považovat za slučitelný s mezinárodními smlouvami, jimiž je Česká republika vázána.

6. Předpokládaný hospodářský a finanční dopad navrhované právní úpravy

6.1. Daně z příjmů

6.1.1. Zvýšení limitu pro paušální režim

Dopad na veřejné rozpočty

Rozšíření pásem paušálního režimu bude mít negativní dopad na inkaso veřejných rozpočtů. Při výpočtu odhadu dopadů na inkaso veřejných rozpočtů byly využity agregované údaje z přiznání k dani z příjmů fyzických osob poplatníků, kteří by (dle výše příjmů) splňovali podmínky pro rozšířený paušální režim. Dle údajů z přiznání k dani z příjmů fyzických osob vychází, že podmínky pro zapojení do systému (co se týká výše příjmů) splní méně než 60 tisíc poplatníků. Celkový počet může být ještě nižší, neboť do paušálního režimu budou moci vstoupit pouze neplátcí daně z přidané hodnoty. Dále lze předpokládat, že do paušálního režimu se nezapojí poplatníci vykazující daňovou ztrátu, případně poplatníci s daňovým bonusem. Na základě zkušeností z dosavadního fungování paušálního režimu a v návaznosti na nově upravované podmínky předpokládáme, že počet poplatníků, kteří se přihlásí do paušálního režimu, v čase poroste. Proto může být v prvních letech účinnosti odhadovaný negativní dopad nižší.

Tabulka č. 1

CELKEM (v mld. Kč)	DOPAD NA VEŘEJNÉ ROZPOČTY	DOPAD NA STÁTNÍ ROZPOČET	DOPAD NA ROZPOČET OBCÍ	DOPAD NA ROZPOČET KRAJŮ	DOPAD NA ROZPOČET ZDRAVOT. POJIŠŤOVEN
	-0,6	-0,5	-0,1	0,0	0,0

Tabulka č. 2

CELKOVÝ DOPAD NA VEŘEJNÝCH ROZPOČTECH	v mld. Kč
Daň z příjmů fyzických osob	-0,4
Pojistné na důchodové pojištění a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti	-0,3
Pojistné na veřejné zdravotní pojištění	0,0
Dodatečný pozitivní dopad na DPH	0,1
Celkem:	-0,6

Dodatečné inkaso DPH je druhotným efektem vlivem vyššího disponibilního příjmu, přímo vyplývajícím z navržené úpravy příjmových daní, za předpokladu jinak nezměněných podmínek.

Tabulka č. 3

DAŇ	DOPAD NA VEŘEJNÉ ROZPOČTY	DOPAD NA STÁTNÍ ROZPOČET	DOPAD NA ROZPOČET OBCÍ	DOPAD NA ROZPOČET KRAJŮ
	v mld. Kč			
Daň z příjmů fyzických osob	-0,4	-0,3	-0,1	0,0
Daň z přidané hodnoty	0,1	0,1	0,0	0,0

Tabulka č. 4

POJISTNÉ	DOPAD NA STÁTNÍ ROZPOČET	DOPAD NA ROZPOČET ZDRAVOT. POJIŠŤOVEN
	v mld. Kč	
Pojistné na veřejné zdravotní pojištění		0,0
Pojistné na důchodové pojištění a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti	-0,3	

Dopad na správce daně a správce pojistných

V souvislosti se změnami navrhovanými tímto zákonem v oblasti paušální daně lze očekávat náklady v řádu jednotek milionů Kč, a to zejména na úpravu informačních systémů Finanční správy České republiky, informačního systému Správy sociálního zabezpečení, informačních systémů zdravotních pojišťoven.

Prostředky na pokrytí nákladů na úpravu informačních systémů budou zajištěny z rozpočtové kapitoly Ministerstva financí z finančních prostředků k pokrytí nákladů Finanční správy České republiky, z rozpočtové kapitoly Ministerstva práce a sociálních věcí z finančních prostředků k pokrytí nákladů orgánů správy sociálního zabezpečení a z prostředků provozních fondů zdravotních pojišťoven.

6.1.2. Prodloužení mimořádných odpisů

Uvedené opatření představuje pouze jiné rozložení odpisů v čase a v dlouhém období tak není předpokládán žádný dopad na veřejné rozpočty. V roce 2023 se předpokládá oproti stávající úpravě negativní dopad na inkaso daně z příjmů právnických osob ve výši cca 6,3 mld. Kč na úrovni veřejných rozpočtů (4,1 mld. Kč na úrovni státního rozpočtu a 2,2 mld. Kč na úrovni místních rozpočtů), v roce 2024 ve výši 9,0 mld. Kč na úrovni veřejných rozpočtů (5,8 mld. Kč na úrovni státního rozpočtu a 3,2 mld. Kč na úrovni místních rozpočtů). V následujících letech však bude tento negativní dopad naopak zpětně vykompenzován očekávaným poklesem nákladů daňových subjektů, tedy pozitivním dopadem na inkaso daně z příjmů právnických osob v totožné výši. V případě daně z příjmů fyzických osob je v krátkém období předpokládán pouze zanedbatelný dopad na inkaso v řádu maximálně vyšších desítek milionů Kč. V dlouhém období není rovněž předpokládán žádný dopad na inkaso daně a to vzhledem ke skutečnosti, že navrhované opatření představuje pouze jiné rozložení odpisů v čase.

6.1.3. Další změny zákona o daních z příjmů

Další navrhované změny zákona o daních z příjmů jsou bez dopadu na daňové inkaso veřejných rozpočtů. Výjimkou je úprava daňového režimu nemovitých kulturních památek (viz čl. III bod 11 přechodných ustanovení), kdy uvedené opatření představuje pouze jiné rozložení odpisů v čase a v dlouhém období tak není předpokládán žádný dopad na veřejné rozpočty. V krátkém období však lze očekávat negativní dopad na inkaso daní z příjmů, bližší výši však nelze z důvodu nedostatku vhodných datových zdrojů vyčíslit. Druhou výjimkou je osvobození převodů bytových družstev (viz čl. III body 9 a 10), kdy v případě osvobození dosud nerealizovaných převodů nebude generován pozitivní dopad na inkaso příjmových daní, který by za jinak nezměněných podmínek nastal. V případě zpětného osvobození již realizovaných (a zdaněných) bezúplatných nabytí nemovité věci bude generován negativní dopad na veřejné rozpočty, neboť již uhrazená daň bude následně vrácena, v některých případech byla tato však tato daň posečkána. Bližší vyčíslení možného dopadu však nelze z důvodu nedostatku vhodných datových zdrojů vyčíslit.

6.2. Daň z přidané hodnoty

6.2.1. Obrat pro účely registrace k dani z přidané hodnoty

Při současném limitu ročního obratu pro malé podniky ve výši 35 000 EUR činil počet osob povinných k dani osvobozených od uplatňování daně z přidané hodnoty v roce 2020 cca 910 tis. Při navýšení limitu ročního obratu na 85 000 EUR lze očekávat, že by na základě celoročních údajů z roku 2020 vzrostl počet nových osob povinných k dani osvobozených od uplatňování daně z přidané hodnoty o cca 105 tis. Tyto nově vzniklé osoby povinné k dani přiznaly v roce 2020 daň ve výši 8,2 mld. Kč. Předpokládaný nárůst počtu osob osvobozených od uplatňování daně z přidané hodnoty by měl být cca ve výši 11%, přičemž maximální výpadek na výnosu DPH by měl činit 10 mld. Kč na úrovni veřejných rozpočtů (z toho 6,4 mld. Kč na úrovni státního rozpočtu, 2,6 mld. Kč na úrovni obcí, 1 mld. Kč na úrovni krajů).

6.2.2. Kontrolní hlášení

Navrhovaná úprava v oblasti kontrolních hlášení vyvolá negativní dopad v řádu jednotek milionů Kč na příjmy státního rozpočtu, a to kromě samotného snížení výše pokuty rovněž stran nákladů na úpravu informačních systémů správce daně.

6.3. Daňový řád

S navrženou změnou daňového řádu nejsou spojeny žádné bezprostřední hospodářské ani finanční dopady.

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

Navrhovaná právní úprava je v souladu s ochranou soukromí a osobních údajů.

V oblasti daně z přidané hodnoty vyvstává otázka zasahování do ochrany osobních údajů zejména s ohledem na stávající způsob identifikace osob povinných v případě fyzických osob, kdy daňové identifikační číslo může být tvořeno rodným číslem. Návrh zákona žádným způsobem nemění dosavadní praxi v této oblasti. Návrh zákona není v rozporu s Úmluvou o ochraně osob se zřetelem na automatizované zpracování osobních dat (vyhlášené pod č. 115/2001 Sb. m. s.), ani se zákonem č. 110/2019 Sb., o zpracování osobních údajů. Návrh zákona není v rozporu s nařízením Evropského parlamentu a Rady (EU) 2016/679 ze dne 27. dubna 2016 o ochraně fyzických osob v souvislosti se zpracováním osobních údajů a o volném pohybu těchto údajů a o zrušení směrnice 95/46/ES (obecné nařízení o ochraně osobních údajů), které je použitelné od 25. května 2018.

8. Zhodnocení korupčních rizik navrhovaného řešení (CIA)

Na základě provedené analýzy navrhované regulace z hlediska identifikace korupčních rizik a jejich eliminace lze podle jednotlivých kritérií uvést následující.

Přiměřenost

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

Navržená právní úprava nemění kompetence správních orgánů.

Efektivita

K uložení, kontrole a vynucování splnění povinnosti při správě daní je věcně a místně příslušný správce daně. Správce daně obvykle disponuje podklady pro vydání daného rozhodnutí, ale i potřebnými odbornými znalostmi, čímž je zaručena efektivní implementace dané regulace i její efektivní kontrola, případně vynucování. Nástroje kontroly a vynucování jsou v oblasti správy daní upraveny jako obecné instituty daňového řádu.

Odpovědnost

Zvolená právní úprava vždy jasně reflektuje požadavek čl. 79 odst. 1 Ústavy, podle něhož musí být působnost správního orgánu stanovena zákonem.

Odpovědnou osobou na straně správce daně, resp. jiného správního orgánu je v daňovém řízení vždy úřední osoba. Určení konkrétní úřední osoby je prováděno na základě vnitřních předpisů, resp. organizačního uspořádání konkrétního správního orgánu, přičemž popis své organizační struktury je správní orgán povinen zveřejnit na základě zákona č. 106/1999 Sb., o svobodném

přístupu k informacím, ve znění pozdějších předpisů. Totožnost konkrétní úřední osoby je přitom seznatelná zákonem předvídaným postupem (srov. § 12 odst. 4 daňového řádu); úřední osoba je povinna se při výkonu působnosti správního orgánu prokazovat příslušným služebním průkazem.

Opravné prostředky

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

Kontrolní mechanismy

Oblast daňového práva se pohybuje v procesním režimu daňového řádu, jenž obsahuje úpravu kontroly a přezkumu přijatých rozhodnutí.

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

Při správě daní se uplatňuje zásada neveřejnosti. Informace o poměrech daňových subjektů jsou tak chráněny povinností mlčenlivosti a nemohou být zpřístupněny veřejnosti. Tím ovšem nemůže být dotčeno právo samotného daňového subjektu na informace o něm soustředěvané. Toto právo je realizováno prostřednictvím nahlížení do spisu a osobních daňových účtů. Získání informací je daňovým subjektům umožněno také prostřednictvím daňové informační schránky podle § 69 daňového řádu.

Navrhovanou právní úpravou nejsou zaváděny nové represivní nástroje zaměřené na eliminaci korupčních rizik.

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

Vedle obecného trestněprávního protikorupčního rámce lze blíže připomenout aspekty protikorupčního rámce spojené se státní službou. Účinná jsou také opatření daňového práva. Při správě daní se uplatňuje zásada neveřejnosti a daňové mlčenlivosti. Další represivní sankce jsou stanoveny trestním zákoníkem v případě, že jednání konkrétní úřední osoby nebo skupiny úředních osob naplní podstatu trestného činu, například trestný čin přijetí úplatku.

9. Zhodnocení dopadů na bezpečnost nebo obranu státu

Navrhovaná právní úprava nemá dopad na bezpečnost nebo obranu státu ve smyslu usnesení vlády č. 343/D z roku 2015.

10. Zhodnocení souladu se zásadami pro tvorbu digitálně přívětivé legislativy (DPL)

V rámci této kapitoly je zhodnocen soulad navrhovaného právního předpisu s hlavními deseti zásadami pro tvorbu digitálně přívětivé legislativy.

10.1. Budování přednostně digitálních služeb (princip digital by default)

Úpravy zákona o dani z přidané hodnoty týkající se zvýšení limitu pro vznik plátcovství nemají samy o sobě vliv na digitální služby. V oblasti kontrolních hlášení již v současné době funguje povinná elektronická forma podávání a jednotná povinnost reagovat na výzvu správce daně pouze elektronickou cestou bude znamenat zvýšení využívání digitálních služeb. Zvýšení limitu pro možnost vstupu do paušálního režimu v působnosti zákona o daních z příjmů neovlivní stávající rozsah využití digitálních služeb, co do objemu však dojde ke zvýšení právě očekávaným zapojením většího počtu poplatníků. Navrhovaná změna daňového řádu odbourává pro fyzické osoby povinnost činit tzv. formulářová podání při správě daní elektronicky, tedy jde spíše cestou podpory dobrovolné elektronizace namísto jejího ukládání pod hrozbou sankce.

10.2. Maximální opakovatelnost a znovupoužitelnost údajů a služeb (princip only once)

Změny v oblasti daně z přidané hodnoty nezavádějí osobám povinným k dani povinnost sdělovat správci daně skutečnosti, které má již k dispozici. Ani v oblasti působnosti zákona o daních z příjmů nedochází vstupem osob do paušálního režimu k povinnostem předávání údajů zjistitelných na úrovni správce daně. Obdobné platí i pro novelu daňového řádu.

10.3. Budování služeb přístupných a použitelných pro všechny, včetně osob se zdravotním postižením (princip governance accessibility)

Tato zásada není jednotlivými návrhy částí zákona upravována, stávající právní úprava se řídí obecnými právními předpisy upravující tuto problematiku.

10.4. Sdílené služby veřejné správy

Navrhovaná právní úprava nepředpokládá odchylky od obecné právní úpravy při správě daní ani praxe orgánů Finanční správy České republiky.

10.5. Konsolidace a propojování informačních systémů veřejné správy

Navrhované úpravy v částech změn zákona o dani z přidané hodnoty, zákona o daních z příjmů a navazující úpravy v právních předpisech upravujících povinná pojistná obsahují pouze parametrické změny stávajícího systému. Obdobné platí i pro novelu daňového řádu. Navrhovaná právní úprava nestanoví, jakým způsobem má příslušný orgán veřejné moci zajistit to, aby jím poskytované služby řádně fungovaly. Vzhledem k tomu, že většina údajů z daňové oblasti podléhá zákonem stanovené povinnosti zachovávat mlčenlivost, nelze očekávat absolutní míru propojení informačních systémů používaných při správě daní a informačních systémů jiných.

10.6. Mezinárodní interoperabilita - budování služeb propojitelných a využitelných v evropském prostoru

Navrhovaná právní úprava se sama o sobě netýká mezinárodní spolupráce a neupravuje budování služeb propojitelných a využitelných v evropském prostoru.

10.7. Ochrana osobních údajů v míře umožňující kvalitní služby (princip nařízení o ochraně osobních údajů)

Navrhovaná právní úprava je plně v souladu s touto zásadou. Blíže viz kapitola č. 7.

10.8. Otevřenost a transparentnost včetně otevřených dat a služeb (princip open government)

Zásada otevřenosti a transparentnosti je navrhovanou právní úpravou naplněna v mezích základních zásad správy daní podle daňového řádu. Navrhovaná právní úprava jako taková žádným způsobem neomezuje otevřenost a transparentnost.

10.9. Technologická neutralita

Návrh zákona pouze parametricky upravuje stávající úpravu zákona o dani z přidané hodnoty, zákona o daních z příjmů a zákonů upravujících povinná pojistná, jakkoli nestanovuje ani neupravuje technické či technologické prostředky. Obdobné platí i pro novelu daňového řádu.

10.10. Uživatelská přívětivost

Návrh zákona nepředpokládá v této oblasti odchylky od obecné právní úpravy při správě daní, poplatků a jiných obdobných peněžitých plnění ani praxe orgánů Finanční správy České republiky v roli správce daně. Navrhovaná změna daňového řádu odbourává pro fyzické osoby povinnost činit tzv. formulářová podání při správě daní elektronicky, tedy jde spíše cestou podpory dobrovolné elektronizace namísto jejího ukládání pod hrozbou sankce.

II. Zvláštní část

K části první – Změna zákona o organizaci a provádění sociálního zabezpečení

K čl. I

K bodu 1 (§ 48 odst. 4)

Lhůta pro oznamování skutečností souvisejících se zahájením a ukončením vykonávání samostatné výdělečné činnosti je v oblasti sociálního zabezpečení mnohem delší než v oblasti daňové a zdravotního pojištění. Pro takový rozdíl není odůvodnění, naopak v praxi takový rozdíl způsobuje problémy. Lhůta, která dosud byla stanovena na osmý den kalendářního měsíce následujícího po kalendářním měsíci, v němž nastala skutečnost zakládající oznamovací povinnost, se mění na 15. den po dni, v němž taková skutečnost nastala.

K bodu 2 (§ 48d odst. 1 věta druhá)

Ustanovení § 48d odst. 1 věty druhé se upravuje v návaznosti na to, že údaje ve společném oznámení podle § 38ld zákona o daních z příjmů správce daně již nepředává příslušné okresní správě sociálního zabezpečení, ale České správě sociálního zabezpečení, a zároveň se rozšiřuje možnost společného oznámení i na situace ukončení paušálního režimu, viz § 38lga zákona o daních z příjmů. Při ukončení paušálního režimu je podle § 38lga zákona o daních z příjmů možné v případě, kdy poplatník přestává být v paušálním režimu z důvodu, že přestal být osobou samostatně výdělečně činnou podle zákona o důchodovém pojištění, spolu s oznámením o ukončení paušálního režimu podle zákona o daních z příjmů správci daně podat i oznámení obsahující údaje požadované v oznámení o ukončení samostatné výdělečné činnosti podle zákona o organizaci a provádění sociálního zabezpečení.

Společné oznámení jak při vstupu do paušálního režimu, tak při ukončení paušálního režimu se podává správci daně a ten předává údaje požadované v oznámení o ukončení samostatné výdělečné činnosti České správě sociálního zabezpečení, nikoli tedy příslušné okresní správě sociálního zabezpečení. Protože podle § 48 odst. 1 písm. a) a b) zákona o organizaci a provádění sociálního zabezpečení má osoba samostatně výdělečně činná povinnost oznámení vůči okresní správě sociálního zabezpečení, stanoví se v § 48d odst. 1 větě druhé speciální pravidlo, že v případě podání společného oznámení podle zákona o daních z příjmů může být hlášení podle § 48 odst. 1 písm. a) nebo b) podáno České správě sociálního zabezpečení prostřednictvím orgánu Finanční správy České republiky a povinnost podat tato hlášení okresní správě sociálního zabezpečení se tím považuje za splněnou. Okamžik splnění povinnosti podat hlášení je stanoven v § 38ld odst. 4 a § 38lga odst. 3 zákona o daních z příjmů, podle kterých se na předání údajů správcem daně České správě sociálního zabezpečení hledí jako na podání oznámení o zahájení samostatné výdělečné činnosti, příp. o ukončení samostatné výdělečné činnosti. Okamžik předání údajů správcem daně je pak rozhodný pro účely posouzení splnění lhůty pro tuto povinnost.

K bodu 3 (§ 48d odst. 1 věta třetí)

Ustanovení věty třetí se týká podání obsahujícího údaje požadované v oznámení o zahájení samostatné výdělečné činnosti nebo oznámení o ukončení samostatné výdělečné činnosti podávaných správci daně. Stanoví se fikce týkající se okamžiku dodržení lhůty pro splnění povinností učinit hlášení podle § 48 odst. 1 písm. a) a b) zákona o organizaci a provádění sociálního zabezpečení. Tato fikce je potřebná zejména pro oznámení o ukončení samostatné činnosti, protože lhůty stanovené pro podání oznámení o ukončení paušálního režimu podle zákona o daních z příjmů neodpovídají lhůtě stanovené v zákoně o organizaci a provádění

sociálního zabezpečení pro plnění této povinnosti. Podle § 38lg odst. 1 zákona o daních z příjmů musí poplatník podat oznámení o ukončení paušálního režimu do 15 dnů ode dne, ve kterém tato skutečnost nastala. K ukončení paušálního režimu přitom podle § 2a odst. 4 písm. c) (nově § 2a odst. 7 písm. c), viz novelizace zákona o daních z příjmů) dojde ke konci kalendářního měsíce, ve kterém poplatník přestane být osobou samostatně výdělečně činnou. V případě učinění společného oznámení podle § 38lga zákona o daních z příjmů má potom podle odstavce 2 daného ustanovení správce daně lhůtu 5 dnů na předání údajů požadovaných v oznámení podle zákona o organizaci a provádění sociálního zabezpečení České správě sociálního zabezpečení. Za podání oznámení, které učinila osoba samostatně výdělečně činná, se přitom podle § 38lga odst. 3 zákona o daních z příjmů považuje až toto předání údajů správcem daně. K okamžiku učinění hlášení České správě sociálního zabezpečení tedy může dojít nejpozději 20 dnů po skončení kalendářního měsíce následujícího po kalendářním měsíci, ve kterém osoba přestala být osobou samostatně výdělečně činnou. Podle § 48 odst. 4 zákona o organizaci a provádění sociálního zabezpečení po úpravě v tomto zákoně však lhůta pro podání oznámení o ukončení samostatné výdělečné činnosti končí patnáctým dnem ode dne, v němž došlo k ukončení této činnosti. Splněním povinnosti podle zákona o daních z příjmů by tedy nebyla vždy splněna povinnost podle zákona o organizaci a provádění sociálního zabezpečení ve stanovené lhůtě. Proto se v navrhované větě stanoví fikce, že lhůta podle zákona o organizaci a provádění sociálního zabezpečení je dodržena, pokud je podání s údaji učiněno ve lhůtě podle zákona o daních z příjmů a orgán Finanční správy České republiky předá údaje České správě sociálního zabezpečení. Pokud správce daně údaje nepředá, nebude oznámení učiněno a neuplatní se tedy ani uvedená fikce okamžiku jeho učinění; v takovém případě má poplatník vůči správci daně právo na náhradu případné škody podle zákona č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem a o změně zákona České národní rady č. 358/1992 Sb., o notářích a jejich činnosti (notářský řád), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci“).

V případě oznámení o zahájení samostatné výdělečné činnosti lhůta podle § 48 odst. 4 zákona o organizaci a provádění sociálního zabezpečení po úpravě v tomto zákoně končí patnáctým dnem ode dne, v němž činnost zahájil. Oznámení o vstupu do paušálního režimu poplatníka, který zahajuje činnost, se podle § 38lc odst. 2 zákona o daních z příjmů oznamuje do dne zahájení činnosti. Na předání údajů České správě sociálního zabezpečení má potom správce daně podle § 38ld odst. 3 zákona o daních z příjmů pět pracovních dnů. Lhůta pro podání oznámení o zahájení samostatné výdělečné činnosti podle zákona o organizaci a provádění sociálního zabezpečení by tedy byla dodržena i bez zaváděné fikce, z důvodu jednotnosti zacházení s oběma oznámeními se však stanoví i pro tento případ. Důsledkem fikce bude to, že lhůta bude poplatníkem dodržena i v případě, že správce daně nedodrží danou pětidenní lhůtu pro předání údajů a předá je později, protože fikce je vázána na učinění podání s příslušnými údaji správci daně a jejich následné předání České správě sociálního zabezpečení bez ohledu na okamžik tohoto předání.

K části druhé – Změna zákona o daních z příjmů

K čl. II

K bodu 1 (§ 2a odst. 1 písm. b))

Ustanovení se upravuje v návaznosti na zavedení 3 pásem paušálního režimu tak, že poplatník v předcházejícím zdaňovacím období nesměl přesáhnout rozhodné příjmy (viz odstavec 4) pro zvolené pásmo (tj. to, do kterého vstupuje, viz písmeno d)). Není tedy již stanovena jednotná výše příjmů jako podmínka pro vstup do paušálního režimu, ale řídí se podle zvoleného pásma.

Výše rozhodných příjmů pro dané pásmo záleží na tom, do jaké skupiny příjmy patří z hlediska paušálních výdajů, které by k nim mohly být uplatněny podle § 7 odst. 7, viz odstavec 4. Pro posouzení splnění podmínky rozhodných příjmů ve zdaňovacím období bezprostředně předcházejícím rozhodnému zdaňovacímu období však nezáleží na tom, do jaké skupiny paušálních výdajů spadaly příjmy poplatníka v předcházejícím zdaňovacím období (zda do stejné jako v rozhodném zdaňovacím období, nebo do jiné), důležité je jen to, zda poplatník splňoval uvedenou podmínku (tj. příslušnou hranici příjmů podle toho, do jakých paušálních výdajů spadaly příjmy, viz odstavec 4). Pokud např. poplatník vstupuje do prvního pásma paušálního režimu a v předcházejícím zdaňovacím období měl pouze příjmy, ke kterým se uplatňují 40% paušální výdaje, nesměly jeho příjmy za předcházející zdaňovací období překročit 1 mil. Kč (viz odst. 4 písm. a) bod 1, protože nenaplnuje rozhodné příjmy podle odst. 4 písm. a) bodu 2 ani 3), a to bez ohledu na to, jaká bude struktura jeho příjmů v rozhodném zdaňovacím období.

K bodu 2 (§ 2a odst. 1 písm. d))

Vzhledem k zavedení 3 pásem paušálního režimu musí poplatník v oznámení o vstupu do paušálního režimu uvést i to, do jakého vstupuje pásma (označováno jako „zvolené pásmo“). Poplatník vždy vstupuje do určitého pásma paušálního režimu a v něm zůstává až do doby, kdy se zvolené pásmo změní (tato změna může proběhnout jen od počátku zdaňovacího období, viz odstavec 3), nebo do doby, než nastanou skutečnosti, kvůli kterým přestane být poplatníkem v paušálním režimu (viz odstavec 7).

Skutečnost, že oznámení o vstupu do paušálního režimu musí obsahovat i informaci o tom, do kterého pásma poplatník vstupuje, není výslovně uvedena mezi náležitostmi tohoto podání v § 38lc, ale vyplývá to z jeho odst. 4 písm. b), protože se jedná o údaj o vstupu do paušálního režimu. Již nyní uvedené ustanovení zahrnuje např. datum, od kterého se poplatník přihlašuje do paušálního režimu, a údaj, zda poplatník vstupuje do paušálního režimu podle § 2a odst. 1 (tj. je již podnikající), nebo podle § 2a odst. 2 (tj. zahajuje činnost); vzhledem k tomu, že je uvedené ustanovení již nyní psáno takto obecně, není doplňován ani konkrétní požadavek na uvedení pásma.

Rozhodné příjmy pro jednotlivá pásma jsou v odstavci 4 stanoveny tak, že v některých případech má poplatník na výběr z více pásem, protože rozhodné příjmy jsou vždy horní hranicí, kterou poplatník nesmí přesáhnout, není však dána spodní hranice příjmů – např. poplatník, který má pouze příjmy, k nimž lze uplatnit výdaje ve výši 40 % z příjmů, a předpokládá příjmy ve výši 0,9 mil. Kč, tak může vstoupit do prvního pásma, ale také do druhého nebo třetího pásma. Pokud poplatník vstoupí do prvního pásma a po skončení zdaňovacího období zjistí, že překročil rozhodné příjmy pro první pásmo, může podat oznámení o jiné výši paušální daně podle § 38ldb, ve kterém uvede jako pásmo paušálního režimu určující výši paušální daně vyšší pásmo a podle něj vyčíslí svou daň a paušální veřejná pojistná a rozdíl doplatí. Pokud poplatník vstoupí do druhého pásma a po skončení zdaňovacího období zjistí, že nepřekročil ani rozhodné příjmy pro první pásmo, může podat oznámení o jiné výši paušální daně podle § 38ldb, ve kterém uvede toto nižší pásmo a jeho daň bude odpovídat prvnímu pásmu, avšak paušální pojistná zůstanou na úrovni druhého pásma, protože jejich výši nelze zpětně snižovat, viz příslušné zákony upravující veřejná pojistná.

K bodu 3 (§ 2a odst. 2 písm. c) bod 1)

Ustanovení se upravuje v návaznosti na to, že existují 3 pásma paušálního režimu. Pokud poplatník v části rozhodného zdaňovacího období přede dnem zahájení činnosti již byl v paušálním režimu, může znovu vstoupit do paušálního režimu pouze v případě, že byl ve stejném pásmu, do kterého nyní vstupuje, aby platil stále stejné paušální zálohy.

K bodu 4 (§ 2a odst. 2 písm. d))

Ustanovení se upravuje v návaznosti na existenci 3 pásem paušálního režimu. Směrodatné pro opětovný vstup do určitého pásma paušálního režimu je vždy to, aby poplatník v rozhodném zdaňovacím období před vstupem do paušálního režimu nepřekročil rozhodné příjmy pro zvolené pásmo.

K bodu 5 (§ 2a odst. 2 písm. d) bod 4)

V návaznosti na přečíslování bodů v § 2a odst. 2 písm. d) se upravuje odkaz na tyto body. Dále se změnila částka 15 000 Kč na 25 000 Kč v návaznosti na změnu v § 38g odst. 1, protože výše příjmů, které může mít poplatník v paušálním režimu vedle rozhodných příjmů, má být i nadále stejná jako výše příjmů stanovená jako hranice pro to, aby podle obecné právní úpravy poplatník nemusel podávat daňové přiznání.

K bodu 6 (§ 2a odst. 3 až 5)

K odstavci 3

S ohledem na zavedení tří pásem paušálního režimu se poplatníkovi umožňuje v rámci doby, kdy je v paušálním režimu, měnit jeho pásmo, a to pouze od prvního dne zdaňovacího období. V jednom zdaňovacím období musí být poplatník pouze v jednom pásmu, aby po celou dobu zdaňovacího období platil paušální zálohy ve stejné výši (viz § 38lk odst. 7) a mohla mu být na jejich základě stanovena paušální daň (viz § 7a).

Předpokladem pro změnu pásma paušálního režimu je skutečnost, že je poplatník stále v paušálním režimu. Pokud tedy ke konci zdaňovacího období poplatník přestává být poplatníkem v paušálním režimu podle odstavce 7, nemůže využít institut změny zvoleného pásma paušálního režimu.

Změna pásma paušálního režimu může nastat ve dvou situacích. V první z nich poplatník za skončené zdaňovací období nepřesáhl rozhodné příjmy pro pásmo, ve kterém byl, a bez dalšího by byl nadále v paušálním režimu ve stejném pásmu. V takovém případě se může dobrovolně rozhodnout, že od dalšího zdaňovacího období chce být v jiném pásmu, zpravidla protože očekává jinou výši (či charakter, viz rozhodné příjmy v odstavci 4) svých příjmů. Pro změnu zvoleného pásma jsou v takovém případě stanoveny dvě podmínky. Podle první z nich poplatník v bezprostředně předcházejícím zdaňovacím období nesmí přesáhnout rozhodné příjmy pro nově zvolené pásmo. Pokud poplatník přechází do vyššího pásma, je tato podmínka vždy splněna, protože vzhledem k tomu, že poplatník v určitém pásmu nesmí přesáhnout rozhodné příjmy pro něj stanovené, automaticky tedy nepřesahuje ani rozhodné příjmy pro vyšší pásmo. Pro přechod do nižšího pásma to znamená, že poplatník nejdříve nesmí v jednom zdaňovacím období překročit rozhodné příjmy pro toto nižší pásmo a až od dalšího zdaňovacího období může do tohoto nižšího pásma vstoupit. Klíčovým ukazatelem jsou skutečně dosažené příjmy za bezprostředně předcházející zdaňovací období, a nikoliv předpokládané příjmy v následujícím zdaňovacím období. Uvedeno na příkladech:

- V roce 0 má poplatník příjmy pro třetí pásmo. V roce 1 očekává nižší příjmy. Přejít však prozatím nemůže, protože to zákon neumožní (k prvnímu dni roku 1 neplní podmínky, protože v předcházejícím roce 0 měl vysoké příjmy, tj. nad rozhodné příjmy pro první pásmo). Po celý rok 1 tak bude stále ve třetím pásmu a bude platit paušální zálohu pro třetí pásmo. Pokud v roce 1 skutečně dosáhne očekávané nižší příjmy, od roku 2 může přejít do prvního pásma.
- Poplatník je přihlášen v roce 0 do třetího pásma záměrně i přesto, že by podle výše příjmů plnil podmínky i pro první pásmo. Takový poplatník může už od roku 1 přejít ze třetího do prvního pásma, neboť plní podmínky.

Druhou podmínkou je podání oznámení správci daně. Jedná se o období podmínky pro vstup do paušálního režimu podle odst. 1 písm. d). Oznámení o změně zvoleného pásma paušálního režimu je upraveno v nově doplněném § 381da.

Druhá situace, kdy je možné změnit pásmo paušálního režimu, je upravena v písmenu b). Jde o případ, kdy poplatník v paušálním režimu za skončené zdaňovací období přesáhl rozhodné příjmy pro své zvolené pásmo, ale nepřesáhl rozhodné příjmy pro některé z vyšších pásem. V takovém případě má poplatník obecně dvě možnosti. Pokud nic neučiní, nebude mít daň rovnou paušální dani a přestane být ke konci zdaňovacího období v paušálním režimu (viz odstavec 7 písm. a)); takový poplatník tedy nemůže změnit pásmo paušálního režimu, ale může od začátku následujícího zdaňovacího období opět vstoupit do paušálního režimu do pásma, jehož rozhodné příjmy ve skončeném zdaňovacím období splňoval (viz odstavec 1 písm. b)). Pokud např. byl poplatník, který má pouze příjmy, ke kterým lze uplatnit výdaje ve výši 40 % z příjmů, v prvním pásmu paušálního režimu a přestal být poplatníkem v paušálním režimu, protože dosáhl za zdaňovací období příjmy ve výši 1,2 mil. Kč a jeho daň nebyla rovna paušální dani (viz odst. 7 písm. a) bod 1), může znovu vstoupit do paušálního režimu, a to do druhého nebo třetího pásma, protože jejich podmínky splňuje.

Ukončení paušálního režimu se však poplatník může vyhnout tím, že podá oznámení o jiné výši paušální daně (viz § 381db), a to na vyšší paušální daň. V takovém případě bude mít daň stanovenou v paušální výši, ale nikoli ve výši, která by odpovídala jeho zvolenému pásmu, ale ve výši odpovídající vyššímu pásmu, a následkem toho mu nebude ke konci zdaňovacího období ukončen paušální režim (viz odstavec 7 písm. a)). Poplatník tedy bude i v následujícím zdaňovacím období v paušálním režimu, ale již ve vyšším pásmu. Tento postup tak odpovídá obecnému východisku, že poplatník vždy může být jen v tom pásmu paušálního režimu, jehož rozhodné příjmy nepřesáhl v bezprostředně předcházejícím zdaňovacím období (viz bod 1). V bodu 2 je uvedena popsána podmínka podání oznámení o jiné výši paušální daně na její vyšší výši. Podle poslední podmínky, uvedené v bodu 3, se pásmo podle písmene b) nezmění, pokud se změnilo podle písmene a). Tím se zajišťuje, že pokud poplatník podá oznámení o změně zvoleného pásma paušálního režimu, ve kterém zvolí jiné pásmo (jehož rozhodné příjmy v bezprostředně předcházejícím zdaňovacím období nepřekročil), než je pásmo paušálního režimu určující výši paušální daně v bezprostředně předcházejícím zdaňovacím období, bude mít oznámení o změně zvoleného pásma přednost. Vzhledem k tomu, že existují pouze 3 pásma paušálního režimu, může tato situace nastat pouze tehdy, kdy je poplatník v prvním pásmu paušálního režimu, v daném zdaňovacím období překročí rozhodné příjmy pro toto pásmo, ale nepřekročí rozhodné příjmy pro druhé pásmo paušálního režimu, a proto podá oznámení o jiné výši paušální daně, ve kterém jako pásmo paušálního režimu určující výši paušální daně uvede druhé pásmo. Na základě písmene b) bodů 1 a 2 by v následujícím zdaňovacím období byl ve druhém pásmu. Pokud však očekává, že bude mít v následujícím zdaňovacím období vyšší příjmy, může podat oznámení o změně zvoleného pásma paušálního režimu na třetí pásmo a tedy změnit své pásmo podle písmene a) (vzhledem k tomu, že poplatník za dané období nepřesáhl rozhodné příjmy pro druhé pásmo, nepřesáhl ani rozhodné příjmy pro třetí pásmo a může do něho tedy přestoupit podle písmene a)).

Vzhledem k tomu, že změna pásma paušálního režimu je možná pouze v případě, že je poplatník i nadále v paušálním režimu, podání oznámení o jiné výši paušální daně na její vyšší výši nebude mít za důsledek změnu pásma paušálního režimu v případě, kdy poplatník podá také oznámení o dobrovolném vystoupení z paušálního režimu podle § 381e, na základě kterého bude podle § 2a odst. 7 písm. b) paušální režim ke konci daného zdaňovacího období ukončen.

K odstavci 4

V odstavci 4 se zavádí pojem „rozhodný příjem“ pro účely pásem paušálního režimu. Pásma se zavádějí v souvislosti s rozšířením možnosti vstupu do paušálního režimu pro poplatníky s příjmy až 2 mil. Kč: Protože v důsledku toho daň v paušální výši bude moci být stanovena pro poplatníky s velmi odlišnými výšemi příjmů, je nutno upravit tři pásma, pro která budou stanoveny odlišné výše paušálních záloh (viz § 38lk odst. 7) a v návaznosti na to i odlišné výše daně (§ 7a odst. 5) a veřejných pojistných. Paušální výše daně by měla alespoň přibližně odpovídat dani, která by byla poplatníkovi s danými příjmy stanovena podle obecného režimu zákona o daních z příjmů, proto jsou rozhodné příjmy pro jednotlivá pásma určeny s ohledem na charakter činnosti poplatníka, resp. na to, jak velké paušální výdaje podle § 7 odst. 7 by si poplatník mohl ke svým příjmům uplatnit, kdyby nebyla jeho daň rovna paušální dani.

Rozhodným příjmem je hranice, kterou nesmí roční příjmy ze samostatné činnosti poplatníka přesáhnout, aby mohl vstoupit do paušálního režimu (viz odst. 1 písm. b) ve vztahu k předcházejícímu ZO) a aby byla jeho daň rovna paušální dani v dané výši (viz § 7a odst. 1 a 5).

Podmínku rozhodných příjmů pro první pásmo splní poplatník s jakýmkoli příjmy ze samostatné činnosti (z hlediska procenta příjmů, které by mohlo být uplatněno jako výdaj podle § 7 odst. 7), pokud jejich celková výše nepřesáhne 1 mil. Kč. Dále splní rozhodné příjmy prvního pásma i poplatník, který má 75 % příjmů ze samostatné činnosti takových, ke kterým lze uplatnit paušální výdaje podle § 7 odst. 7 ve výši 60 % nebo 80 %, a celková výše příjmů ze samostatné činnosti nepřesáhne 1,5 mil. Kč, a poplatník, který má 75 % příjmů ze samostatné činnosti takových, ke kterým lze uplatnit paušální výdaje podle § 7 odst. 7 ve výši 80 %, a celková výše příjmů ze samostatné činnosti nepřesáhne 2 mil. Kč. Podmínku rozhodných příjmů druhého pásma splní poplatník s jakýmkoli příjmy ze samostatné činnosti, pokud jejich celková výše nepřesáhne 1,5 mil. Kč, a dále poplatník, který má 75 % příjmů ze samostatné činnosti takových, ke kterým lze uplatnit paušální výdaje podle § 7 odst. 7 ve výši 60 % nebo 80 %, a celková výše příjmů ze samostatné činnosti nepřesáhne 2 mil. Kč. Podmínku rozhodných příjmů třetího pásma potom splní jakýkoli poplatník, jehož celkové příjmy ze samostatné činnosti nepřesahují 2 mil. Kč. Toto stanovení rozhodných příjmů pro jednotlivá pásma vychází z logiky, že poplatník s příjmy, ke kterým lze v obecném režimu uplatnit vyšší výdajový paušál podle § 7 odst. 7, by měl v obecném režimu nižší daň (daň poplatníka s příjmy, ke kterým lze uplatnit paušální výdaje ve výši 80 %, by byla nižší než daň poplatníka se stejně vysokými příjmy, ke kterým lze uplatnit paušální výdaje ve výši 40 %), a proto i jeho paušální daň by měla být nižší.

Pásma se částečně překrývají, a to tak, že jsou stanoveny vždy jen horní hranice rozhodných příjmů pro určité pásmo; vzhledem k tomu, že podmínkou pro vstup do daného pásma je vždy nepřekročení rozhodných příjmů pro dané pásmo, je v případě, kdy poplatník splňuje podmínku pro první pásmo, možné vstoupit i do druhého nebo třetího pásma, a v případě, kdy splňuje podmínku pro druhé pásmo, možné vstoupit i do třetího pásma. Například poplatník, který měl v předchozím zdaňovacím období příjmy ve výši 1,2 mil. Kč a 75 % z nich tvořily příjmy, ke kterým lze uplatnit paušální výdaje ve výši 60 % z příjmů, může vstoupit do prvního pásma (odst. 4 písm. a) bod 2), stejně tak však může vstoupit i do druhého pásma (odst. 4 písm. b) bod 1) nebo do třetího pásma (odst. 4 písm. c).

V oznámení o vstupu do paušálního režimu a oznámení o změně zvoleného pásma paušálního režimu se uvádí pouze pásmo, do kterého poplatník vstupuje, nikoli, jaké bude mít příjmy (jaké k nim budou moci být uplatněny paušální výdaje); aby byla jeho daň rovna paušální dani, musí za zdaňovací období splnit podmínky daného pásma, je tedy lhostejné, jaké příjmy má (jaké

k nim mohou být uplatněny paušální výdaje), musí však splnit příslušné rozhodné příjmy. Nevadí tedy, pokud na začátku zdaňovacího období nezná strukturu svých budoucích příjmů.

K odstavci 5

Pro účely rozhodného příjmu podle odstavce 4 se uvádí, že se do něho nezapočítávají příjmy od daně osvobozené, příjmy, které nejsou předmětem daně, a příjmy, ze kterých je daň vybírána srážkou podle zvláštní sazby daně. Jedná se o stejnou podmínku, jako platila podle dosavadní úpravy, kdy se tyto příjmy nezapočítávaly do limitu 1 mil. Kč.

K bodu 7 (§ 2a odst. 7 písm. a) bod 1)

Úprava reaguje na zavedení tří pásem. Základním pravidlem je, že poplatník přestává být poplatníkem v paušálním režimu na konci zdaňovacího období, ve kterém nesplní rozhodné příjmy pro zvolené pásmo (tj. pro pásmo, ve kterém je). Pokud poplatník v průběhu zdaňovacího období změnil charakter činnosti a tedy se změnila struktura jeho příjmů s ohledem na to, jaké paušální výdaje by k nim mohly být uplatněny, stále musí splnit rozhodné příjmy pro dané pásmo, jen se změnil výše těchto rozhodných příjmů – pokud novou rozhodnou výší nesplní, je mu paušální režim ukončen (stejně, jako kdyby rozhodné příjmy nesplnil, zatímco by stále měl strukturu příjmů, ke kterým se uplatňují paušální výdaje stejným procentem).

Výjimka je však stanovena pro situace, kdy je poplatníková daň za dané zdaňovací období i přesto rovna paušální dani. Tak tomu je v případě, že poplatník podá oznámení o jiné výši paušální daně podle § 38ldb. Poplatník, který za zdaňovací období nepřekročí rozhodné příjmy pro jiné pásmo paušálního režimu než své zvolené, může podat toto oznámení a v tom případě bude jeho daň stanovena podle pásma, jehož rozhodné příjmy nepřekročil a které v tomto oznámení uvede. Pokud tedy poplatník překročí rozhodné příjmy pro své zvolené pásmo, ale nepřekročí rozhodné příjmy pro vyšší pásmo a podá toto oznámení, bude jeho daň za dané zdaňovací období rovna paušální dani a ke konci zdaňovacího období mu nebude ukončen paušální režim. V dalším zdaňovacím období bude v uvedeném vyšším pásmu paušálního režimu, viz odstavec 3 písm. a).

Pokud poplatník rozhodné příjmy pro zvolené pásmo překročí a nepodá oznámení o jiné výši paušální daně, bude mu paušální režim ke konci daného zdaňovacího období ukončen.

Může také nastat situace, kdy poplatník sice podá oznámení o jiné výši paušální daně na její vyšší výši, protože chce mít za dané zdaňovací období daň rovnu paušální dani, ale zároveň chce ke konci tohoto zdaňovacího období z paušálního režimu vystoupit, a proto podá i oznámení o dobrovolném vystoupení z paušálního režimu podle § 38le. V takovém případě bude paušální režim ukončen podle § 2a odst. 7 písm. b).

K bodu 8 (§ 7a odst. 1 písm. a))

Ustanovení reaguje na zavedení tří pásem paušálního režimu. Poplatník pro to, aby byla jeho daň rovna paušální dani, musí splnit jednu ze dvou podmínek týkajících se rozhodných příjmů (viz § 2a odst. 4). První z nich je, že za dané zdaňovací období nepřesáhne rozhodné příjmy pro zvolené pásmo paušálního režimu, tedy pásmo, ve kterém v daném zdaňovacím období byl. To je základní situace, kdy je daň rovna paušální dani automaticky, poplatník tedy nemusí nic dalšího činit a ke konci lhůty pro podání daňového přiznání je mu stanovena daň v paušální výši odpovídající zvolenému pásmu (viz odstavec 5 písm. a)).

Pokud poplatník za dané zdaňovací období přesáhne rozhodné příjmy pro své zvolené pásmo, může mít daň rovnu paušální dani pouze v případě, že nepřesáhl rozhodné příjmy pro vyšší pásmo (pokud je tedy jeho zvoleným pásmem třetí pásmo, nepřichází tato varianta v úvahu). Poplatník však zároveň musí podat oznámení o jiné výši paušální daně na její vyšší výši (viz § 38ldb), ve kterém uvede pásmo paušálního režimu určující výši paušální daně za dané

zdaňovací období, jehož rozhodné příjmy nepřekročil (v tomto případě tedy některé z vyšších pásem, než je jeho zvolené pásmo). Daň potom bude stanovena na základě pásma určujícího výši paušální daně, bude tedy vyšší, než by byla na základě zvoleného pásma za dané zdaňovací období.

Vzhledem k tomu, že na podmínky podle odstavce 1 odkazuje odstavec 2 písm. a), je možné podat oznámení o jiné výši paušální daně na její vyšší výši i ve chvíli, kdy poplatník, který přestal být poplatníkem v paušálním režimu před koncem zdaňovacího období, za které oznámení podává, ještě neví, zda bude moci mít za toto zdaňovací období daň rovnu paušální dani, protože neví, zda zahájí činnost do konce lhůty pro podání daňového přiznání za toto zdaňovací období (podmínka uvedená v odstavci 2 písm. c)). Lhůta pro podání oznámení o jiné výši paušální daně je totiž v § 38ldb odst. 1 stanovena do desátého dne bezprostředně následujícího zdaňovacího období, je tedy kratší než lhůta pro podání daňového přiznání, ve které musí poplatník zahájit činnost podle § 7a odst. 2 písm. c). Pokud poplatník oznámení o jiné výši paušální daně na její vyšší výši podá, ale činnost ve stanovené lhůtě nezahájí, nebude jeho daň rovna paušální dani, protože nesplnil všechny podmínky v § 7a odst. 2, které jsou kumulativní.

K bodu 9 (§ 7a odst. 1 písm. b))

V důsledku změny písmena a) se podmínky dosud uvedené v písmeni a) bodech 2 až 5 přesunují do samostatného písmena b). Význam těchto ustanovení zůstává nezměněn.

V bodu 4 se změnila částka 15 000 Kč na 25 000 Kč v návaznosti na změnu v § 38g odst. 1, protože výše příjmů, které může mít poplatník v paušálním režimu vedle rozhodných příjmů, má být i nadále stejná jako výše příjmů stanovená jako hranice pro to, aby podle obecné právní úpravy poplatník nemusel podávat daňové přiznání.

K bodu 10 (§ 7a odst. 3)

Upřesňuje se, že ustanovení § 7a odst. 3 se vztahuje i na situaci, kdy poplatník činnost, ze které plynou příjmy ze samostatné činnosti, neukončil trvale, ale pouze přerušil. Přerušování je obecně také ukončením činnosti, zejména vzhledem k tomu, že do znovuzahájení činnosti není jasné, zda se jednalo o přerušování, nebo trvalé ukončení činnosti, zákon o daních z příjmů však tyto pojmy odlišuje, proto se i zde uvádí oba pojmy.

K bodu 11 (§ 7a odst. 5)

V návaznosti na zavedení tří pásem paušálního režimu se upravuje způsob výpočtu paušální daně. Rozlišují se přitom dvě situace.

Základní situací je případ, kdy poplatník za zdaňovací období nepřesáhne rozhodné příjmy stanovené pro jeho zvolené pásmo paušálního režimu a jeho daň je teda stanovena na základě tohoto pásma. V tomto případě zůstává postup stejný jako doposud, kdy neexistovala pásma paušálního režimu a paušální daň se vždy rovnala součtu záloh, které měl poplatník v paušálním režimu zaplatit za dané zdaňovací období. Paušální daň se v tomto případě také rovná tomuto součtu záloh, přičemž zálohy jsou stanoveny v rozdílné výši pro jednotlivá pásma paušálního režimu, viz § 38lk odst. 7. Toto se dá zároveň vyjádřit tak, že paušální daň se rovná součinu počtu měsíců, ve kterých byl poplatník v daném zdaňovacím období v paušálním režimu (protože jen za tyto měsíce platí paušální zálohy, viz § 38lk odst. 4), a výše zálohy na daň pro zvolené pásmo. Protože tento způsob výpočtu se dá použít i na výpočet paušální daně ve druhé situaci uvedené níže, došlo k této změně formulace.

Druhou situací je totiž případ, kdy poplatník určuje svou paušální daň nikoli na základě záloh pro zvolené pásmo paušálního režimu, ale záloh za jiné pásmo, jehož rozhodné příjmy nepřekročil, přičemž může jít jak o pásmo vyšší, tak nižší. Aby mohl poplatník využít tuto

možnost, musí podat oznámení o jiné výši paušální daně podle § 38ldb, ve kterém uvede pásmo paušálního režimu určující výši paušální daně. Paušální daň se potom vypočítá jako součin počtu kalendářních měsíců, po které byl v daném zdaňovacím období v paušálním režimu, a výše zálohy na daň pro pásmo paušálního režimu určující výši paušální daně (tedy pásmo uvedené v oznámení).

Na rozdíl od dosavadní právní úpravy se tedy může stát, že paušální daň neodpovídá zálohám na daň, které měl poplatník v paušálním režimu v průběhu zdaňovacího období zaplatit, protože v případě podle písmene b) bude buď vyšší, nebo nižší než tento součet. Protože se stále jedná o paušální daň, použije se ustanovení § 38lh, podle kterého se na poplatníka, jehož daň je rovna paušální dani, hledí, jako by v poslední den lhůty pro podání daňového přiznání podal daňové přiznání, ve kterém tvrdí daň ve výši paušální daně. Daň ve výši paušální daně je k tomuto dni i splatná, viz § 135 odst. 3 daňového řádu. Pokud je daň vyšší než součet záloh na daň, musí poplatník do lhůty pro podání daňového přiznání rozdíl doplatit, jinak mu vznikne nedoplatek. Pokud je daň nižší, vznikne mu po uplynutí této lhůty, pokud zaplatil všechny paušální zálohy, přeplatek, se kterým se bude zacházet v souladu s § 38lm. Pokud je poplatník i v následujícím zdaňovacím období v paušálním režimu, může o tento přeplatek snížit platbu paušálních záloh, aby byl jeho společný osobní daňový účet vyrovnaný.

K bodu 12 (§ 7a odst. 7)

Poplatník v paušálním režimu, který má daň rovnu paušální dani, nemusí podle § 7 odst. 13 věty první vést daňovou evidenci. Pokud však má poplatník v paušálním režimu příjmy, ke kterým se uplatňují výdaje podle § 7 odst. 7 různým procentem, zavádí se povinnost vést záznamy o těchto příjmech, aby bylo možno posoudit, do kterého pásma paušálního režimu (viz § 2a odst. 4) může vstoupit a jak vysoká má být jeho paušální daň, protože pro posouzení splnění podmínek pro určité pásmo nestačí pouze informace o celkových příjmech poplatníka, ale je nutná také informace o jejich složení z hlediska procentních výdajů, které k nim mohou být uplatněny. Není dána žádná forma vedení těchto záznamů, záleží tedy na poplatníkovi, jakou formu záznamů si zvolí, avšak ze záznamů poplatníků musí být zřejmé členění příjmů podle toho, jakým procentem by bylo možné k těmto příjmům uplatnit výdaje podle § 7 odst. 7 zákona o daních z příjmů.

K bodu 13 (§ 30a odst. 1 a 2)

Zákonem č. 609/2020 Sb. byly opětovně zavedeny mimořádné odpisy, a to pro hmotný majetek zařazený v první a druhé odpisové skupině, pokud byl pořízen v období od 1. ledna 2020 do 31. prosince 2021. Možnost využít mimořádné odpisy se nyní rozšiřuje na uvedený majetek pořízený až do 31. prosince 2023.

Majetek zařazený v první odpisové skupině může poplatník podle tohoto ustanovení odepsat bez přerušení za 12 měsíců, rovnoměrně až do výše 100 % vstupní ceny. Majetek zařazený v druhé odpisové skupině může poplatník odepsat bez přerušení za 24 měsíců, přičemž za prvních 12 měsíců uplatní odpisy rovnoměrně do výše 60 % vstupní ceny a za dalších 12 měsíců rovnoměrně do výše 40 % vstupní ceny. Odpisy se tedy stanoví s přesností na měsíce, nikoli na roky. Dané ustanovení však představuje pouze možnost, kterou poplatník může využít, pokud tak neučiní, může postupovat i u uvedeného majetku podle obecné právní úpravy odpisování.

Mimořádné odpisy se projevují i v případě finančního leasingu, kdy pro daňové účely pro tento majetek platí i kratší minimální doba finančního leasingu, kdy v daném období tak je možné uzavřít leasingovou smlouvu s dobou trvání pouze 1 (hmotný majetek zařazený v první odpisové skupině) nebo 2 roky (hmotný majetek zařazený v druhé odpisové skupině).

Spojení „hmotný majetek pořízený“ je převzat ze současného znění § 30a zákona o daních z příjmů a je dlouhodobě (KDP 284/16.09.09) vykládán jako okamžik, kdy i) je odpisovatelem

nabyt hmotný majek (nabytí majetku ve stavu způsobilém k obvyklému užívání, tj. majetek splňující podmínky ustanovení § 26 odst. 10 zákona o daních z příjmů), ii) kdy je již nabytý majetek (věc) uveden do stavu způsobilého užívání a stane se hmotným majetkem podle § 26 zákona o daních z příjmů způsobilým k odpisování.

Důvodem znovuzavedení mimořádných odpisů byla podpora investic poplatníků v době obtížné ekonomické situace způsobené šířením koronaviru SARS CoV-2. Vzhledem k tomu, že důsledky pandemie ještě přetrvávají a je tu nová mimořádná událost v podobě ruské agrese proti Ukrajině, která vyvolává řadu sekundárních dopadů na podnikatelské i nepodnikatelské subjekty, zejména výrazné zvýšení cen pohonných hmot, se prodlužuje tento režim o dva roky. Hmotný majetek zařazený v první odpisové skupině by poplatník podle obecné právní úpravy odpisování odpisoval 3 roky, zatímco v režimu mimořádných odpisů tento majetek odepíše již za 1 rok. Hmotný majetek zařazený ve druhé odpisové skupině by poplatník podle obecné právní úpravy odpisování odpisoval 5 let, zatímco v režimu mimořádných odpisů jej odepíše již za 2 roky.

Uvedené opatření představuje pouze jiné rozložení odpisů v čase a v dlouhém období tak není předpokládán žádný dopad na veřejné rozpočty.

K bodu 14 (§ 38b)

Pro případ, že se nejedná o příjem, ze kterého je daň vybírána srážkou podle zvláštní sazby daně nebo o příjem, z něhož je srážena záloha na daň z příjmů, upravuje stanovení § 38b zákona o daních z příjmů, vedle minimální výše daně nebo penále pro jejich předepsání a placení, také minimální výši zdanitelných příjmů poplatníka daně z příjmů fyzických osob pro předepsání daně a vznik povinnosti zaplatit daň.

Minimální výše zdanitelných příjmů poplatníka doposud činila 15 000 Kč, přičemž v této výši setrvává od roku 2003. Účelem stanovení minimální výše zdanitelných příjmů pro předepsání daně a vznik povinnosti daň zaplatit je zachování zásady hospodárnosti při správě daní, pokud se jedná o příjmy v zanedbatelné výši. Nutným předpokladem naplnění tohoto účelu však je, že takto stanovená minimální výše zdanitelných příjmů reflektuje ekonomickou situaci v daném období. Vzhledem k tomu, že v období od roku 2003 došlo ke zvýšení cenové hladiny přibližně o 70%, navrhuje se odpovídající zvýšení minimální výše zdanitelných příjmů poplatníka daně z příjmů fyzických osob z 15 000 Kč na 25 000 Kč.

Na předmětné ustanovení upravující minimální výši zdanitelných příjmů poplatníka daně z příjmů fyzických osob přímo navazuje ustanovení § 38g odst. 1 zákona o daních z příjmů upravující minimální výši zdanitelných příjmů poplatníka daně z příjmů fyzických osob, ve kterém se ze stejných důvodů navrhuje tatáž změna.

K bodu 15 (§ 38da odst. 4)

Ustanovení § 38da odst. 4 zákona o daních z příjmů je speciální právní úpravou ve vztahu k § 72 odst. 6 daňového řádu, který stanoví vymezenému okruhu daňových subjektů povinnost činit formulářová podání v elektronické podobě. Ustanovení § 38da odst. 4 je obdobou ustanovení § 72 odst. 6 daňového řádu a rozšiřuje tento okruh daňových subjektů o plátce daně z příjmů, který má na základě § 38da zákona o daních z příjmů povinnost podat oznámení o příjmech plynoucích do zahraničí.

V § 38da odst. 4 zákona o daních z příjmů je navrhována analogická změna, která je navrhována v § 72 odst. 6 daňového řádu a která reaguje na blížící se účinnost novely zákona č. 300/2008 Sb., o elektronických úkonech a autorizované konverzi dokumentů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o elektronických úkonech“), kterou má k 1. lednu 2023 dojít k významnému rozšíření osob, kterým bude *ex lege* zřízena datová schránka. Změnou

navrhovanou v § 38da odst. 3 zákona o daních z příjmů se navrhuje zredukovat povinnost podávat daňová formulářová podání elektronicky pouze na ty osoby disponující zpřístupněnou datovou schránkou, u kterých je tento status dán obligatorně bez možnosti jej zvrátit. Bude tak zachován stávající koncept, kdy je elektronická forma zákonem nařízena pouze těm osobám, které datovou schránku mít musí. Stávající množina vybraných právnických osob a podnikatelských profesí se tak od 1. ledna 2023 rozroste o veškeré podnikající fyzické osoby zapsané do zákonem stanovené evidence nebo rejstříku a veškeré právnické osoby zapsané v registru osob. Osob, které mají možnost si datovou schránku zřídit dobrovolně a současně mají možnosti z užívání této služby vystoupit, se povinnost podávat daňová formulářová podání elektronicky týkat nebude. Nebude tak činěno rozdílu mezi nepodnikajícími fyzickými osobami podle toho, jakým způsobem jim datová schránka byla zřízena.

K bodu 16 (§ 38g odst. 1)

Ustanovení § 38g odst. 1 zákona o daních z příjmů upravuje minimální roční výši zdanitelných příjmů poplatníka daně z příjmů fyzických osob pro vznik povinnosti podat daňové přiznání. Tato částka doposud činila 15 000 Kč za rok, přičemž se do ní nezahrnují příjmy, které nejsou předmětem daně, příjmy od daně osvobozené a příjmy, z nichž je daň vybírána srážkou podle zvláštní sazby daně v § 36 zákona o daních z příjmů. Takto určená minimální výše zdanitelných příjmů poplatníka daně z příjmů fyzických osob se neuplatní v případě, že poplatník vykazuje daňovou ztrátu (v takovém případě má povinnost podat daňové přiznání vždy).

Do roku 1996 minimální výše zdanitelných příjmů pro vznik povinnosti podat daňové přiznání činila 6 000 Kč, následně byla zvýšena na 10 000 Kč a od roku 2003 zůstala zachována v dosavadní výši 15 000 Kč. Aby předmětné ustanovení mohlo plnit svůj účel (tj. omezit administrativní zátěž poplatníků i orgánů finanční správy v případě zanedbatelně nízkých příjmů), je nutné, aby výše této částky reflektovala současnou ekonomickou situaci. Vzhledem k tomu, že v průběhu času však došlo k výraznému hospodářskému rozvoji, kdy zvýšení cenové hladiny za toto období je odhadováno zhruba na 70%, navrhuje se částku 15 000 Kč adekvátně zvýšit na 25 000 Kč.

V návaznosti na zvýšení částky minimální výše zdanitelných příjmů pro vznik povinnosti podat daňové přiznání z 15 000 Kč na 25 000 Kč dojde stejným způsobem ke zvýšení této částky upravené v rámci podmínek pro vstup poplatníka do paušálního režimu podle ustanovení § 2a odst. 2 písm. d) bod 4 (dosavadní § 2a odst. 2 písm. d) bod 5) a pro paušální daň podle ustanovení § 7a odst. 1 písm. b) bod 4 (dosavadní § 7a odst. 1 písm. a) bod. 5) zákona o daních z příjmů.

K bodu 17 (§ 38ld)

Upřesňuje se nadpis paragrafu týkajícího se společného oznámení při vstupu do paušálního režimu v návaznosti na to, že je v novém § 38lga zaváděno další společné oznámení a je tedy třeba tato dvě podání odlišit.

K bodu 18 (§ 38ld odst. 3)

Stanoví se, že údaje požadované v oznámení o zahájení samostatné výdělečné činnosti podle zákona o organizaci a provádění sociálního zabezpečení, které poplatník správci daně podá na společném oznámení, se nepředávají příslušné okresní správě sociálního zabezpečení, ale České správě sociálního zabezpečení.

K bodu 19 (§ 38lda a § 38ldb)

§ 38lda

Nově vložený § 38lda reaguje na zavedení 3 pásem a to, že poplatník v paušálním režimu může zvolené pásmo změnit. Změnu je možné provést pouze od prvního dne zdaňovacího období (viz § 2a odst. 3) a v odstavci 1 je tedy stanovena obdobná lhůta pro podání oznámení jako pro oznámení o vstupu do paušálního režimu podle § 38lc odst. 1.

Odstavec 2 stanoví obsahové náležitosti nově zaváděného oznámení. Odstavec 3 stanoví stejně jako u oznámení o vstupu do paušálního režimu, že oznámení o změně zvoleného pásma paušálního režimu je neúčinné, je-li podáno po lhůtě, a tato lhůta nejde navrátit v předešlý stav.

Nejsou vymezeny způsoby podání oznámení, nejedná se tedy o formulářové podání a lze ho podat jakoukoli formou.

§ 38ldb

Ustanovení § 38ldb upravuje oznámení, které může podat poplatník, který za zdaňovací období splňuje hranici rozhodných příjmů pro jiné než své zvolené pásmo paušálního režimu (uvedenou v § 2a odst. 4). Může přitom jít jak o nižší, tak vyšší pásmo, než je pásmo zvolené. Pokud je tedy například poplatník ve zdaňovacím období ve druhém pásmu paušálního režimu a platí paušální zálohy odpovídající tomuto pásmu (viz § 38lk odst. 7) a po skončení zdaňovacího období zjistí, že jeho příjmy nepřesáhly ani rozhodné příjmy pro první pásmo paušálního režimu, může podat oznámení o jiné výši paušální daně, ve kterém uvede jako pásmo paušálního režimu určující výši paušální daně první pásmo a daň mu bude stanovena ve výši vycházející z prvního pásma (podle § 7a odst. 5 písm. b)). Výše paušálního veřejného pojistného se v tomto případě nemění a je určeno vždy ve výši pro původně zvolené pásmo paušálního režimu. Pokud by tento poplatník oznámení o jiné výši paušální daně nepodal, byla by jeho paušální daň stanovena ve výši odpovídající druhému pásmu podle § 7a odst. 5 písm. a), protože splňuje i podmínky pro jím zvolené pásmo (pokud nepřekročil rozhodné příjmy pro první pásmo, nepřekročil ani rozhodné příjmy pro druhé pásmo). Je tedy na rozhodnutí poplatníka, zda bude jeho paušální daň ve výši odpovídající druhému, nebo prvnímu pásmu. Daň rovnu paušální dani však bude mít vždy, protože splňuje podmínku v § 7a odst. 1 písm. a) bodu 1.

Pokud poplatník se zvoleným druhým pásmem paušálního režimu po skončení zdaňovacího období zjistí, že jeho příjmy překročily rozhodné příjmy pro druhé pásmo, ale nepřesáhly rozhodné příjmy pro třetí pásmo, bude mít daň rovnu paušální dani pouze tehdy, když podá oznámení o jiné výši paušální daně, ve kterém uvede jako pásmo paušálního režimu určující výši paušální daně třetí pásmo. Potom se totiž na něho bude vztahovat § 7a odst. 1 písm. a) bod 2 a daň se vypočítá na základě paušálních záloh pro třetí pásmo podle § 7a odst. 5 písm. b)). Podání oznámení o jiné výši paušální daně bude mít v tomto případě za důsledek i to, že od bezprostředně následujícího zdaňovacího období bude poplatník v tom pásmu paušálního režimu, které uvede jako pásmo paušálního režimu určující výši paušální daně, viz § 2a odst. 3 písm. b). Pokud tento poplatník oznámení nepodá, nebude jeho daň rovna paušální dani (nesplní podmínku uvedenou v § 7a odst. 1 písm. a)) a bude muset podat daňové přiznání, ve kterém vypočítá svou daň podle obecné právní úpravy. Zároveň ke konci tohoto zdaňovacího období bude jeho paušální režim ukončen podle § 2a odst. 7 písm. a) s tím, že splňuje-li ostatní podmínky pro vstup do paušálního režimu, může opět do paušálního režimu vstoupit, ale ve vyšším pásmu paušálního režimu.

Oznámení se podává ve stejné lhůtě jako oznámení o vstupu do paušálního režimu a oznámení o změně zvoleného pásma paušálního režimu, tedy do desátého dne následujícího zdaňovacího období. Poplatník tak musí již v této lhůtě vyhodnotit, zda jeho příjmy přesáhly rozhodné

příjmy zvoleného pásma paušálního režimu, případně jiných pásem, a zda tedy chce podávat toto oznámení, a případně jej podat. Oznámení podané po této lhůtě je neúčinné a lhůtu nelze navrátit v předešlý stav, viz odstavec 3, jedná se tedy opět o stejnou úpravu jako v případě oznámení o vstupu do paušálního režimu a oznámení o změně zvoleného pásma paušálního režimu.

Odstavec 2 uvádí náležitosti oznámení o jiné výši paušální daně. Poplatník musí uvést zdaňovací období, ke kterému se oznámení vztahuje, a pásmo určující výši paušální daně v tomto zdaňovacím období. Podle písmene c) musí uvést i skutečnost, zda jeho příjmy překročily rozhodné příjmy pro zvolené pásmo paušálního režimu, protože na základě toho se určí, zda bude v následujícím zdaňovacím období ve stejném pásmu paušálního jako doposud (v případě, že rozhodné příjmy pro zvolené pásmo nepřekročil), nebo bude v pásmu určujícím výši paušální daně podle § 2a odst. 3 písm. b). Pokud tedy poplatník podává oznámení o jiné výši paušální daně, má to vliv na jeho zvolené pásmo v následujícím zdaňovacím období pouze tehdy, když v daném zdaňovacím období překročí rozhodné příjmy pro zvolené pásmo (protože v takovém případě již nadále nemůže v původně zvoleném pásmu zůstat). Pokud však podává oznámení o jiné výši paušální daně z důvodu, že jeho příjmy nepřekročily ani rozhodné příjmy pro nižší pásmo, nebo v oznámení jako určující pásmo uvede vyšší pásmo, přestože nepřekročil rozhodné příjmy pro své zvolené pásmo, neznamená to automaticky změnu zvoleného pásma do budoucna. Tuto změnu však může provést prostřednictvím oznámení o změně zvoleného pásma paušálního režimu podle § 38lda, které se podává ve stejné lhůtě a které může učinit společně s oznámením o jiné výši paušální daně. Podle písmene d) musí poplatník uvést výši své paušální daně, kterou spočítá podle § 7a odst. 5 písm. b), a paušálních veřejných pojistných, která spočítá podle zákona o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a zákona o pojistném na veřejné zdravotní pojištění, protože ta také spravují orgány Finanční správy České republiky. V případě, že poplatník podal oznámení o nižší výši paušální daně, výše paušálních veřejných pojistných je shodná s výší, která by byla, pokud by daň byla rovna paušální dani pro zvolené pásmo paušálního režimu.

Nejsou vymezeny způsoby podání oznámení, nejedná se tedy o formulářové podání a lze ho podat jakoukoli formou.

K bodu 20 (§ 38lf)

V návaznosti na zavedení několika pásem paušálního režimu a možnost v rámci paušálního režimu od nového zdaňovacího období změnit pásmo či určit jinou výši paušální daně za zdaňovací období se zavádí oznamovací povinnost v případě, kdy poplatník podal oznámení o změně zvoleného pásma paušálního režimu, ale nesplňoval podmínky pro nově zvolené pásmo, nebo podal oznámení o jiné výši paušální daně, ale nesplňoval podmínky pro uplatnění jiné výše paušální daně. Tyto nové oznamovací povinnosti jsou včleněny do stávajícího § 38lf zákona o daních z příjmů upravujícího oznámení o nesplnění podmínek pro vstup do paušálního režimu, neboť konstrukce nových oznamovacích povinností je shodná.

Podmínky pro změnu pásma paušálního režimu na základě oznámení o změně zvoleného pásma paušálního režimu jsou uvedeny v § 2a odst. 3 písm. a) a jsou jimi (i) poplatník je stále poplatníkem v paušálním režimu (viz návěští), (ii) ve zdaňovacím období bezprostředně předcházejícím zdaňovacímu období, od jehož počátku chce změnit zvolené pásmo, nepřesáhl rozhodné příjmy pro nově zvolené pásmo (viz bod 1) a (iii) podá oznámení o změně zvoleného pásma paušálního režimu (viz bod 2). V případě oznámení o nesplnění podmínek pro změnu zvoleného pásma tak může jít o situaci, kdy poplatník již vůbec není poplatníkem v paušálním režimu, nebo o situaci, kdy poplatník v předcházejícím zdaňovacím období přesáhl rozhodné příjmy pro nově zvolené pásmo. Pokud poplatník již není v paušálním režimu, má povinnost podat oznámení o ukončení paušálního režimu podle § 38lg odst. 1, ze kterého samo o sobě

vyplývá i to, že nemohlo platně dojít ke změně zvoleného pásma, není tedy třeba podávat samostatně ještě oznámení o nesplnění podmínek pro změnu zvoleného pásma paušálního režimu. Obdobně toto platí pro informační povinnost správce daně vůči poplatníkovi podle § 38lf odst. 3 ve vztahu k § 38lg odst. 2. Oznámení o nesplnění podmínek pro změnu zvoleného pásma tak bude podáváno pouze v případě, kdy poplatník ve zdaňovacím období bezprostředně předcházejícím změně přesáhl rozhodné příjmy pro nově zvolené pásmo.

Pokud poplatník nesplňoval podmínky pro změnu zvoleného pásma, ke změně nedošlo, oznamovací povinnost je proto stanovena z důvodu, aby byli jak poplatník, tak správce daně co nejdříve informováni o tom, v jakém pásmu paušálního režimu poplatník ve skutečnosti je. Pro poplatníka to znamená, že bude platit paušální zálohy ve správné výši a nebudou mu tedy vznikat nedoplatky nebo přeplatky, a pro správce daně to, že bude mít poplatníka zařazeného ve správném pásmu ve svém interním systému a bude mu předepisovat správnou výši paušálních záloh.

Podmínky pro uplatnění jiné výše paušální daně na základě oznámení o jiné výši paušální daně jsou uvedeny v § 7a a jsou jimi zejména splnění rozhodných příjmů, ale i jiné podmínky pro to, aby daň poplatníka byla rovna paušální dani. V případě oznámení o jiné výši paušální daně tak může jít o situaci, že poplatník nesplňoval rozhodné příjmy pro nižší pásmo paušálního režimu určující výši daně než zvoleného pásma, nebo o situaci, kdy poplatník oznámil jinou výši paušální daně, která se však nemůže aplikovat z důvodu, že poplatník měl souběžně příjmy z nájmu ve výši 100 000 Kč.

Pokud poplatník nesplňoval podmínky pro jinou výši paušální daně, ke stanovení jiné výše paušální daně nedošlo, oznamovací povinnost je proto stanovena z důvodu, aby byli jak poplatník, tak správce daně co nejdříve informováni o tom, v jaké výši mají být paušální daň a paušální veřejná pojistná stanovené.

Podle odstavce 2 má poplatník oznamovací povinnost vůči správci daně v subjektivní lhůtě 15 dnů ode dne zjištění dané skutečnosti. Pro toto oznámení není stanovena žádná forma, případný formulář vytvořený správcem daně bude tedy pouze k dobrovolnému využití. Pokud poplatník oznámení ve stanovené lhůtě nepodá, bude se jednat o nesplnění povinnosti nepeněžité povahy, za které může být uložena pokuta podle § 247a daňového řádu.

Pokud danou skutečnost zjistí správce daně, učiní o ní úřední záznam a poplatníka vhodným způsobem vyrozumí, což znamená, že nejde o formalizovaný institut, ale o neformální komunikaci mezi správcem daně a poplatníkem, která se může vedle úředního dopisu uskutečnit i např. telefonicky nebo e-mailem. Pro vyrozumění není stanovena žádná lhůta, správce daně by však měl podle daňového řádu jednat v souladu se zásadami vstřícnosti a hospodárnosti a zásadou poučovací a vyrozumět tedy poplatníka v přiměřené lhůtě.

Z logiky věci vyplývá, že oznámení podle odstavce 1 není nutné podávat v případě, že se poplatník o nesplnění podmínek dověděl z vyrozumění správcem daně podle odstavce 3 a naopak, v případě podání oznámení podle odstavce 1 již nemusí správce daně poplatníka vyrozumívat o téže skutečnosti podle odstavce 3.

K bodu 21 (§ 38lga)

Po vzoru společného oznámení při vstupu do paušálního režimu, upraveného v § 38ld, se zavádí možnost podat společné oznámení i při ukončení paušálního režimu, pokud důvodem ukončení je skutečnost podle § 2a odst. 7 písm. c), tj. že poplatník přestal být osobou samostatně výdělečně činnou podle zákona o důchodovém pojištění nebo podle zákona o veřejném zdravotním pojištění. V takovém případě má totiž poplatník povinnost podat oznámení o ukončení samostatné výdělečné činnosti okresní správě sociálního zabezpečení podle § 48 odst. 1 písm. b) zákona o organizaci a provádění sociálního zabezpečení a zdravotní pojišťovně

podle § 10 odst. 3 zákona o veřejném zdravotním pojištění. Společné oznámení poplatníkovi umožňuje splnit tyto oznamovací povinnosti u správce daně společně s podáním oznámení o ukončení paušálního režimu, ke kterému je povinen podle § 38lg odst. 1 zákona o daních z příjmů. Stejně jako v případě společného oznámení při vstupu do paušálního režimu se však z právního hlediska jedná o 3 podání.

Vzhledem k tomu, že součástí společného oznámení je oznámení o ukončení paušálního režimu, které musí být podle § 38lg odst. 1 zákona o daních z příjmů podáno do 15 dnů ode dne, ve kterém poplatník přestal být poplatníkem v paušálním režimu, musí být i společné oznámení podáno v této lhůtě. Pokud nebude tato lhůta dodržena, dojde s ohledem na nepodání oznámení o ukončení paušálního režimu k nesplnění povinnosti nepeněžité povahy, za které může být uložena pokuta podle § 247a daňového řádu.

Struktura ustanovení je obdobná jako v § 38ld upravujícím společné oznámení při vstupu do paušálního režimu. Odstavec 1 stanoví možnost podat společné oznámení správci daně. Nepřebírá se ustanovení § 38ld odst. 2, podle kterého lze oznámení podat pouze vymezenými způsoby, tedy zejména na formuláři Ministerstva financí nebo datovou zprávou v předepsaném formátu a struktuře. Společné oznámení při ukončení paušálního režimu lze tedy podat jakoukoli formou podání.

Podle odstavce 2 musí správce daně do 5 pracovních dnů ode dne učinění společného oznámení předat příslušným orgánům, tedy České správě sociálního zabezpečení a správci registru všech pojištěnců veřejného zdravotního pojištění, údaje podle příslušných právních předpisů, které poplatník uvedl ve společném oznámení. Jedná se tedy o stejný postup jako v případě společného oznámení při vstupu do paušálního režimu, viz § 38ld odst. 3.

Odstavec 3 odpovídá § 38ld odst. 4 a stanoví, že podáním oznámení podle zákona o organizaci a provádění sociálního zabezpečení a zákona o veřejném zdravotním pojištění je až předání údajů správcem daně, nikoli tedy již podání společného oznámení poplatníkem. Vzhledem k tomu, že pro podání oznámení podle uvedených zákonů jsou stanoveny kratší lhůty než pro podání oznámení o ukončení paušálního režimu podle § 38lg odst. 1 zákona o daních z příjmů, jsou v uvedených zákonech upravujících veřejná pojistná stanoveny fikce týkající se okamžiku dodržení této lhůty, viz § 48d odst. 4 zákona o organizaci a provádění sociálního zabezpečení a § 10 odst. 3 zákona o veřejném zdravotním pojištění.

Pokud se poplatník po podání společného oznámení rozhodne, že samostatnou výdělečnou činnost ukončovat nebude, a chce vzít oznámení o ukončení paušálního režimu i oznámení o ukončení samostatné výdělečné činnosti zpět, musí tak učinit u každé instituce (správce daně, zdravotní pojišťovny a okresní správy sociálního zabezpečení) zvlášť, protože zákon v tomto případě neumožňuje společné oznámení.

K bodu 22 (§ 38lk odst. 1)

V návaznosti na zavedení 3 pásem paušálního režimu se stanovuje, že paušální zálohy se platí ve výši pro zvolené pásmo paušálního režimu. V případě, že poplatník po skončení zdaňovacího období využije možnost podat oznámení o jiné výši paušální daně (viz § 38ldb), výše záloh ve zdaňovacím období se zpětně nemění. Poplatník v případě, že podá oznámení o jiné výši paušální daně na její vyšší výši, doplatí rozdíl mezi zaplacenými zálohami a novou výši paušální daně a paušálních veřejných pojistných.

K bodu 23 (§ 38lk odst. 7)

Úprava souvisí s rozlišením výše zálohy poplatníka v paušálním režimu na daň z příjmů podle pásma paušálního režimu v následujícím novelizačním bodu.

K bodu 24 (§ 38lk odst. 7)

V návaznosti na zavedení 3 pásem paušálního režimu se zrušuje jednotná výše zálohy poplatníka v paušálním režimu na daň z příjmů ve výši 100 Kč a stanoví se odstupňované výše zálohy na daň poplatníka v paušálním režimu podle toho, v jakém je pásmu. Na základě toho je odstupňována i paušální daň, která je odvozená od výše záloh na daň, viz § 7a odst. 5.

K bodu 25 (§ 38lm odst. 1)

V reakci na úpravu odstavce 2 se doplňuje další podmínka pro to, aby mohl být přeplatek na společném osobním daňovém účtu použit na úhradu jiného nedoplatku. Vzhledem k tomu, že podle odstavce 2 je zánik části přeplatku vázán na to, že daň poplatníka za zdaňovací období nebyla rovna paušální dani, dá se zánik v některých případech posoudit až po skončení zdaňovacího období, protože v jeho průběhu není zřejmé, jakou daň poplatník bude mít. Z toho vyplývá, že část přeplatku, která byla převedena na centrální účet České správy sociálního zabezpečení nebo na zvláštní účet veřejného zdravotního pojištění, nelze předtím, než je zřejmé, že daň poplatníka je rovna paušální dani, použít na úhradu jiných nedoplatků. Jinak by totiž mohla vzniknout situace, kdy by byl na úhradu jiného nedoplatku použit přeplatek, jemuž odpovídající peněžní prostředky již ne společném osobním daňovém účtu nejsou, a po konci zdaňovacího období by se zjistilo, že tento přeplatek vůbec neměl na společném osobním daňovém účtu být, protože zanikl podle odstavce 2, a peněžní prostředky by se tedy již správci daně nevrátily a peněžní prostředky by tedy chyběly s ohledem na nedoplatek, na jehož úhradu byl přeplatek použit.

Naopak část přeplatku, která ještě převedena nebyla, takto (za splnění podmínek uvedených v písmenech a) až c)) použít lze, protože pokud tak přeplatek bude použit, nebude již převeden na centrální účet České správy sociálního zabezpečení nebo na zvláštní účet veřejného zdravotního pojištění a tedy nikdy nezanikne podle odstavce 2.

K bodu 26 (§ 38lm odst. 2)

Upravuje se okruh situací, ve kterých zaniká přeplatek na společném osobním daňovém účtu poplatníka. Přeplatek vznikne tehdy, když úhrn plateb a vratek na kreditní straně společného osobního daňového účtu převyšuje úhrn předpisů a odpisů na jeho debetní straně. Jde tedy o situace, kdy poplatník zaplatil na tento účet více, než měl, a to ať už z důvodu, že vůbec neměl platit paušální zálohy, protože nebyl v paušálním režimu (od začátku, kdy poplatníka nesplnil podmínky pro vstup do paušálního režimu, nebo v průběhu zdaňovacího období, kdy poplatník přestal být poplatníkem v paušálním režimu), nebo platil paušální zálohy vyšší, než měl, např. z důvodu omylu v tom, v jakém je pásmu paušálního režimu. Přitom se může stát, že se až zpětně zjistí, že na tomto účtu vznikl přeplatek, například protože správce daně také mylně považuje poplatníka za poplatníka v paušálním režimu, protože se také domnívá, že poplatník splnil podmínky pro vstup do paušálního režimu, a tedy převede odpovídající část paušálních záloh na centrální účet České správy sociálního zabezpečení nebo na zvláštní účet veřejného zdravotního pojištění podle § 38lo. Když se přijde na to, že tyto platby neměly být placeny, případně měly být placeny v nižší výši, správce daně zruší předpis na debetní straně společného osobního daňového účtu a vznikne přeplatek, ovšem část peněžních prostředků již na tomto účtu není, protože byla převedena.

Přeplatek zaniká vždy ve výši plateb, které byly převedeny na centrální účet České správy sociálního zabezpečení nebo na zvláštní účet veřejného zdravotního pojištění, pokud za dané zdaňovací období nebyla daň poplatníka rovna paušální dani. Ustanovení vychází z principu, že pokud je daň rovna paušální dani, jsou veřejná pojistná ve výši paušálních veřejných pojistných a jsou spravována orgány Finanční správy České republiky, viz § 38la odst. 1. Pokud však daň není rovna paušální dani a tedy veřejná pojistná nejsou paušálními veřejnými

pojistnými, spravují je okresní správa sociálního zabezpečení a zdravotní pojišťovny. Z toho vyplývá nakládání s přeplatkem, který za dané zdaňovací období vznikne na společném osobním daňovém účtu poplatníka. Pokud jsou veřejná pojistná spravována správcem daně, musí správce daně vracet i případný přeplatek na veřejných pojistných, který poplatníkovi vznikl za dané zdaňovací, resp. rozhodné období. Tento přeplatek je tedy vrácen ze společného osobního daňového účtu. Pokud již byly peněžní prostředky z toho účtu převedeny na centrální účet České správy sociálního zabezpečení nebo na zvláštní účet veřejného zdravotního pojištění podle § 38lo, musí být vráceny a poté mohou být použity jako přeplatek podle obecné úpravy v § 154 daňového řádu, tedy na úhradu nedoplatku poplatníka na jiném osobním daňovém účtu nebo u jiného správce daně, a pokud takové nedoplatky nejsou, vznikne vratitelný přeplatek. Tato situace může nastat např. tehdy, když poplatník ukončí paušální režim před koncem zdaňovacího období, ale platí je (např. z důvodu opomenutí zrušení trvalého příkazu) i za kalendářní měsíce, kdy již není v paušálním režimu, a má za toto období daň rovnu paušální dani podle § 7a odst. 2.

Pokud poplatník nemá paušální veřejná pojistná, jsou jeho veřejná pojistná spravována okresní správou sociálního zabezpečení a zdravotní pojišťovnou a s nimi mají být vyrovnány i případné přeplatky či nedoplatky. Proto se stanoví, že v takovém případě přeplatek ve výši převedené na centrální účet České správy sociálního zabezpečení nebo na zvláštní účet veřejného zdravotního pojištění zaniká. Peněžní prostředky tak zůstanou u okresní správy sociálního zabezpečení a zdravotní pojišťovny a započítají se na veřejná pojistná. Jedná se např. o situaci, kdy poplatník ukončí paušální režim před koncem zdaňovacího období, ale platí je (např. z důvodu opomenutí zrušení trvalého příkazu) i za kalendářní měsíce, kdy již není v paušálním režimu, a nemá za toto období daň rovnu paušální dani, nebo o situaci, kdy se během zdaňovacího období, ve kterém poplatník platí paušální zálohy, ukáže, že vůbec platně nevstoupil do paušálního režimu, a tedy ani nemůže mít daň rovnu paušální dani. K vyrovnání přeplatku či nedoplatku dojde na základě přehledů k veřejným pojistným, které poplatník jako osoba samostatně výdělečně činná podává (tak tomu je v případě, kdy v daném období vůbec není osobou samostatně výdělečně činnou). Právě z tohoto důvodu je ve větě druhé stanovena výjimka pro případy, kdy poplatník tyto přehledy nepodává. V takovém případě totiž neexistuje způsob, jak by mu přeplatek na veřejném pojistném vrátit, a přeplatek tedy nezaniká na společném osobním daňovém účtu a peněžní prostředky jsou na něj vráceny.

K bodu 27 (§ 38lm odst. 3)

Odstavec 3 obsahuje obdobné pravidlo jako odstavec 1 v části za středníkem a zamezuje vzniku vratitelného přeplatku v případě, kdy peněžní prostředky byly převedeny na centrální účet České správy sociálního zabezpečení nebo na zvláštní účet veřejného zdravotního pojištění a není jisté, zda přeplatek jim odpovídající nezanikne v důsledku odstavce 2.

K bodu 28 (§ 38lm odst. 4)

V návaznosti na zavedení tří pásem paušálního režimu a toho, že poměr zálohy na pojistné na zdravotní pojištění k výši paušální zálohy je v každém pásmu jiný, se musí stanovit, podle poměru ve kterém pásmu paušálního režimu se postupuje. Poměr se totiž určuje podle výše záloh v okamžiku zániku přeplatku a v tomto okamžiku již poplatník nemusí být vůbec v paušálním režimu, a proto se stanoví pro všechny případy, že se tento poměr stanoví podle záloh pro první pásmo paušálního režimu.

K čl. III – přechodná ustanovení

K bodu 1

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

K bodu 2

Přechodné ustanovení reaguje na zavedení tří pásem paušálního režimu. Poplatníci, kteří byli v paušálním režimu již před nabytím účinnosti tohoto zákona, tedy k 31. prosinci 2022, a zůstávají jimi i nadále (to znamená, že u nich nedošlo k žádné skutečnosti, která by způsobila ukončení paušálního režimu k tomuto dni, ani z něho k tomuto dni dobrovolně nevystoupili, viz § 2a odst. 7 zákona o daních z příjmů), musí být od 1. ledna 2023 zařazeni v jednom ze tří pásem paušálního režimu. Stanoví se tedy základní pravidlo, podle kterého jsou v prvním pásmu paušálního režimu. Pro toto pásmo jsou totiž stanoveny rozhodné příjmy do 1 mil. Kč, jako tomu bylo pro paušální režim podle dosavadní právní úpravy, a také výše paušálních záloh je stejná jako podle dosavadní právní úpravy. Pokud takový poplatník chce být od 1. ledna 2023 v jiném pásmu paušálního režimu, musí podat oznámení o změně zvoleného pásma paušálního režimu podle § 381da zákona o daních z příjmů.

K bodu 3

Přechodné ustanovení navazuje na přechodné ustanovení v čl. VIII bodech 8 a 9, podle kterých může z důvodu zvýšení limitu obratu plátce daně z přidané hodnoty podat žádost o zrušení registrace již před 1. lednem 2023, tedy přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona. Pokud správce daně poplatníkovi oznámí rozhodnutí, kterým je mu registrace zrušena, do 31. prosince 2022, přestane být podle přechodného ustanovení v čl. VIII bodu 10 plátcem daně z přidané hodnoty dne 1. ledna 2023. V takovém případě splní podmínku pro vstup do paušálního režimu uvedenou v § 2a odst. 1 písm. a) bodě 3 zákona o daních z příjmů, že k prvnímu dni rozhodného zdaňovacího období není plátcem daně z přidané hodnoty. Pokud však správce daně neoznámí rozhodnutí, kterým je registrace k dani z přidané hodnoty zrušena, do 31. prosince 2022, je poplatník i od 1. ledna plátcem daně z přidané hodnoty a nemůže tedy vstoupit do paušálního režimu. Proto se v tomto přechodném ustanovení stanoví, že pro účely paušálního režimu se poplatník, který do 31. prosince 2022 podal žádost o zrušení registrace k dani z přidané hodnoty, nepovažuje od 1. ledna 2023 za plátce daně z přidané hodnoty, pokud je mu oznámeno rozhodnutí, kterým je mu zrušena registrace, do 16. ledna 2023. Poplatník tak může vstoupit do paušálního režimu, protože na základě této fikce splní podmínku neplátcovství daně z přidané hodnoty k prvnímu dni zdaňovacího období.

Podle § 2a odst. 1 písm. a) bodu 3 zákona o daních z příjmů je podmínkou vstupu do paušálního režimu i skutečnost, že poplatník nemá k prvnímu dni rozhodného zdaňovacího období registrační povinnost k dani z přidané hodnoty. Registrační povinnost vzniká podle § 94 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty překročením hranice obratu stanovené pro plátcovství daně z přidané hodnoty. Vznik, resp. neexistenci registrační povinnosti v souvislosti s nabytím účinnosti zvýšené hranice pro plátcovství daně z přidané hodnoty řeší přechodná ustanovení v čl. VIII bodech 2 až 5, podle kterých poplatníkovi, který za nejvýše 12 po sobě jdoucích kalendářních měsíců bezprostředně předcházejících kalendářnímu měsíci prosinec 2022 nebo leden 2023 sice přesáhl 1 000 000 Kč, ale nepřesáhl 2 000 000 Kč, registrační povinnost nevzniká a nestává se plátcem daně z přidané hodnoty. Díky tomu tedy takovému poplatníkovi nevzniká překážka ke vstupu do paušálního režimu.

K bodu 4

Vzhledem k tomu, že mimořádné odpisy podle navrhovaného znění § 30a zákona o daních z příjmů se mají nově uplatnit také na majetek pořízený od 1. ledna 2022, ale tento zákon nabyde účinnosti až po tomto datu, je třeba pomocí přechodného ustanovení stanovit, že navrhovanou úpravu lze na tento majetek použít již od 1. ledna 2022.

K bodu 5

Ustanovení reaguje na epidemiologickou situaci způsobenou šířením viru SARS CoV-2, v důsledku které došlo v některých obdobích na jaře a na podzim roku 2020 a opět na jaře roku 2021 k zákazu prezenční výuky na školách všech úrovní, včetně praktické výuky na pracovištích budoucích zaměstnavatelů. Daňové subjekty, které investovaly do pořízení majetků na odborné vzdělávání, tudíž bez vlastního zavinění nemohly prokázat dostatečný rozsah jeho využití k danému účelu ve smyslu § 34g zákona o daních z příjmů.

Tato opatření měla dopad na schopnost poplatníků plnit podmínku stanovenou pro uplatnění odpočtu na podporu pořízení majetku na odborné vzdělávání, a to použití tohoto majetku po určitou dobu pro odborné vzdělání, viz § 34g odst. 1 písm. a) bod 3, písm. b) bod 3, písm. c) bod 3 a písm. d) bod 3 zákona o daních z příjmů. Z tohoto důvodu se stanoví fikce, že ve zdaňovacích obdobích započatých od 1. dubna 2019 do 30. dubna 2021 (u poplatníků daně z příjmů fyzických osob se tedy vždy jedná o zdaňovací období let 2020 a 2021) je tato podmínka splněna. Věta druhá však stanoví dodatečnou povinnost v takovém případě, a to splnění uvedené podmínky použití majetku v tolika dalších zdaňovacích obdobích, na která byla fikce podle věty první aplikována (pokud však poplatník i v obdobích započatých od 1. dubna 2019 do 30. dubna 2021 podmínku splnil, fikce se nevyužije, toto ustanovení na něj nedopadá a nevzniká mu tak povinnost podmínku splnit v dalších zdaňovacích obdobích). Pokud má být podmínka splněna pouze v prvním zdaňovacím období započatém 1. dubna 2019 do 30. dubna 2021 z důvodu, že jde o poslední zdaňovací období, ve kterém musí být splněna podle § 34g odst. 1 zákona o daních z příjmů, a použije se na toto zdaňovací období fikce podle věty první, věta druhá stanoví povinnost podmínku splnit v následujícím zdaňovacím období, na které však opět lze použít fikci uvedenou ve větě první; tím se nutnost splnění podmínky dále posune až na další zdaňovací období.

Ustanovení se uplatní jak v případě odpočtu na majetek, který byl pořízen ve zdaňovacím období, které započalo před 1. dubnem 2019, tak na majetek pořízený ve zdaňovacích obdobích započatých od 1. dubna 2019 do 30. dubna 2021.

Pokud byl majetek pořízen ve zdaňovacím období započatém před 1. dubnem 2019, mohl na něj poplatník uplatnit odpočet podle § 34g zákona o daních z příjmů již v tomto zdaňovacím období. Pokud však v tomto zdaňovacím období odpočet nemohl uplatnit z důvodu daňové ztráty, či jej nemohl uplatnit celý z důvodu nízkého základu daně, může jej odečíst ve třech následujících obdobích, viz § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů. Fikce uvedená v navrhovaném ustanovení se tedy může projevit ve dvou aspektech.

Prvním důsledkem uvedené fikce je možnost uplatnit ve zdaňovacích obdobích, na která se fikce uvedená ve větě první vztahuje, odpočet nebo zbývající část odpočtu podle § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů.

Zadruhé uvedená fikce zabrání tomu, aby poplatník, který již odpočet uplatnil, musel ve zdaňovacím období, na které se fikce vztahuje, zvýšit svůj základ daně podle § 23 odst. 3 písm. a) bodu 16 zákona o daních z příjmů z důvodu porušení podmínky použití majetku stanovené v § 34g odst. 1 písm. a) bodu 3 (případně písm. b) bodu 3, písm. c) bodu 3 nebo písm. d) bodu 3) zákona o daních z příjmů. Tento důsledek již byl dosažen prominutím daně podle § 260 odst. 1 písm. b) daňového řádu podle rozhodnutí ministryně financí č. j. 10575/2021/3901-2,

zveřejněného ve Finančním zpravodaji č. 20/2021. V uvedeném rozhodnutí je však prominutí daně podmíněno oznámením správci daně a dodatečným splněním uvedené podmínky v následujících zdaňovacích obdobích a v případě porušení této dodatečné podmínky by musela být prominutá daň vrácena i s úroky počítanými od zdaňovacího období, kdy byla podmínka porušena poprvé. Tento důsledek navrhované ustanovení ruší, neboť pokud je stanovena fikce, že podmínka byla ve zdaňovacím období, na které se vztahuje prominutí, splněna, prominutí již nemá původní účinek, protože zvýšení základu daně, kterému odpovídá prominutá částka daně, vůbec nemělo nastat.

Rozhodnutí o prominutí daně společně s navrhovaným ustanovením mohou vést ke dvěma situacím. Pokud poplatník splní podmínku stanovenou jak v rozhodnutí o prominutí, tak ve druhé větě navrhovaného ustanovení, tedy že majetek musí být použit po určitou dobu na odborné vzdělávání v následujících zdaňovacích obdobích, zvýšení daně podle § 23 odst. 3 písm. a) bodu 16 zákona o daních z příjmů se vůbec neaplikuje, protože podmínka nebyla nikdy porušena.

Pokud poplatník podmínku dodatečně nesplní, vedlo by to podle rozhodnutí o prominutí ke zrušení prominutí daně, protože to je na tuto podmínku vázáno. Podle navrhovaného ustanovení však zároveň platí fikce, že podmínka byla splněna ve zdaňovacím období, ve kterém byla daň prominuta. Zvýšení základu daně podle § 23 odst. 3 písm. a) bodu 16 zákona o daních z příjmů se tedy na toto zdaňovací období aplikovat nemá a poplatník vůči tomuto zdaňovacímu období nemusí nic činit. Díky tomu nebude muset vrátet prominutou daň ani platit úroky z prodlení, které by musel platit při vrácení prominuté daně. Zároveň však musí poplatník základ daně zvýšit ve zdaňovacím období, ve kterém k porušení podmínky došlo (tedy § 23 odst. 3 písm. a) bod 16 zákona o daních z příjmů se uplatní na zdaňovací období, na které byla povinnost splnit uvedenou podmínku prodloužena a ve kterém byla tato povinnost porušena).

Uvedeno na příkladu, pokud poplatník daně z příjmů právnických osob ve zdaňovacím období roku 2019 uplatnil odpočet a v roce 2020 porušil podmínku použití daného majetku podle § 34g odst. 1 písm. a) bodu 3 zákona o daních z příjmů, může oznámit správci daně využití prominutí daně podle rozhodnutí ministryně financí č. j. 10575/2021/3901-2 a v daňovém přiznání za rok 2020 zvýšení základu daně podle § 23 odst. 3 písm. a) bodu 16 zákona o daních z příjmů vůbec neuvádět. Podmínkou tohoto prominutí však je, že bude podmínku podle § 34g odst. 1 písm. a) bodu 3 zákona o daních z příjmů splňovat o jedno zdaňovací období déle, tedy do zdaňovacího období roku 2022. Pokud podmínku poruší ve zdaňovacím období roku 2022 (na které se již nevztahuje fikce podle navrhovaného ustanovení), porušil podmínku prominutí daně a zvýšení základu daně podle § 23 odst. 3 písm. a) bodu 16 zákona o daních z příjmů musí učinit v daňovém přiznání za toto zdaňovací období.

Pokud poplatník ve zdaňovacím období započatém od 1. dubna 2019 do 30. dubna 2021 nesplnil podmínku používání daného majetku podle § 34g odst. 1 písm. a) bod 3, písm. b) bod 3, písm. c) bod 3 a písm. d) bod 3 zákona o daních z příjmů, ale jeho daň byla z důvodu vykázání daňové ztráty nulová i po aplikaci § 23 odst. 3 písm. a) bodu 16 zákona o daních z příjmů, rozhodnutí ministryně financí na něj nedopadlo. V takovém případě k tomu, aby byla fikce splnění podmínky za toto zdaňovací období uplatněna, musí poplatník podat dodatečné daňové přiznání, ve kterém daňovou ztrátu zvýší o částku, o kterou ji původně snížil podle § 23 odst. 3 písm. a) bodu 16 zákona o daních z příjmů.

V případě majetku pořízeného až ve zdaňovacím období započatém od 1. dubna 2019 do 30. dubna 2021 se fikce primárně projeví v tom, že poplatník bude moci odpočet uplatnit buď ve zdaňovacím období pořízení majetku dodatečným daňovým přiznáním, pokud bude mít kladný základ daně, nebo v souladu s ustanovením § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů v následujících třech obdobích.

K bodu 6

Ustanovení reaguje na možnost zavedenou § 8 zákona č. 66/2022 Sb., o opatřeních v oblasti zaměstnanosti a oblasti sociálního zabezpečení v souvislosti s ozbrojeným konfliktem na území Ukrajiny vyvolaným invazí vojsk Ruské federace, čerpat tzv. příspěvek pro solidární domácnost v případě, kdy poplatník daně z příjmů fyzických osob poskytne bezplatně ubytování cizinci s dočasnou ochranou. Stanoví se, že tento příspěvek se nezapočítává do vlastních příjmů manžela pro účely slevy na manžela podle § 35ba odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů. Na slevu ve výši 24 840 Kč za zdaňovací období má totiž poplatník nárok jen za podmínky, že jeho manžel či manželka nemá vlastní příjmy vyšší než 68 000 Kč. V případě čerpání příspěvku takovým manželem nebo manželkou by se mohlo stát, že kvůli příspěvku by byla tato částka vlastního příjmu manžela překročena a tedy by poplatníkovi nevznikl nárok na uplatnění uvedené slevy na dani, což by snižovalo dopad poskytnutí příspěvku, případně překročení hranice 68 000 Kč vlastních příjmů manžela v důsledku obdržení příspěvku pro solidární domácnost nižšího, než by byla sleva na manžela, by dokonce vedlo k tomu, že by na tom domácnost byla finančně hůře než v případě neposkytnutí příspěvku.

K bodu 7

V návaznosti na změnu v § 38da odst. 4 zákona o daních z příjmů, která je analogická změně prováděné v § 72 odst. 6 daňového řádu, se navrhuje normovat obdobné související přechodné ustanovení.

Navrhuje se stanovit přechodné ustanovení, na jehož základě dojde k částečnému zániku dosud pravomocně neuložených pokut, u nichž je navrhována změna ve prospěch pachatele. Konkrétně půjde o pokutu za nesplnění povinnosti nepeněžité povahy podle § 247a odst. 2 daňového řádu, tj. pokutu za učinění povinně elektronického formulářového podání jinak než elektronicky. Navržené přechodné ustanovení má za cíl zajistit, že se účinky navržených změn v (novém znění) § 38da odst. 4 zákona o daních z příjmů projeví nejen na případy, které nastanou ode dne účinnosti navrženého zákona, ale také zpětně. Pro tyto okruhy změn platí, že jsou pro dotčené osoby příznivější, neboť oproti stávajícímu stavu přináší eliminaci, nebo snížení sankčního postihu.

K bodu 8

Na základě ustanovení § 15 odst. 1 zákona o daních z příjmů je možné, aby poplatník daně z příjmů fyzických osob snížil svůj základ daně o hodnotu bezúplatného plnění, které poskytl vybraným subjektům i v případě, že sídlo či bydliště subjektu se nenachází na území České republiky, nýbrž na území jiného členského státu Evropské unie nebo státu tvořícího Evropský hospodářský prostor.

Ustanovením § 1 odst. 3 písm. b) zákona upravujícího opatření v oblasti daní v souvislosti s ozbrojeným konfliktem na území Ukrajiny vyvolaným invazí vojsk Ruské federace (ST 173), byl pro rok 2022 rozšířen okruh příjemců, kterým je možné poskytnout bezúplatné plnění, uplatnitelné jako nezdanitelná část základu daně, mimo jiné také na stát Ukrajina.

Navrhované přechodné ustanovení reaguje na situaci, kdy nezanedbatelné množství poplatníků poskytlo bezúplatné plnění na podporu Ukrajiny na bankovní účet, kterým za tímto účelem disponuje velvyslanectví Ukrajiny v České republice. Vzhledem k tomu, že velvyslanectví Ukrajiny na území České republiky zřízené v souladu s Vídeňskou úmluvou o diplomatických stycích, představuje formu zastoupení vysílajícího státu (tj. Ukrajiny) na území přijímajícího státu, je příjemcem takto poskytnutých bezúplatných plnění přímo stát Ukrajina.

Vzhledem k tomu, že z pohledu daní z příjmů je stát Ukrajina zahraničím (tj. nikoliv subjektem se sídlem nebo bydlištěm na území České republiky), aplikovalo by se na tuto situaci ustanovení § 38g odst. 2 věty páté zákona o daních z příjmů. Podle tohoto ustanovení by poplatník daně z příjmů fyzických osob s příjmy ze závislé činnosti, který by hodlal hodnotu takto poskytnutého bezúplatného plnění uplatnit jako nezdanitelnou část základu daně, byl povinen podat daňové přiznání, přestože by jinak při splnění ostatních podmínek (zejména podmínek uvedených v § 38g odst. 2 věta první až třetí) mohl požádat svého zaměstnavatele o provedení ročního zúčtování záloh na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a daňového zvýhodnění. V důsledku navrhované úpravy nebude tento poplatník povinen podat daňové přiznání a splní-li současně ostatní zákonné podmínky, bude moci po skončení roku uplatnit snížení základu daně o hodnotu bezúplatného plnění poskytnutého Ukrajině prostřednictvím zastupitelského úřadu Ukrajiny na území České republiky u zaměstnavatele v rámci ročního zúčtování záloh na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a daňového zvýhodnění.

Poskytování bezúplatných plnění Ukrajině prostřednictvím bankovního účtu jejího zastupitelského úřadu na území České republiky představuje specifický případ. Specifičnost tohoto případu je dána skutečností, že předmětný bankovní účet je zřízen u banky se sídlem na území České republiky a zároveň zastupitelský úřad Ukrajiny na území České republiky představuje instituci s dostatečnou důvěryhodností. Z tohoto důvodu není žádoucí, aby v těchto případech byla poplatníkům daně z příjmů fyzických osob s příjmy ze závislé činnosti, kteří splňují podmínky pro podání žádosti zaměstnavateli o provedení ročního zúčtování záloh na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a daňového zvýhodnění, ukládána pro účely uplatnění nezdanitelné části základu daně povinnost podat daňové přiznání podle § 38g odst. 2 věty páté zákona o daních z příjmů. Dojde tak ke snížení v tomto případě nadbytečné administrativní zátěže jak na straně poplatníků, tak na straně orgánů finanční správy.

Na základě navrhovaného přechodného ustanovení tak poplatník daně z příjmů fyzických osob s příjmy ze závislé činnosti, který po skončení roku podle § 38ch odst. 1 zákona o daních z příjmů požádá svého zaměstnavatele o provedení ročního zúčtování záloh na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a daňového zvýhodnění, bude moci takto uplatnit i snížení základu daně o hodnotu bezúplatného plnění poskytnutého v roce 2022 Ukrajině prostřednictvím k tomu určeného bankovního účtu velvyslanectví Ukrajiny na území České republiky, aniž by byl povinen pouze z tohoto důvodu podávat daňové přiznání.

V návaznosti na tuto specifickou situaci, kdy není pochyb o povaze účelu a příjemce bezúplatného plnění, postačí pro prokázání poskytnutí bezúplatného plnění doklad o platbě (např. výpis z bankovního účtu poplatníka). Pro uplatnění hodnoty bezúplatného plnění poskytnutého v roce 2022 Ukrajině, prostřednictvím k tomu určeného účtu jejího zastupitelského úřadu na území České republiky, tedy již nebude nutné dokládat potvrzení vydané příjemcem bezúplatného plnění.

K bodu 9

Navržené přechodné ustanovení upravuje osvobození od daně z příjmů pro poplatníky, kteří bezúplatně nabyli nemovitou věc nebo její část od obce nebo jiného poplatníka, jehož členem je tato obec, nebo kterého obec zřídila, a to za dalších podmínek tohoto ustanovení rozvedených níže. Ustanovení zohledňuje, že obec může být kupříkladu členem dobrovolného svazku obcí jakožto právnické osoby; jako zřizovatel pak může obec figurovat např. v příspěvkové organizaci.

Část nemovité věci je zde zmiňována z toho důvodu, aby bylo postaveno najisto, že se osvobození případně vztahuje jen na tu část nemovité věci, na jejíž výstavbu byla v období od roku 1995 do roku 2007 získána dotace uvedená v písmenu a) a s níž byla po stanovenou dobu dotačními podmínkami omezena dispozice. Záměrem je zabránit tak jeho rozšíření i na

jiné části nemovité věci. Jinými slovy, pokud se v kontextu účinnosti zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „občanský zákoník“) od roku 2014 typicky dům s byty stal součástí pozemku, na kterém byl zřízen, pak se osvobození podle tohoto bodu bude týkat jen domu s byty, nikoli samotného pozemku - zde je korektní požadovat zdanění příjmu podle obecných pravidel. Toto rozlišování na části nenastává v případech, kdy vlastníkem pozemku, na němž dům s byty stojí, je osoba odlišná od vlastníka (spoluvlastníků) domu s byty, jelikož se stále jedná o dvě právně samostatné věci.

Podle písmene a) je jednou z kumulativních podmínek, že byla poskytnuta dotace na výstavbu nemovité věci nebo její části. Uvedené dotace byly poskytovány v letech 1995 až 2007, a to nejprve z kapitoly Ministerstva financí, následně (od roku 1997) z kapitoly Ministerstva pro místní rozvoj prostřednictvím programu Podpora výstavby nájemních bytů a technické infrastruktury a později (od roku 2001) z rozpočtu Státního fondu rozvoje bydlení, prostřednictvím nařízení vlády č. 481/2000 Sb., o použití prostředků Státního fondu rozvoje bydlení formou dotace ke krytí části nákladů spojených s výstavbou bytů. Jejich cílem bylo řešit naléhavé potřeby bydlení v obcích a následně umožnit získání vlastního bydlení. Výstavba probíhala zpravidla na základě smluv o sdružení uzavřených mezi obcí a jinou osobou (zpravidla se jednalo o bytová družstva), přičemž v některých smlouvách se obec zavázala po uplynutí vázací doby dotačního programu (zpravidla po 20 letech) převést svůj podíl na bytovém domě na bytové družstvo jakožto druhého spoluvlastníka, a to bezúplatně nebo za 1 Kč. Podle současně platné právní úpravy tento bezúplatný příjem podléhá dani z příjmů. V těchto případech je však zdanění nežádoucí a není v souladu s očekáváním poplatníků (typicky bytových družstev, případně jejich členů) na bezúplatné nabytí podílů na nemovité věci po uplynutí vázací doby dotačního programu. Z toho důvodu se navrhuje, aby byl uvedený bezúplatný příjem osvobozen od daně z příjmů. Podle písmene b) další podmínkou osvobození je, že podle dotačních podmínek po vymezenou dobu bylo omezeno volné nakládání (ať již samotná dispozice, nebo účel využití) s nemovitou věcí nebo její částí, přičemž po uplynutí této doby dochází k prvnímu převodu vlastnického práva na jiného vlastníka, tj. na poplatníka. Jinými slovy řečeno, osvobození dopadá vždy jen na nemovité věci nebo jejich části, na které se vztahovala tzv. vázací doba. Pokud je součástí převodu i jiná věc, na kterou se tato vázací doba nevztahovala, osvobození se neuplatní.

Aby se vyloučila možnost, že dané osvobození dopadne i na ryze podnikatelské subjekty, které provozují komerční pronájem nemovitostí, je zavedena podmínka, že daný bezúplatný převod bude osvobozen pouze ve dvou případech. V prvním z těchto případů se jedná o bezúplatný převod věci nebo její části na fyzickou osobu. Zejména se jedná o případy, kdy osoby, které v bytě žijí a na jeho výstavbě se spolupodílely, získají převodem vlastnictví k danému bytu (buď přímo od obce, nebo např. tím, že nejprve bude vlastnictví převedeno bytovému družstvu, které bude následně transformováno na SVJ, nebo bude převedeno na obchodní společnost, která se na financování výstavby podílela a jejímž záměrem je následně převést nabytou nemovitou věc do vlastnictví jednotlivých fyzických osob – společníků). Druhou situací, ve které se osvobození uplatní, je situace, kdy byt zůstane ve vlastnictví bytového družstva, které se spolupodílelo na výstavbě, v případě, že bytové družstvo zůstane zachováno a nebude přeměněno na SVJ.

Ustanovení je koncipováno poměrně obecně, nicméně vzhledem k tomu, že se má vždy jednat o převod z majetku obce nebo jiné veřejnoprávní korporace, ve které je obec zapojena, která musí postupovat s péčí řádného hospodáře, je předpoklad, že tento majetek bude převáděn pouze na základě konkrétních smluv zaručujících, že bezúplatný příjem obdrží pouze osoby, které se na výstavbě nějakou formou významně finančně podílely. V případě, že budou založeny vztahy, jejichž jediným účelem bude získání navrhovaného osvobození, bude takové jednání považováno za zneužití práva a osvobození se neuplatní.

K bodu 10

Přechodné ustanovení v bodu 10 reaguje na skutečnost, že v některých případech již uplynula doba omezující nakládání s nemovitou věcí či její částí uvedená v bodu 9 a došlo k převodu z obce na poplatníka, případně již byla poplatníkem (tj. zpravidla bytovým družstvem) uhrazena daň z tohoto bezúplatného příjmu. Podle tohoto ustanovení se proto osvobození od daně použije i na příjem vzniklý v minulosti. Osvobození lze tedy uplatnit i zpětně v dodatečném daňovém přiznání za již skončená zdaňovací období, pokud ještě neuplynula lhůta pro stanovení daně za tato zdaňovací období.

K bodu 11

Ustanovení reaguje na situaci vzniklou v důsledku chybné interpretace v oblasti památkové ochrany v souvislosti s nabytím účinnosti zákona č. 20/1987 Sb., o státní památkové péči. Do 31. prosince 1987 byl účinný zákon č. 22/1958 Sb., o kulturních památkách, ve znění pozdějších předpisů. Podle tohoto zákona byla kulturní památkou každá věc, která naplňovala definici uvedenou v § 2 tohoto zákona. V té době existovaly státní seznamy památek, zápis do nich však měl pouze evidenční charakter a neměl tedy vliv na status věci jako památky, viz § 7 uvedeného zákona, kde je výslovně uvedeno, že chráněny jsou i památky do seznamů nezapsané. Dne 1. ledna 1988 nabyl účinnosti zákon č. 20/1987 Sb., o státní památkové péči, který zrušil zákon č. 22/1958 Sb. a v § 42 odst. 1 obsahoval přechodné ustanovení, podle kterého se za kulturní památky podle tohoto zákona považují kulturní památky zapsané do státních seznamů kulturních památek podle dřívějších právních předpisů. Podle nové právní úpravy už totiž pro získání statusu kulturní památky nestačilo naplnit znaky uvedené v zákoně, ale byl zaveden institut prohlášení za kulturní památku, tedy kulturní památkou se věc stává na základě konstitutivního rozhodnutí o prohlášení za kulturní památku, viz § 2 a 3 uvedeného zákona. Podle nového zákona tedy může být věc kulturní památkou na základě dvou titulů: (i) na základě přechodného ustanovení uvedeného v § 42 odst. 1 tohoto zákona nebo (ii) na základě rozhodnutí o prohlášení za kulturní památku podle § 3 tohoto zákona. V praxi však toto nebylo v některých případech reflektováno a za kulturní památku byly i po 1. lednu 1988 pokládány některé věci, které byly kulturními památkami před tímto datem, ale nevztahovalo se na ně uvedené přechodné ustanovení, protože nebyly zapsány ve státním seznamu do 31. prosince 1987. V důsledku tohoto omylu byla chybně zapsána památková ochrana některých věcí např. i v katastru nemovitostí a jejich vlastníci s nimi tedy celou dobu zacházeli jako s kulturními památkami. Definitivně byly nejasnosti ohledně tohoto problému vyřešeny rozsudkem Nejvyššího správního soudu č. j. 5 As 157/2019–27 ze dne 13. listopadu 2020, který potvrdil výše uvedený výklad a tedy to, že věci, které nebyly zapsány do státních seznamů k 31. prosinci 1987, nejsou kulturními památkami podle nové právní úpravy (pokud za ně nebyly prohlášeny podle zákona č. 20/1987 Sb., protože však jde o konstitutivní rozhodnutí, staly by se kulturní památkou až na jeho základě a v období od 1. ledna 1988 do právní moci tohoto rozhodnutí by kulturními památkami nebyly).

Uvedený omyl má důsledky i v oblasti daní z příjmů. V případě nemovitých kulturních památek se jedná o odpisování. Kulturní památky jsou uvedeny v příloze č. 1 položce 6-8 zákona o daních z příjmů, jsou tedy zařazeny do šesté odpisové skupiny s dobou odpisování 50 let (viz § 30 odst. 1). Pokud by se nejednalo o kulturní památku, byly by některé nemovité věci zařazeny nikoli do šesté, ale zejména do páté nebo čtvrté odpisové skupiny a mohly by tedy být odepsány za 30 nebo 20 let. Rozdílné je i zacházení s technickým zhodnocením, protože podle § 30 odst. 6 zákona o daních z příjmů se technické zhodnocení nemovité kulturní památky odpisuje samostatně ročními odpisy ve výši jedné patnáctiny vstupní ceny, zatímco technické zhodnocení ostatních nemovitých věcí zvyšuje podle § 29 odst. 3 zákona o daních z příjmů vstupní nebo zůstatkovou cenu nemovité věci a odpisuje se tak jako její součást. Pro úplnost se dodává, že položka 6-8 v příloze č. 1 zákona o daních z příjmů sice uvádí „kulturní památky“,

tedy neomezuje se pouze na nemovité kulturní památky, ale movité kulturní památky jsou podle § 27 písm. e) zákona o daních z příjmů vyloučeny z odpisování a tedy je pro ně zařazení do odpisové skupiny irelevantní; blíže k movitým kulturním památkám viz níže.

Pokud se poplatník v době od 1. ledna 1988 domníval, že jeho věc je kulturní památkou, a pro účely daní z příjmů s ní tak zacházel, postupoval v rozporu se zákonem. Ve chvíli, kdy se o svém omylu dověděl, by poplatník měl přepočítat odpisy nemovité věci a jejího technického zhodnocení tak, jak měly být správně od začátku počítány, a podat dodatečné daňové přiznání za zdaňovací období, za která ještě neuplynula lhůta pro stanovení daně, ve kterých by odpisy upravil na správnou výši, a i do budoucna postupovat tak, že daná věc kulturní památkou není, což by mohlo v určitých případech mít negativní daňové dopady včetně sankcí. Navrhované přechodné ustanovení poplatníky této povinnosti zbavuje, protože v situaci, kdy byl status daných věcí obecně nejasný a poplatníci postupovali v zásadě v dobré víře, by taková povinnost byla zbytečně zatěžující a případná sankční opatření neúměrně tvrdá.

První věta přechodného ustanovení stanoví, že nemovitá věc, která byla kulturní památkou podle staré právní úpravy a nestala se jí podle nové právní úpravy ani z jednoho z výše uvedených důvodů (tedy nevztahuje se na ni přechodné ustanovení uvedené v § 42 odst. 1 zákona č. 20/1987 Sb., ani nebyla podle tohoto zákona prohlášena za kulturní památku), se považuje pro účely daní z příjmů za kulturní památku. Tím se tedy stanoví, že stav, kdy poplatník s danou věcí zacházel jako s kulturní památkou, je pro účely daní z příjmů v souladu s právem a poplatník nemusí měnit odpisy uplatněné v minulosti a může i do budoucna s věcí zacházet stejně. Pokud bylo na věci provedeno technické zhodnocení, vztahuje se na něho tato fikce také v tom smyslu, že bude považováno za technické zhodnocení provedené na nemovité kulturní památce, a to ať se jedná o technické zhodnocení provedené vlastníkem, nebo uživatelem. Stejně tak pokud bude rozhodnuto, že nemovitá věc nebude dále považována za nemovitou kulturní památku (viz níže k větě třetí), ani technické zhodnocení nebude již nadále považováno za technické zhodnocení na nemovité kulturní památce a musí se s ním začít zacházet podle obecných pravidel pro technické zhodnocení.

Věta druhá omezuje působnost věty první tak, že neplatí pro nemovité věci, které byly nabyty až ve zdaňovacím období započatém od 1. ledna 2022 (tedy ve zdaňovacím období započatém 1. ledna 2022 nebo později) jinak než způsobem podle § 30 odst. 10 zákona o daních z příjmů. Z toho vyplývá, že se fikce podle věty první uplatní pouze na nemovité věci, které poplatník nabyt ve zdaňovacím období započatém před 1. lednem 2022, a na nemovité věci, které poplatník kdykoli nabyt od takového poplatníka některým ze způsobů uvedených v § 30 odst. 10 zákona o daních z příjmů. Smyslem tohoto ustanovení je omezit uvedenou fikci na případy, kdy poplatník nabyt věc ještě v době, kdy lze předpokládat, že byl v omylu ohledně statusu nemovité věci, tedy kdy ještě nebyl obecně znám správný výklad právní úpravy v oblasti památkové péče popsany výše, a tím je odůvodněno jeho nesprávné zacházení s věcí jako s kulturní památkou. Pokud poplatník nabyt nemovitou věc až ve zdaňovacím období započatém od 1. ledna 2022, nepředpokládá se již, že byl v omylu ohledně jejího statusu, a fikce se na něho nepoužije. Z toho je však učiněna výjimka pro poplatníky, kteří věc nabyli od poplatníka, na kterého se fikce vztahuje, způsobem uvedeným v § 30 odst. 10 zákona o daních z příjmů, protože tito poplatníci pokračují v odpisování započatém původním odpisovatelem při zachování způsobu odpisování, tedy v tomto případě existuje přímá vazba na daňové zacházení s věcí před jejím nabytím a je vhodné jej neměnit.

Věta třetí dává poplatníkovi možnost v případě, na který dopadá věta první, v prvním zdaňovacím období započatém od 1. ledna 2022 rozhodnout, že od tohoto zdaňovacího období se daná nemovitá věc pro účely daní z příjmů nepovažuje za kulturní památku. To znamená, že s ní od tohoto zdaňovacího období přestane zacházet jako s kulturní památkou (a také s technických zhodnocením na ní provedeném), ale ve vztahu k předchozím zdaňovacím

obdobím se nic nemění a stále platí fikce podle věty první. Poplatník tedy bude postupovat tak, že od uvedeného zdaňovacího období bude odpisy počítat tak, jako by věc nikdy nebyla kulturní památkou, tedy musí spočítat zůstatkovou cenu, kterou by nemovitá věc v daném zdaňovacím období měla, kdyby nebyla v předchozích zdaňovacích obdobích považována za kulturní památku. V takovém případě se stanoví povinnost provést úpravu spočívající v tom, že výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji se v tomto zdaňovacím období (v prvním zdaňovacím období započatém od 1. ledna 2022) zvýší o úhrn odpisů, které uplatnil v předcházejících zdaňovacích obdobích, a sníží o úhrn odpisů, který by býval mohl uplatnit, kdyby věc nebyla považována za kulturní památku. Výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji se tedy zvyšuje pouze o ty odpisy, které skutečně uplatnil, pokud mohl uplatnit více odpisů, ale neučinil tak, případně pokud měl odpisování přerušeno, o takové odpisy se výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji nezvyšuje. Stejně tak pokud mohl uplatnit pouze poměrnou část odpisů z důvodu, že věc byla jen z části používána k zajištění zdanitelného příjmu, zvyšuje výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji pouze o uplatněnou část. Pokud se jedná o poplatníka daně z příjmů fyzických osob, který v některém z uplynulých zdaňovacích období měl daň rovnu paušální dani nebo uplatňoval výdaje paušální částkou podle § 7 nebo 9 zákona o daních z příjmů, v těchto zdaňovacích obdobích se odpisy neuplatňovaly jako výdaj a tedy o odpisy za tato období se výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji také nezvyšuje a stejně tak se nesnižuje o výši odpisů, které by mohly být uplatněny, kdyby věc nebyla kulturní památkou, protože ani v takovém případě by odpisy nebyly uplatněny jako výdaj. Vzhledem k tomu, že se ve zdaňovacím období, za které je daň rovna paušální dani nebo za které se výdaje uplatňují paušální částkou, odpisy vedou evidenčně, odpisy v částce, ve které by se evidenčně vedly, kdyby věc nebyly kulturní nemovitou památkou, však sníží vstupní cenu nemovité věci pro účely dalšího odpisování v budoucnu.

Díky uvedenému pravidlu se jednorázově upraví základ daně o rozdíl mezi skutečně uplatněnými odpisy a částkou odpisů, která mohla být maximálně uplatněna, kdyby daná nemovitost kulturní památkou nebyla. Tak se dosáhne toho, že poplatník celkově uplatní jako odpis právě vstupní nebo zvýšenou vstupní cenu věci (za předpokladu, že všechny odpisy jsou v celé výši uplatnitelné jako výdaj; samozřejmě pokud bude věc např. z části používána k zajištění zdanitelného příjmu, do výdajů se celkově zahrne pouze část odpisů). V případě, že bylo na věci v předchozích zdaňovacích obdobích provedeno technické zhodnocení, které bylo odepisováno samostatně podle § 30 odst. 6 zákona o daních z příjmů a nově bude odepisováno jako součást nemovité věci, je třeba do odpisů, které byly uplatněny v uplynulých zdaňovacích obdobích, započítat i odpisy samostatného technického zhodnocení. V textu zákona se hovoří pouze o zdaňovacích obdobích, protože tak jsou standardně formulována přechodná ustanovení, vykládána jsou však tak, že se vztahují i na období, za která se podává daňové přiznání.

Čtvrtá věta se týká případů, kdy se poplatník dověděl, že jeho nemovitá věc není kulturní památkou, již ve zdaňovacím období započatém před 1. lednem 2022 a již s ní přestal pro účely daní z příjmů zacházet jako s kulturní památkou. V takovém případě poplatník obecně měl postupovat tak, že odpisy dané věci začal nově počítat s ohledem na to, že věc nikdy nebyla kulturní památkou, a na správný stav opravil i uplynulá zdaňovací období, u kterých ještě neuplynula lhůta pro stanovení daně. V takovém případě postupoval v souladu se zákonem a nelze tento postup rozporovat. Pro takové případy se z důvodu právní jistoty v části věty za středníkem potvrzuje, že platí obecné daňové pravidlo, podle kterého poplatník nesmí uplatnit odpisy jako výdaj tak, aby v úhrnné výši přesahovaly vstupní cenu nebo zvýšenou vstupní cenu (§ 30 odst. 3 zákona o daních z příjmů). Poplatník tedy musí přestat uplatňovat odpisy ve chvíli, kdy jejich úhrn dosáhne příslušné ceny, bez ohledu na to, kolik let byla věc odepisována a zda

již dosáhl doby odpisování stanovené pro tuto věc obecnými ustanoveními zákona o daních z příjmů.

V případě movitých věcí stanoví zákon o daních z příjmů také některá zvláštní pravidla pro případy, kdy je věc kulturní památkou. Podle § 27 písm. e) zákona o daních z příjmů jsou movité kulturní památky a soubory movitých kulturních památek vyloučeny z odpisování. Vstupní cena movité kulturní se tedy uplatní jako výdaj až při prodeji. Pokud poplatník nyní zjistí, že jeho movitá věc ve skutečnosti není kulturní památkou, a tato věc splňuje kritéria hmotného majetku podle § 26 zákona o daních z příjmů, může ji začít odpisovat. Vzhledem k tomu, že zatím k ní žádné odpisy neuplatňoval, může ji v tomto okamžiku začít odpisovat od začátku z původní vstupní ceny a není třeba provádět žádné úpravy ani jinak reflektovat zacházení s věcí v minulosti. Proto není třeba žádné přechodné ustanovení.

K části třetí – Změna zákona o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti

K čl. IV

K bodu 1 (§ 5b odst. 3)

S ohledem na zavedení 3 pásem paušálního režimu, kdy v každém pásmu se platí daň i veřejná pojistná i zálohy na ně v jiné výši, se upravuje odkaz na měsíční vyměřovací základ tak, aby bylo odkazováno na měsíční vyměřovací základ pro příslušné pásmo paušálního režimu. S ohledem na pojistné na důchodové pojištění přitom mohou nastat dvě situace. Pokud je výše paušální daně osoby samostatně výdělečně činná určena na základě paušálních záloh pro zvolené pásmo paušálního režimu podle § 7a odst. 5 písm. a) zákona o daních z příjmů, je i pojistné na důchodové pojištění stanoveno podle vyměřovacího základu pro zvolené pásmo paušálního režimu.

Výše paušální daně však může být určena i na základě paušálních záloh pro pásmo paušálního režimu určující výši paušální daně podle § 7a odst. 5 písm. b) zákona o daních z příjmů, pokud osoba samostatně výdělečně činná v daném zdaňovacím období dosáhne příjmů, které nepřekročí rozhodné příjmy pro jiné než zvolené pásmo paušálního režimu. Paušální daň poplatníka tedy může být v takovém případě nižší, nebo vyšší, než by byla, pokud by byla určena na základě paušálních záloh pro zvolené pásmo paušálního režimu. Pokud je daň rovna nižší paušální dani než pro zvolené pásmo paušálního režimu, nemá to vliv na výši vyměřovacího základu pro pojistné na důchodové pojištění, tedy ten se nesnižuje na úroveň podle nižšího pásma paušálního režimu, ale vypočítá se podle měsíčního vyměřovacího základu pro zvolené pásmo paušálního režimu. Pokud je však daň rovná vyšší paušální dani než pro zvolené pásmo paušálního režimu, určí se vyměřovací základ pro pojistné na důchodové pojištění na základě měsíčního vyměřovacího základu pro pásmo paušálního režimu určující výši paušální daně, tedy pro vyšší pásmo.

K bodu 2 (§ 5b odst. 4)

Úprava v odstavci 4 také reaguje na zavedení 3 pásem paušálního režimu a stanoví strop měsíčního základu jako měsíční vyměřovací základ osoby samostatně výdělečně činné, která je poplatníkem v příslušném zvoleném pásmu paušálního režimu.

K bodu 3 (§ 14 odst. 3)

V reakci na zavedení 3 pásem paušálního režimu se stanoví výše měsíčního vyměřovacího základu různě pro jednotlivá pásma. V prvním pásmu zůstává minimální měsíční vyměřovací základ zvýšený o 15 %, jako tomu bylo v paušálním režimu doposud, ve druhém a třetím pásmu

se stanoví vyšší pevné částky (nejsou navázány na minimální měsíční vyměřovací základ). K rozdělení pásem paušálního režimu viz § 2a odst. 4 zákona o daních z příjmů.

K bodu 4 (§ 14 odst. 11)

V reakci na úpravu § 38lm odst. 2 zákona o daních z příjmů se stanoví, že na částky převedené ze společného osobního daňového účtu osoby samostatně výdělečně činné, jejíž daň z příjmů nebyla rovna paušální dani, se hledí jako na zálohy na pojistné zaplacené za rozhodné období, aby tyto částky byly zahrnuty do výpočtu doplatku podle věty první. Podle § 38lm odst. 2 zákona o daních z příjmů totiž ve výši těchto částek zaniká přeplatek u správce daně a tedy tyto částky nejsou vypořádávány se správcem daně, ale musí se vypořádat s okresní správou sociálního zabezpečení v rámci podaného přehledu. Daná formulace zahrnuje jak skutečné zálohy na pojistné, které byly placeny za kalendářní měsíce, ve kterých byl poplatník v paušálním režimu, tak tzv. mimo paušální režim, tj. omylem poslané zálohy za kalendářní měsíce, ve kterých poplatník nebyl v paušálním režimu.

K části čtvrté – Změna zákona o pojistném na veřejné zdravotní pojištění

K čl. V

K bodu 1 (§ 3a odst. 5)

V reakci na zavedení 3 pásem paušálního režimu se stanoví výše vyměřovacího základu různě pro jednotlivá pásma, v prvním pásmu zůstává minimální vyměřovací základ, jako tomu bylo v paušálním režimu doposud, ve druhém a třetím pásmu se stanoví vyšší pevné částky (nejsou navázány na minimální vyměřovací základ).

Vyměřovací základ však zároveň vychází i z toho, jaká je výše paušální daně osoby samostatně výdělečně činné. S ohledem na pojistné na veřejné zdravotní pojištění přitom mohou nastat dvě situace. Pokud je výše paušální daně osoby samostatně výdělečně činná určena na základě paušálních záloh pro zvolené pásmo paušálního režimu podle § 7a odst. 5 písm. a) zákona o daních z příjmů, je i pojistné na důchodové pojištění stanoveno podle vyměřovacího základu pro zvolené pásmo paušálního režimu.

Výše paušální daně však může být určena i na základě paušálních záloh pro pásmo paušálního režimu určující výši paušální daně podle § 7a odst. 5 písm. b) zákona o daních z příjmů, pokud osoba samostatně výdělečně činná v daném zdaňovacím období dosáhne příjmů, které nepřekročí rozhodné příjmy pro jiné než zvolené pásmo paušálního režimu. Paušální daň poplatníka tedy může být v takovém případě nižší, nebo vyšší, než by byla, pokud by byla určena na základě paušálních záloh pro zvolené pásmo paušálního režimu. Pokud je daň rovna nižší paušální dani než pro zvolené pásmo paušálního režimu, nemá to vliv na výši vyměřovacího základu pro pojistné na důchodové pojištění, tedy ten se nesnižuje na úroveň podle nižšího pásma paušálního režimu, ale vypočítá se podle měsíčního vyměřovacího základu pro zvolené pásmo paušálního režimu. Pokud je však daň rovná vyšší paušální dani než pro zvolené pásmo paušálního režimu, určí se vyměřovací základ pro pojistné na důchodové pojištění na základě měsíčního vyměřovacího základu pro pásmo paušálního režimu určující výši paušální daně, tedy pro vyšší pásmo, viz odstavec 6.

K bodu 2 (§ 3a odst. 6 a 7)

Odstavec 6 doplňuje pravidlo uvedené v odstavci 5 pro stanovení vyměřovacího základu osoby samostatně činné, jejíž daň z příjmů je rovna paušální dani. Pokud je daň rovná vyšší paušální dani než pro zvolené pásmo paušálního režimu pro dané zdaňovací období, určí se vyměřovací základ pro pojistné na důchodové pojištění na základě měsíčního vyměřovacího základu pro pásmo paušálního režimu určující výši paušální daně, tedy pro vyšší pásmo. Výše

vyměřovacího základu pro jednotlivá pásma je přitom uvedena v odstavci 5. Pokud má tedy osoba samostatně výdělečně činná paušální daň vyšší, než by odpovídalo zvolenému pásmu paušálního režimu, má vyšší i pojistné na veřejné zdravotní pojištění.

Doplnění nového odstavce 7 souvisí s úpravou odstavce 5 v předchozím novelizačním bodu. Protože byla v odstavci 5 první věta rozčleněna na návěti a pododstavce, je zbytek dosavadního textu odstavce 5 přesunut do nově doplněného odstavce 7.

K bodu 3 (§ 8 odst. 5)

Věta druhá se upravuje v návaznosti na úpravu § 38lm odst. 2 zákona o daních z příjmů tak, že se jako na zálohy zaplacené příslušné zdravotní pojišťovně hledí na všechny částky převedené ze společného osobního daňového účtu osoby samostatně výdělečně činné, jejíž daň z příjmů není rovna paušální dani. Podle § 38lm odst. 2 zákona o daních z příjmů totiž ve výši těchto částek zaniká přeplatek u správce daně a tedy tyto částky nejsou vypořádávány se správcem daně, ale musí se vypořádat se zdravotní pojišťovnou v rámci podaného přehledu. Daná formulace zahrnuje jak skutečné zálohy na pojistné, které byly placeny za kalendářní měsíce, ve kterých byl poplatník v paušálním režimu, tak tzv. mimo paušální režim, tj. omylem poslané zálohy za kalendářní měsíce, ve kterých poplatník nebyl v paušálním režimu z důvodu, že poplatník nesplnil podmínky pro vstup do paušálního režimu, nebo z důvodu, že jim přestal být v průběhu kalendářního roku.

K bodu 4 (§ 8a)

V reakci na zavedení tří pásem paušálního režimu se upravuje text § 8a tak, že záloha se vždy stanoví procentní sazbou z jedné dvanáctiny vyměřovacího základu stanoveného v § 3a odst. 5 pro dané pásmo paušálního režimu.

K bodu 5 (§ 20 odst. 2 písm. d))

Vzhledem k úpravě § 8 odst. 5 druhé věty, podle které se částky převedené orgány Finanční správy ze společného osobního daňového účtu osoby samostatně výdělečně činné, jejíž daň není rovna paušální dani, považují za zálohy zaplacené příslušné zdravotní pojišťovně, již nejsou zrušovaná slova potřeba. Pokud jsou totiž uvedené částky (mezi které patří i částky převedené ze společného osobního daňového účtu osoby samostatně výdělečně činné, která nesplňovala podmínky, za kterých se stane poplatníkem v paušálním režimu, protože taková osoba nemůže mít daň rovnu paušální dani) zálohou na pojistné zaplacenou příslušné zdravotní pojišťovně, jsou předmětem přerozdělení již na základě návěti tohoto ustanovení, protože se jedná o pojistné vybrané zdravotní pojišťovnou.

K bodu 6 (§ 24 odst. 5)

Ustanovení navazuje na zavedení možnosti podat společné oznámení správci daně i při ukončení paušálního režimu z důvodu, že poplatník přestane být osobou samostatně výdělečně činnou podle zákona o veřejném zdravotním pojištění, viz § 38lga zákona o daních z příjmů. Poplatník tak společně s oznámením o ukončení paušálního režimu podá správci daně i podání obsahující údaje požadované v oznámení o ukončení samostatně výdělečně činnosti podle zákona o veřejném zdravotním pojištění a správce daně následně tyto údaje předá správci registru všech pojištěnců veřejného zdravotního pojištění; toto předání je podle § 38lga odst. 3 zákona o daních z příjmů považováno za podání oznámení osobou samostatně výdělečně činnou. V zákoně o pojistném na veřejné zdravotní pojištění je třeba tuto možnost také reflektovat, proto se zde stanoví možnost oznámení podat tímto způsobem. Zároveň se i na toto podání bude vztahovat fikce uvedená ve větě druhé, že se považuje za splněnou povinnost podat oznámení u příslušné zdravotní pojišťovny, přestože je podáno správci centrálního registru pojištěnců a až ten je předá příslušné zdravotní pojišťovně podle § 27 odst. 5.

K části páté – Změna zákona o veřejném zdravotním pojištění

K čl. VI

K bodu 1 (§ 10 odst. 3 věta třetí)

Doplnění § 10 odst. 3 věty třetí navazuje na rozšíření možnosti podat společné oznámení i na situace ukončení paušálního režimu, viz § 381ga zákona o daních z příjmů. Při ukončení paušálního režimu je podle § 381ga zákona o daních z příjmů možné v případě, kdy poplatník přestává být v paušálním režimu z důvodu, že přestal být osobou samostatně výdělečně činnou podle zákona o veřejném zdravotním pojištění, spolu s oznámením o ukončení paušálního režimu podle zákona o daních z příjmů správci daně podat i oznámení obsahující údaje požadované v oznámení o ukončení samostatné výdělečné činnosti podle zákona o veřejném zdravotním pojištění. Správce daně tyto údaje následně předá správci registru všech pojištěnců veřejného zdravotního pojištění.

K bodu 2 (§ 10 odst. 3 věta čtvrtá)

Ustanovení stanoví fikci dodržení lhůty pro podání oznámení o zahájení samostatné výdělečné činnosti a oznámení o ukončení samostatné výdělečné činnosti. Tato fikce je potřebná zejména pro oznámení o ukončení samostatné činnosti z důvodu nesouladu mezi lhůtou pro podání oznámení o ukončení činnosti zdravotní pojišťovně, která podle § 10 odst. 3 věty první činí osm dní ode dne ukončení činnosti, a lhůtami pro podání společného oznámení při ukončení paušálního režimu. Podle § 381g odst. 1 zákona o daních z příjmů musí poplatník podat oznámení o ukončení paušálního režimu do 15 dnů ode dne, ve kterém tato skutečnost nastala. K ukončení paušálního režimu přitom podle § 2a odst. 7 písm. c) zákona o daních z příjmů (dříve § 2a odst. 4 písm. c)) dojde ke konci kalendářního měsíce, ve kterém poplatník přestane být osobou samostatně výdělečně činnou. V případě učinění společného oznámení podle § 381ga má potom podle odstavce 2 daného ustanovení správce daně lhůtu 5 dnů na předání údajů požadovaných v oznámení podle zákona o veřejném zdravotním pojištění. Za podání oznámení osobou samostatně výdělečně činnou se přitom podle § 381ga odst. 3 zákona o daních z příjmů považuje až toto předání údajů správcem daně. K podání tedy může dojít nejpozději 20 dnů po skončení kalendářního měsíce následujícího po kalendářním měsíci, ve kterém osoba přestala být osobou samostatně výdělečně činnou. Splněním povinnosti podle zákona o daních z příjmů by tedy nebyla vždy splněna povinnost podle zákona o veřejném zdravotním pojištění ve stanovené lhůtě. Proto se v navrhované větě stanoví fikce, že lhůta podle zákona o veřejném zdravotním je dodržena, pokud je podání s údaji učiněno ve lhůtě podle zákona o daních z příjmů a orgán Finanční správy České republiky předá údaje správci centrálního registru pojištěnců. Pokud správce daně údaje nepředá, nebude oznámení učiněno a neuplatní se tedy ani uvedená fikce okamžiku jeho učinění; v takovém případě má poplatník vůči správci daně právo na náhradu případné škody podle zákona o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci.

V případě oznámení o zahájení samostatné výdělečné činnosti lhůta podle § 10 odst. 3 zákona o veřejném zdravotním pojištění činí osm dnů ode dne, kdy je činnost zahájena. Oznámení o vstupu do paušálního režimu poplatníka, který zahajuje činnost, se podle § 381c odst. 2 zákona o daních z příjmů oznamuje do dne zahájení činnosti. Na předání údajů České správě sociálního zabezpečení má potom správce daně podle § 381d odst. 3 zákona o daních z příjmů pět pracovních dnů. Lhůta pro podání oznámení o zahájení samostatné výdělečné činnosti podle zákona o veřejném zdravotním pojištění by tedy byla dodržena i bez zaváděné fikce, z důvodu jednotnosti zacházení s oběma oznámeními se však stanoví i pro tento případ. Důsledkem fikce bude to, že lhůta bude poplatníkem dodržena i v případě, že správce daně nedodrží danou pětidenní lhůtu pro předání údajů a předá je později, protože fikce je vázána na učinění podání

s příslušnými údaji správci daně a jejich následné předání správci centrálního registru pojištěnců bez ohledu na okamžik tohoto předání.

K části šesté – Změna zákona o dani z přidané hodnoty

K čl. VII

K bodu 1 (§ 6 odst. 1)

Navrhovanou úpravou dochází ke zvýšení limitu pro vznik plátcovství ze zákona z titulu překročení obratu na 2 000 000 Kč.

K bodu 2 (§ 8 odst. 2 písm. b))

Cílem je vyjasnění použití působnosti pravidla v § 8 odst. 2 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty z důvodu předcházení problémů v aplikační praxi. Nově má být v souladu se směrnicí o dani z přidané hodnoty použito pravidlo o místě plnění při prodeji zboží na dálku podle § 8 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty výhradně na případy, kdy je dané zboží odesláno nebo přepraveno z členského státu, ve kterém je osoba, která zboží prodává, usazena. Dojde tím k naplnění původního záměru nové právní úpravy účinné od 1. října 2021, aby malé podniky s prahovou hodnotou prodeje nepřesahující 10 000 EUR byly z důvodů zjednodušení oprávněny zdaňovat prodeje na dálku ve svém domovském státě, což je pro tyto podniky zásadní výhodou. Tato úprava je doplněním tzv. e-commerce balíčku účinného od 1. října 2021, která nebyla provedena v průběhu legislativního procesu, neboť příslušné informace pro aplikaci tohoto ustanovení vyplývající z vysvětlivek Evropské komise nebyly k dispozici.

K bodu 3 (§ 101g odst. 1)

Na základě stávajícího ustanovení § 101g odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty vydává správce daně výzvu k podání kontrolního hlášení v případě, že nebylo ve stanovené lhůtě podáno. Pokud plátcí vznikla povinnost podat kontrolní hlášení podle § 101c zákona o dani z přidané hodnoty, je tato výzva připomenutím této povinnosti a reakcí plátce by mělo být podání kontrolního hlášení podle § 101c zákona o dani z přidané hodnoty, tentokrát v náhradní lhůtě.

Výzva k podání kontrolního hlášení však může být směřována i vůči plátcí, kterému povinnost podat kontrolní hlášení podle § 101c zákona o dani z přidané hodnoty nevznikla, neboť správce daně nemá vždy k dispozici všechny potřebné informace a může usuzovat, že tato povinnost vznikla například z údajů o proběhlé obchodní transakci vykázané jiným plátcem v kontrolním hlášení. V takovém případě je plátcí povinen sdělit správci daně, že mu povinnost podat kontrolní hlášení nevznikla. Navzdory tomu, že současná zákonná úprava neobsahuje způsob, jakým má plátcí toto sdělení učinit, více než 99 % plátcí využívá nejsnadnější možnost sdělení, a to podání přes formulář kontrolního hlášení, který je k tomuto účelu od počátku jeho existence přizpůsoben (viz dále). Zbývající plátcí reagují tvorbou časově náročných (ve srovnání s předchozí variantou) vlastních písemností a jejich následným doručením.

Již v současné době umožňuje formulář kontrolního hlášení předmětnou informaci sdělit právě jeho prostřednictvím. Plátcí podá tzv. „nulové kontrolní hlášení“, ve kterém po vyplnění identifikace správce daně, vlastní identifikace, období, k němuž se kontrolní hlášení váže, a čísla výzvy vybere z menu „Rychlá odpověď na výzvu“ volbu: „Nemám povinnost podat kontrolní hlášení (KH)“. Ostatně pro plátcí, kteří podávají kontrolní hlášení, se jedná o prostředek známý, neboť od počátku existence tohoto institutu jej plátcí používají v případě potvrzení původních údajů uvedených v kontrolním hlášení (viz § 101g odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty), kde také potvrzují, že nemají povinnost podat kontrolní hlášení.

S cílem redukovat administrativní zátěž u cca 1 % plátců se navrhuje jednoznačně stanovit, že v případě, že plátcí byla doručena výzva správce daně k podání kontrolního hlášení, ale plátcí povinnost podat kontrolní hlášení nevznikla, sdělí správci daně tuto skutečnost prostřednictvím kontrolního hlášení. Od účinnosti tohoto ustanovení je potřeba reagovat na výzvu již způsobem popsaným výše, a to bez ohledu na to, zda byla výzva vydána či oznámena plátcí před účinností tohoto zákona.

K bodu 4 (§ 101g odst. 3)

Navrhuje se úprava lhůty pro reakci plátce daně z přidané hodnoty na výzvu správce daně podle § 101g odst. 2 vydávanou v případě, že má správce daně pochybnosti o správnosti nebo úplnosti údajů uvedených v kontrolním hlášení, a doručovanou prostřednictvím datových schránek. Aby i nadále institut kontrolních hlášení účinně fungoval, není možné významně tuto lhůtu prodloužit. Zároveň předkladatel vnímá požadavky veřejnosti, že lhůta na reakci na výzvu správce daně je v některých případech příliš krátká (z důvodu čerpání dovolené, nemoci apod.). V rámci nastavení tohoto systému lze spatřit určitý prostor pro prodloužení lhůty pro reakci plátce na výzvu správce daně při zachování maxima stávající lhůty 5 pracovních dnů. Tento prostor a zvýhodnění, které plyne z navrhovaného prodloužení lhůty, se však bude týkat pouze těch plátců, kteří se s výzvou seznámí dříve než by nastala tzv. fikce doručení podle § 17 odst. 4 zákona č. 300/2008 Sb., o elektronických úkonech a autorizované konverzi dokumentů, ve znění pozdějších předpisů, tedy desátý den po dodání příslušné výzvy do datové schránky. Čím dříve se plátcé s výzvou seznámí, neboli čím dříve dojde k doručení, tím více časového prostoru bude mít plátcé na podání následného kontrolního hlášení. Pokud plátcé otevře datovou zprávu v den, kdy mu byla dodána, získá na podání následného kontrolního hlášení navíc 10 kalendářních dnů oproti stávajícímu stavu. Jinými slovy čím dříve plátcé datovou schránku otevře, tím delší bude jeho reakční prostor. Pokud plátcé této výhody z jakéhokoliv důvodu nevyužije, nemusí se ničeho obávat, neboť i po uplynutí fikce doručení stále zbývá na reakci minimálně lhůta 7 kalendářních dnů, jakožto odpovídající náhrada za dosavadních 5 pracovních dnů za účelem sjednocení této lhůty se lhůtou pro doručování do datové schránky. K žádné další věcné změně v daných ustanovením nedochází (tedy lhůta 5 pracovních dnů od oznámení výzvy zůstává zachována pro ostatní způsoby doručování).

Jako příklad lze uvést tyto situace. Pokud správce daně odešle výzvu do datové schránky plátce v úterý 7. února 2023, výzva je v zásadě dodána plátcí v tentýž čas, lhůta 17 kalendářních dnů na reakci počne běžet od 8. února 2023 a skončí v pátek 24. února 2023. Pokud plátcé datovou schránku neotevře, nastává dnem 17. února 2023 tzv. fikce doručení do datové schránky a plátcé bude mít 7 kalendářních dnů na reakci (což se shoduje se stávající lhůtou 5 pracovních dnů). Naopak plátcé, který otevře datovou schránku ještě tentýž den, nebude mít lhůtu na reakci 7 kalendářních dnů od fiktivního doručení, ale bude zvýhodněn tím, že získá 10 kalendářních dní navíc. Samotný den, kdy byla výzva dodána, se do výpočtu lhůty nezapočítává. Tento nově vytvořený reakční prostor se samozřejmě snižuje podle toho, kdy se plátcé přihlásí do datové schránky, resp. kdy mu bude datová zpráva doručena, přičemž základní minimální lhůta na reakci na výzvu správce daně v délce 7 kalendářních dnů zůstává pro všechny plátce stejná.

K bodu 5 (§ 101h odst. 2)

Nový odstavec 2 upravuje výši pokuty pro plátce, který je fyzickou osobou nebo společností s ručením omezeným s jedním společníkem, který je rovněž fyzickou osobou. Těmto osobám bude uložena pokuta ve výši 5 000 Kč namísto 10 000 Kč v případě pokuty podle § 101h odst. 1 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty, ve výši 15 000 Kč namísto 30 000 Kč v případě pokuty podle § 101h odst. 1 písm. c) zákona o dani z přidané hodnoty a 25 000 Kč namísto 50 000 Kč v případě pokuty podle § 101h odst. 1 písm. d) zákona o dani z přidané hodnoty.

Aby se poloviční výše pokuty aplikovala v případě společnosti s ručením omezeným, musí být splněny následující podmínky (i) forma s. r. o., (ii) jediný společník a (iii) skutečnost, že společník je fyzická osoba. Splnění těchto podmínek se bude zkoumat vždy k 1. dni kalendářního čtvrtletí, ve kterém vznikla povinnost uhradit pokutu, nebo ke dni vzniku společnosti, pokud by tato společnost vznikla po 1. dni tohoto kalendářního čtvrtletí. Zafixování data zkoumání splnění těchto podmínek je dáno z důvodu spravovatelnosti, protože nelze automatizovaně při ukládání každé pokuty zkoumat, zda jsou v okamžiku vzniku pokuty dané podmínky splněny.

Jako příklad lze uvést následující situaci. V červenci 2023 vznikla pokuta plátcí – právnické osobě existující od roku 2022 v souvislosti s povinností podat kontrolní hlášení za květen 2023, která byla splněna až v náhradní lhůtě poté, co byl plátce správcem daně vyzván. Se vznikem pokuty se posuzuje, zda byl plátce k 1. červenci 2023 (1. den kalendářního čtvrtletí, ve kterém vznikla povinnost uhradit pokutu) společností s ručením omezeným s jediným společníkem, který je fyzickou osobou. Pokud plátce tyto tři podmínky k 1. červenci 2023 splnil, vznikne mu pokuta ve výši 5 000 Kč. Pokud plátce tyto podmínky k 1. červenci 2023 nesplnil, vznikne mu pokuta ve výši 10 000 Kč. K případným změnám po 1. červenci 2023 se nepřihlíží. Případné změny budou zohledněny až v případě pokut, které vzniknou v dalších kalendářních čtvrtletích.

K bodu 6 (§ 101h odst. 6)

Jedná se o legislativně technickou změnu v návaznosti na vložení nového odstavce. 2.

K bodu 7 (§ 101h odst. 7)

Jedná se o legislativně technickou změnu v návaznosti na vložení nového odstavce. 2.

K bodu 8 (§ 101j)

Navrhuje se rozšířit stávající úpravu vyloučení vzniku pokuty za nepodání kontrolního hlášení i na pokutu podle § 101h odst. 1 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty (pokuta ve výši 10 000 Kč, resp. 5 000 Kč v případě fyzických osob a společností s ručením omezeným s jedním společníkem, který je fyzickou osobou).

Nově bude kromě první pokuty podle ustanovení § 101h odst. 1 písm. a) vyloučena i první pokuta podle ustanovení § 101h odst. 1 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty, která vznikne v daném kalendářním roce. Důležitým okamžikem je vznik pokuty, nikoli období, k němuž se váže povinnost podat kontrolní hlášení, která nebyla splněna. Vyloučení vzniku pokuty tak může být aplikováno v případě pokuty, která vznikne v lednu, která se však pojí s (ne)podáním kontrolního hlášení např. za období listopad předchozího kalendářního roku.

Podle nové úpravy se s ohledem na vstřícný přístup k plátcům a z důvodu zjednodušení dané úpravy již nebudou zkoumat jiná porušení v daném kalendářním roce a k vyloučení vzniku pokuty tak dojde vždy u první pokuty podle § 101h odst. 1 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty a u první pokuty podle § 101h odst. 1 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty vzniklé v daném kalendářním roce.

K bodu 9 (§ 106 odst. 2 písm. b) bod 1 a § 106b odst. 1 písm. a) bod 1)

Navržené zvýšení částky obratu, při jejímž přesažení je osoba povinná k dani za podmínek vymezených v § 6 zákona o dani z přidané hodnoty plátcem daně z přidané hodnoty, se promítá do ustanovení, které vymezuje podmínky a procesní postupy při zrušení registrace z moci úřední u plátce, který závažným způsobem poruší své povinnosti vztahující se ke správě daně (§ 106 odst. 2 písm. b) bod 1 zákona o dani z přidané hodnoty), a do ustanovení, které vymezuje podmínky a procesní postupy při zrušení registrace plátce na žádost (§ 106b odst. 1 písm. a) bod 1 zákona o dani z přidané hodnoty).

Podle nového znění § 106 odst. 2 písm. b) bodu 1 zákona o dani z přidané hodnoty tak správce daně zruší registraci plátce, který závažným způsobem poruší své povinnosti vztahující se ke správě daně z přidané hodnoty, a jehož obrat nepřesáhl za 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců 2 000 000 Kč.

Podle nového znění § 106b odst. 1 písm. a) bodu 1 zákona o dani z přidané hodnoty může o zrušení registrace požádat plátce, který má sídlo v tuzemsku a který není skupinou, za předpokladu, že uplynul 1 rok ode dne, kdy se stal plátcem a tento plátce nedosáhl za 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců obratu většího než 2 000 000 Kč.

K bodu 10 (§ 106b odst. 3 písm. b))

Navrhované zvýšení částky obratu, při jejímž přesažení je osoba povinná k dani za podmínek stanovených v § 6 zákona o dani z přidané hodnoty plátcem daně z přidané hodnoty, se poměrově promítá do ustanovení, které vymezuje podmínky, za kterých je umožněno plátcům ve vybraných případech požádat o zrušení registrace dříve než po uplynutí 1 roku od jejího vzniku. Zákon o dani z přidané hodnoty umožňuje plátcům, který se jím stal z důvodu nabytí majetku na základě rozhodnutí o privatizaci, nabytí obchodního závodu, nabytí majetku na základě přeměny obchodní korporace (viz § 6b zákona o dani z přidané hodnoty) či z důvodu pokračování v živnosti po zemřelém plátcovi (viz § 6e zákona o dani z přidané hodnoty), podat žádost o zrušení registrace již po uplynutí 3 měsíců ode dne, kdy se stal plátcem, nepřesáhl-li jeho obrat za 3 bezprostředně předcházející po sobě jdoucí kalendářní měsíce částku 500 000 Kč.

K čl. VIII – přechodná ustanovení

Vzhledem ke zvýšení obratu pro plátcovství ze zákona je cílem přechodných ustanovení osoby, které dosud plátcem nejsou a které vyšší částky obratu koncem roku nedosáhnou, do systému daně z přidané hodnoty nezapojoval, pokud nebudou dobrovolně chtít, a rovněž plátcům, kteří by vyššího obratu nedosáhli, umožnit ze systému daně z přidané hodnoty vystoupit (zrušit registraci).

K bodu 1

Toto přechodné ustanovení stanovuje, že pokud rozhodné období 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců (viz § 6 odst. 1, § 106 odst. 2 písm. b) bod 1, § 106b odst. 1 písm. a) bod 1 zákona o dani z přidané hodnoty) nebo rozhodné období 3 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců (viz § 106b odst. 3 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty) skončí přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, je pro posouzení, zda se osoba povinná k dani stane plátcem (viz § 6 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty) nebo zda správce daně zruší registraci plátce z moci úřední nebo na žádost plátce (viz § 106 odst. 2 písm. b) bod 1, § 106b odst. 1 písm. a) bod 1 a § 106b odst. 3 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty), rozhodující (kromě případně jiných zákonem stanovených podmínek), jestli v případě aplikace § 6 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty obrat osoby povinné k dani v rozhodném období přesáhl 1 000 000 Kč, jestli obrat plátce v případě § 106 odst. 2 písm. b) bod 1 a § 106b odst. 1 písm. a) bod 1 zákona o dani z přidané hodnoty v rozhodném období nepřesáhl 1 000 000 Kč, nebo jestli obrat plátce podle § 6b nebo § 6e zákona o dani z přidané hodnoty v rozhodném období nepřesáhl 250 000 Kč.

Pokud rozhodné období 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců nebo rozhodné období 3 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců skončí po nabytí účinnosti tohoto zákona, je pro posouzení, zda se osoba povinná k dani stane plátcem nebo zda správce daně zruší registraci plátce z moci úřední nebo na základě žádosti plátce, rozhodující (kromě případně jiných zákonem stanovených podmínek), jestli

v případě aplikace § 6 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty obrat osoby povinné k dani v rozhodném období přesáhl 2 000 000 Kč, jestli v případě § 106 odst. 2 písm. b) bod 1 a § 106b odst. 1 písm. a) bod 1 zákona o dani z přidané hodnoty obrat plátce v rozhodném období nepřesáhl 2 000 000 Kč, nebo jestli obrat plátce podle § 6b nebo § 6e zákona o dani z přidané hodnoty v rozhodném období nepřesáhl 500 000 Kč.

Pokud například tento zákon nabyde účinnosti 1. ledna 2023 a správce daně dne 15. prosince 2022 testuje splnění podmínky pro zrušení registrace plátce z moci úřední, která je uvedena v § 106 odst. 2 písm. b) bod 1 zákona o dani z přidané hodnoty, posuzuje obrat plátce v rozhodném období prosinec 2021 až listopad 2022. Pokud v tomto období obrat plátce nepřesáhl 1 000 000 Kč, považuje se předmětná podmínka za splněnou.

Pokud například tento zákon nabyde účinnosti 1. ledna 2023, stane se od 1. dubna 2023 plátcem podle § 6 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty osoba povinná k dani se sídlem v tuzemsku, jejíž obrat v rozhodném období březen 2022 až únor 2023 přesáhne 2 000 000 Kč (rozhodné období skončí po nabytí účinnosti tohoto zákona).

Toto přechodné ustanovení nedopadá na osoby povinné k dani, u nichž sledované období pro překročení obratu ve smyslu § 6 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty končí listopadem 2022 (tyto osoby postupují podle přechodných ustanovení pod body 2 a 3) nebo prosincem 2022. Na tyto situace se vztahují speciální přechodná ustanovení pod body 2 až 5.

K bodu 2

Toto přechodné ustanovení stanovuje, že osoba povinná k dani, která není plátcem a jejíž obrat podle § 4a zákona o dani z přidané hodnoty za 12 po sobě jdoucích kalendářních měsíců bezprostředně předcházejících kalendářnímu měsíci prosinec 2022 přesáhl částku 1 000 000 Kč, ale nepřesáhl částku 2 000 000 Kč, se od 1. ledna 2023 nestane plátcem, a nemá povinnost podat přihlášku k registraci podle § 94 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty. V případě osoby povinné k dani, která začala uskutečňovat ekonomickou činnost po tomto datu, tj. která ekonomickou činnost vykonává méně než 12 měsíců, se výše jejího obratu vypočítá za období, v němž byla osobou povinnou k dani. Tato osoba zároveň nemá registrační povinnost, která by jí jinak plynula z § 94 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty.

K bodu 3

Toto přechodné ustanovení stanovuje, že osoba povinná k dani, která není plátcem a jejíž obrat podle § 4a zákona o dani z přidané hodnoty za období prosinec 2021 až listopad 2022 přesáhl částku 1 000 000 Kč, ale nepřesáhl částku 2 000 000 Kč, a která podá přihlášku k registraci podle § 94 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty do dne nabytí účinnosti tohoto přechodného ustanovení, se stane plátcem pouze v případě, že svůj úmysl být plátcem sdělí správci daně do 15. prosince 2022 nebo do 5 pracovních dnů ode dne nabytí účinnosti tohoto přechodného ustanovení, podle toho, který den nastane později.

Pokud například osoba povinná k dani uvedená v bodě 2 přechodných ustanovení podá přihlášku k registraci 2. prosince 2022, toto přechodné ustanovení nabyde účinnosti 7. prosince 2022, a do 15. prosince 2022 sdělí správci daně, že jejím úmyslem je plátcem být, stane se plátcem od 1. ledna 2023. Pokud svůj úmysl stát se plátcem tato osoba povinná k dani do 15. prosince 2022 správci daně nesdělí, vydá správce daně ve věci přihlášky k registraci rozhodnutí o zastavení řízení a v souladu s bodem 2 přechodných ustanovení se tato osoba plátcem nestane.

Pokud například toto přechodné ustanovení nabyde účinnosti dne 16. prosince 2022, osoba povinná k dani uvedená v bodě 2 přechodných ustanovení podá přihlášku k registraci 15. prosince 2022 a do 23. prosince 2022 sdělí správci daně, že jejím úmyslem je být plátcem, stane se plátcem od 1. ledna 2023. Pokud svůj úmysl stát se plátcem tato osoba povinná k dani

do 23. prosince 2022 správci daně nesdělí, vydá správce daně ve věci přihlášky k registraci rozhodnutí o zastavení řízení a v souladu s bodem 2 přechodných ustanovení se tato osoba plátcem nestane.

K bodu 4

Toto přechodné ustanovení stanovuje, že osoba povinná k dani, která není plátcem a jejíž obrat podle § 4a zákona o dani z přidané hodnoty za 12 po sobě jdoucích kalendářních měsíců předcházejících kalendářnímu měsíci leden 2023 přesáhl částku 1 000 000 Kč, ale nepřesáhl částku 2 000 000 Kč, se od 1. února 2023 nestane plátcem, a nemá povinnost podat přihlášku k registraci podle § 94 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty. V případě osoby povinné k dani, která začala uskutečňovat ekonomickou činnost po tomto datu, tj. která ekonomickou činnost vykonává méně než 12 měsíců, se výše jejího obratu vypočítá za období, v němž byla osobou povinnou k dani. Tato osoba zároveň nemá registrační povinnost, která by jí jinak plynula z § 94 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty.

K bodu 5

Toto přechodné ustanovení stanovuje, že osoba povinná k dani, která není plátcem a jejíž obrat podle § 4a zákona o dani z přidané hodnoty za nejvýše 12 po sobě jdoucích kalendářních měsíců bezprostředně předcházejících kalendářnímu měsíci leden 2023 (typicky za období leden 2022 až prosinec 2022) přesáhl částku 1 000 000 Kč, ale nepřesáhl částku 2 000 000 Kč, a která podá přihlášku k registraci podle § 94 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty do dne nabytí účinnosti tohoto přechodného ustanovení, se stane plátcem pouze v případě, že svůj úmysl být plátcem sdělí správci daně do 15. ledna 2023.

Pokud například osoba povinná k dani uvedená v bodě 4 přechodných ustanovení podá přihlášku k registraci 5. ledna 2023 s tím, že toto přechodné ustanovení nabyde účinnosti 10. ledna 2023, a do 15. ledna 2023 tato osoba sdělí správci daně, že jejím úmyslem je být plátcem, stane se jím od 1. února 2023. Pokud svůj úmysl stát se plátcem tato osoba povinná k dani do 15. ledna 2023 správci daně nesdělí, vydá správce daně ve věci přihlášky k registraci rozhodnutí o zastavení řízení a v souladu s bodem 4 přechodných ustanovení se tato osoba plátcem nestane.

K bodu 6

Dané přechodné ustanovení v návaznosti na úpravu lhůty pro podání následného kontrolního hlášení v § 101g odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty stanovuje, že v případě výzev vydaných před účinností tohoto zákona se aplikuje stávající právní úprava, tedy lhůta pro reakci plátce v délce 5 pracovních dnů od oznámení výzvy (viz ustanovení § 101g odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty, ve znění přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona). Důvodem je praktická stránka věci, aby bylo najisto postaveno, že výzvy vydané před účinností zákona podléhají právní úpravě, za které byly vydány, a bylo postaveno najisto, že nemusí být znovu vydány s novou lhůtou.

K bodu 7

Navrhuje se stanovit přechodné ustanovení, na jehož základě dojde k částečnému zániku dosud pravomocně neuložených pokut podle § 101h odst. 1 písm. b) až d) zákona o dani z přidané hodnoty, u nichž je navrhována změna ve prospěch plátce (fyzické osoby nebo společnosti s ručením omezeným s jedním společníkem, který je fyzickou osobou), a to snížení výše pokuty podle nového § 101h odst. 2. Navržené přechodné ustanovení má za cíl zajistit, že účinky navržených změn se projeví nejen na případy, které nastanou ode dne účinnosti návrhu zákona, ale také zpětně. Pro tyto okruhy změn platí, že jsou pro dotčené osoby příznivější, neboť oproti stávajícímu stavu přináší eliminaci, nebo snížení sankčního postihu.

Na pokutu, která je sankcí mající charakter trestu, dopadá obecný právní princip, podle něhož je v případě postihu deliktního jednání upřednostněna pozdější právní úprava, která je pro pachatele příznivější (viz např. rozsudek Krajského soudu v Brně č. j. 31 Af 85/2016 - 39). V případě pokut podle § 101h odst. 1 písm. b) až d) zákona o dani z přidané hodnoty se nicméně jedná o pokutu vznikající *ex lege*, tj. k jejímu vzniku dochází již samotným deliktním jednáním a následný platební výměr správce daně, kterým je o povinnosti platit pokutu rozhodnuto, má pouze deklaratorní charakter. V zájmu eliminace jakýchkoliv pochybností ohledně zániku pokut, které vznikly přede dnem nabytí účinnosti nové právní úpravy v případech, které by nově již postihovány nebyly, a v jejichž případě nenabyl platební výměr do tohoto dne právní moci, se stanoví výslovné přechodné ustanovení. Tato norma rovněž zajistí poměrný zánik ostatních pokut, které by za účinnosti nové právní úpravy vznikly v nižší výši.

Důležité je uvést, že tímto přechodným ustanovením nedochází k zániku povinnosti hradit pokutu podle § 101h odst. 1 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty. Dochází pouze ke snížení výše pokuty, kterou musí fyzická osoba nebo společnost s ručením omezeným s jediným společníkem fyzickou osobou uhradit, na polovinu v souladu s novým § 101h odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty.

Kromě výše uvedeného máje na vědomí výše uvedenou zásadu je tímto přechodným ustanovením řešena situace, kdy před účinností tohoto zákona dojde ke vzniku pokuty podle § 101h odst. 1 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty, avšak ještě o ní nebylo před účinností tohoto zákona pravomocně rozhodnuto platebním výměrem. Pokud se bude jednat o první pochybení kalendářního roku 2022, bude na základě tohoto přechodného ustanovení vyloučen vznik této pokuty (aplikace nového znění § 101j zákona o dani z přidané hodnoty). Toto přechodné ustanovení se netýká pokut, které vzniknou v roce 2023.

K bodu 8

Toto přechodné ustanovení umožňuje plátcům, kteří mají sídlo v tuzemsku a nejsou skupinou, požádat do 5 dnů ode dne nabytí účinnosti tohoto přechodného ustanovení o zrušení registrace, pokud jejich obrat za 12 po sobě jdoucích kalendářních měsíců bezprostředně předcházejících dni nabytí účinnosti tohoto přechodného ustanovení přesáhl částku 1 000 000 Kč, ale nepřesáhl částku 2 000 000 Kč.

Pokud například přechodné ustanovení nabyde účinnosti dne 15. prosince 2022, pak plátce, který má sídlo v tuzemsku a není skupinou, může do 20. prosince 2022 požádat o zrušení registrace, pokud jeho obrat za období prosinec 2021 až listopad 2022 přesáhl částku 1 000 000 Kč, ale nepřesáhl částku 2 000 000 Kč.

V případě osob povinných k dani, které začaly uskutečňovat ekonomickou činnost po tomto datu, tj. které ekonomickou činnost vykonávají méně než 12 měsíců, se výše jejich obratu vypočítá za období, v němž byly osobami povinnými k dani. Pro účely tohoto přechodného ustanovení se tak neaplikuje podmínka pro zrušení registrace uvedená v § 106b odst. 1 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty, a to ta, že uplynul 1 rok ode dne, kdy se tento plátce stal plátcem.

Pokud například plátce začal uskutečňovat svou ekonomickou činnost 1. září 2022 (od tohoto dne je osobou povinnou k dani) a jako plátce je registrován od 1. října 2022 a přechodné ustanovení nabyde účinnosti dne 15. prosince 2022, pak může podle tohoto přechodného ustanovení požádat do 20. prosince 2022 o zrušení registrace, pokud jeho obrat za září 2022 až listopad 2022 přesáhl částku 1 000 000 Kč, ale nepřesáhl částku 2 000 000 Kč.

Toto přechodné ustanovení se uplatní i v případě plátce, který se stal plátcem až v průběhu období 12 po sobě jdoucích kalendářních měsíců bezprostředně předcházejících dni nabytí účinnosti tohoto přechodného ustanovení, ale předtím byl osobou povinnou k dani. Pro účely

tohoto přechodného období se tak neaplikuje podmínka pro zrušení registrace, že plátce musel mít status plátce po dobu 1 roku.

Toto přechodné ustanovení je konstruováno jako nový, speciální titul pro zrušení registrace plátce na žádost. Proces zrušení registrace bude probíhat obdobně jako v případě titulů pro zrušení registrace na žádost uvedených v § 106b zákona o dani z přidané hodnoty. I v tomto případě se tak uplatní § 106d zákona o dani z přidané hodnoty (s výjimkou *lex specialis* uvedeném v bodě 10 přechodných ustanovení).

K bodu 9

Plátcům podle § 6b a 6e zákona o dani z přidané hodnoty, jejichž obrat za 3 po sobě jdoucí kalendářní měsíce bezprostředně předcházející dni nabytí účinnosti tohoto přechodného ustanovení přesáhl částku 250 000 Kč, ale nepřesáhl částku 500 000 Kč, je umožněno, aby do 5 dnů ode dne nabytí účinnosti tohoto přechodného ustanovení požádali o zrušení registrace.

Pokud se například dědic stal podle § 6e zákona o dani z přidané hodnoty plátcem dne 15. srpna 2022, a přechodné ustanovení nabyde účinnosti 20. prosince 2022, může tento dědic do 25. prosince 2022 požádat o zrušení registrace, pokud v období září 2022 až listopad 2022 jeho obrat přesáhl částku 250 000 Kč, ale nepřesáhl částku 500 000 Kč.

V případě plátců podle § 6b nebo § 6e zákona o dani z přidané hodnoty, kteří se stali osobou povinnou k dani (začali uskutečňovat ekonomickou činnost) po 1. dni třetího kalendářního měsíce bezprostředně předcházejícího dni nabytí účinnosti přechodných ustanovení, tj. kteří ekonomickou činnost vykonávali přede dnem nabytí účinnosti přechodných ustanovení méně než 3 kalendářní měsíce, se výše jejich obratu vypočítá za období, v němž byli osobami povinnými k dani. Pro účely tohoto přechodného období se tak neaplikuje podmínka pro zrušení registrace plátce podle § 6b nebo § 6e zákona o dani z přidané hodnoty uvedená v § 106b odst. 3 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty, a to ta, že uplynuly 3 měsíce ode dne, kdy se tento plátce stal plátcem.

Pokud například osoba povinná k dani začala uskutečňovat svou ekonomickou činnost 1. října 2022 (od tohoto dne je osobou povinnou k dani), jako plátce podle § 6b zákona o dani z přidané hodnoty je registrována od 18. listopadu 2022, a přechodné ustanovení nabyde účinnosti dne 15. prosince 2022, pak může podle tohoto přechodného ustanovení požádat do 20. prosince 2022 o zrušení registrace, pokud její obrat za říjen a listopad 2022 přesáhl částku 250 000 Kč, ale nepřesáhl částku 500 000 Kč.

Toto přechodné ustanovení je konstruováno jako nový, speciální titul pro zrušení registrace plátce na žádost. Proces zrušení registrace bude probíhat obdobně jako v případě titulů pro zrušení registrace na žádost uvedených v § 106b zákona o dani z přidané hodnoty. I v tomto případě se tak uplatní § 106d zákona o dani z přidané hodnoty (s výjimkou *lex specialis* uvedeném v bodě 10 přechodných ustanovení).

K bodu 10

Toto přechodné ustanovení navazuje na úpravu obsaženou v přechodných ustanoveních pod body 8 a 9 a představuje *lex specialis* k § 106d odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty. Vzhledem ke skutečnosti, že se navrhuje, aby návrh zákona nabyl účinnosti k 1. lednu 2023, váže se ke stejnému okamžiku rovněž nejdřívější datum, kdy může plátce přestat být plátcem. Toto přechodné ustanovení zachovává mechanismus zmiňovaného § 106d odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty, tedy plátce přestane být plátcem dnem následujícím po dni oznámení rozhodnutí, kterým je mu zrušena registrace. Pouze nad rámec této úpravy stanovuje, že tento okamžik nebude nikdy dříve než den nabytí účinnosti tohoto zákona, i kdyby bylo rozhodnutí správce daně o zrušení registrace doručeno před tímto dnem.

K části sedmé – Změna daňového řádu

K čl. IX (§ 72 odst. 6)

Vzhledem k blížící se účinnosti novely zákona č. 300/2008 Sb., o elektronických úkonech a autorizované konverzi dokumentů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o elektronických úkonech“), má k 1. lednu 2023 dojít k významnému rozšíření osob, kterým bude *ex lege* zřízena datová schránka. Konkrétně nové znění § 3 rozšiřuje okruh fyzických osob, kterým Ministerstvo vnitra bezplatně zřídí datovou schránku. Toto rozšíření se týká těch fyzických osob, které poprvé použijí prostředek pro elektronickou identifikaci vydaný v rámci kvalifikovaného systému elektronické identifikace. V rámci § 4 odst. 1 a 3 zákona o elektronických úkonech současně dochází ke zřízení datové schránky *ex lege* v případě podnikajících fyzických osob a ustanovení § 5 tohoto zákona rozšiřuje okruh právnických osob, kterým bude ze zákona datová schránka zřízena. Na uvedená zřízení datové schránky v souladu s § 10 zákona o elektronických úkonech navazuje též zpřístupnění datové schránky *ex lege*.

Jakkoli je rozšíření uživatelů datových schránek z hlediska digitalizace obecně nepochybně žádoucí, je třeba v této souvislosti vzít v potaz i rizika spojená se vznikem povinnosti strpět doručení do datové schránky (včetně aplikace fikce doručení) ze strany orgánů veřejné moci a v případě vybraných podání v daňové oblasti též vznikem povinnosti činit tato podání povinně elektronicky. Podle § 72 odst. 6 daňového řádu totiž platí, že má-li daňový subjekt nebo jeho zástupce zpřístupněnu datovou schránku, která mu byla zřízena zákonem, je povinen formulářová podání (zejména daňová přiznání) učinit pouze elektronicky ve formě datové zprávy.

V této souvislosti hrozí riziko, že nikoli zanedbatelnému okruhu fyzických osob vzniknou výše zmíněné povinnosti, což může být u některých z nich provázáno silnou nelibostí. Tato nelibost se pak může přenést do aktivního odporu proti zavedenému pravidlu, který může vyústit v soudní přezkum z hlediska ústavní konformity a proporcionality takového řešení s rizikem nežádoucího retrospektivního účinku. Jako rizikovější lze přitom považovat nutnost strpět doručení klíčových dokumentů do datové schránky a navazující povinnost podávat daňová formulářová podání elektronicky u nepodnikajících fyzických osob. Zejména u nich existuje určitá nejistota, zda je daná osoba schopna tento prostředek komunikace fakticky používat. Zejména v případě starších osob nemusí použití prostředku pro elektronickou identifikaci znamenat, že daná osoba elektronickou komunikaci skutečně zvládá. V některých případech může jít o důsledek jednorázové asistované aktivity, která však pro další využívání již nebude standardně dostupná.

Nepřímý důsledek výše zmíněné novely by vedl díky stávajícímu znění § 72 odst. 6 daňového řádu ke vzniku povinnosti podávat daňová přiznání a další formulářová podání při správě daní elektronicky. V případě, že tak dotyčná osoba neučiní a zvolí pro učinění podání jinou formu, bude ze strany správce daně vyzvána k nápravě této vady podání (výzva doručovaná do datové schránky). K tomu z logiky věci může dojít pouze tehdy, pokud správce daně bude disponovat informací, že jde o osobu, které byla datová schránka zřízena ze zákona. Pokud dotyčná osoba ani na výzvu vadu neodstraní, bude následovat sankce v podobě pokuty ve fixní výši 1 000 Kč podle § 247a odst. 2 daňového řádu.

Efektivní aplikace pravidla o povinném činení elektronických podání při správě daní vůči osobám, kterým bude zřízena datová schránka *ex lege* dle pravidel zmiňované novely, je nicméně podmíněna tím, že tento způsob zřízení bude správcem daně patrný z informačního systému datových schránek, a takto zřízené datové schránky bude možné odlišit od datových schránek zřízených dobrovolně. V opačném případě bude schopnost vynucovat plnění dané povinnosti výrazně omezena a plnění na dodržování povinnosti se stane nevhodné

a neefektivní. Podle informace od správce systému informačních schránek, kterým je Ministerstvo vnitra, takové odlišení možné není a ani se k účinnosti výše zmíněné novely nepředpokládá.

U části subjektů mohou výše popsané důsledky vést k negativnímu vnímání jak plnění povinností při správě daní, tak nástroje v podobě datových schránek a digitalizace vůbec, jakož i ke zvýšení administrativní zátěže na straně podatelů i správců daně. Lze přitom předpokládat, že v řadě případů bude neschopnost aktivně se seznamovat s doručovanými dokumenty, jakož i porušení povinnosti podat formulářové podání při správě daní elektronicky důsledkem neinformovanosti (toto riziko lze nicméně zmírnit dostatečnou informační kampaní) či nízké elektronické gramotnosti (zde je hlavní rizikovou skupinou starší generace). V některých případech půjde ale též o projev vědomého odporu proti metodě, kterou je elektronizace zaváděna (v tomto ohledu lze odkázat např. na zkušenosti se zaváděním elektronické evidence tržeb). Většinu těchto negativ zřejmě neodstraní ani možnost datovou schránku na žádost opět znepřístupnit (která se nadto týká pouze části dotčených osob).

S ohledem na výše uvedené se navrhuje zredukovat povinnost podávat daňová formulářová podání elektronicky pouze na ty osoby disponující zpřístupněnou datovou schránkou, u kterých je tento status dán obligatorně bez možnosti jej zvrátit. Bude tak zachován stávající koncept, kdy je elektronická forma zákonem nařízena pouze těm osobám, které datovou schránku mít musí. Stávající množina vybraných právnických osob a podnikatelských profesí se tak od 1. ledna 2023 rozroste o veškeré podnikající fyzické osoby zapsané do zákonem stanovené evidence nebo rejstříku a veškeré právnické osoby zapsané v registru osob. Osob, které mají možnost si datovou schránku zřídit dobrovolně a současně mají možnosti z užívání této služby vystoupit, se povinnost podávat daňová formulářová podání elektronicky týkat nebude. Nebude tak činěno rozdílu mezi nepodnikajícími fyzickými osobami podle toho, jakým způsobem jim datová schránka byla zřízena.

K čl. X – přechodné ustanovení

Navrhuje se stanovit přechodné ustanovení, na jehož základě dojde k částečnému zániku dosud pravomocně neuložených pokut, u nichž je navrhována změna ve prospěch pachatele. Konkrétně půjde o pokutu za nesplnění povinnosti nepeněžité povahy podle § 247a odst. 2 daňového řádu, tj. pokutu za učinění povinně elektronického formulářového podání jinak než elektronicky. Navržené přechodné ustanovení má za cíl zajistit, že se účinky navržených změn v (novém) § 72 odst. 6 daňového řádu projeví nejen na případy, které nastanou ode dne účinnosti navrženého zákona, ale také zpětně. Pro tyto okruhy změn platí, že jsou pro dotčené osoby příznivější, neboť oproti stávajícímu stavu přináší eliminaci, nebo snížení sankčního postihu.

K části osmé – účinnost

K čl. XI

Základní účinnost se navrhuje k 1. lednu 2023.

Speciální účinnost dnem následujícím po dni vyhlášení tohoto zákona je nastavená pro přechodná ustanovení týkající se zvýšení obratu pro plátcovství v rámci novely zákona o dani z přidané hodnoty. Záměrem této dřívější účinnosti je umožnit dotčeným subjektům připravit se na nový režim tak, aby došlo k hladkému přesunu mezi stávajícím a novým režimem. Za tímto účelem se navrhuje dát dotčeným subjektům ještě před spuštěním nového režimu možnost požádat o zrušení registrace k dani z přidané hodnoty a současně zamezit zbytečným registracím k dani z přidané hodnoty u subjektů, které by tuto registraci v novém režimu musely vzápětí zrušit.