

Připomínky KDP ČR k návrhu zákona o úpravě podmínek inovativního a škálovatelného podnikání a o změně některých dalších zákonů

K § 2 písm. a)

V § 2 písm. a) je uvedeno, že rizikovou investicí je peněžitá investice do rozvíjejícího se podniku, u kterého hodlá investor v rané fázi uplatnit slevu od základu daně z příjmů podle zvláštního zákona, ...

Nerozumíme tomu, proč je riziková investice definována prostřednictvím skutečnosti, že u ní investor hodlá uplatnit daňovou výhodu. Uplatnění nezdánitelné části základu daně dle § 15 a násl. zákona o daních z příjmů (nejde tedy o „slevu od základu daně“ – použitá terminologie neodpovídá textu § 15 a násl.) je plně na vůli poplatníka – fyzické osoby. Zákon o daních z příjmů mu neukládá povinnost nezdánitelné části základu daně uplatnit, jedná se pouze o jeho právo. Pokud by byla riziková investice v § 2 vymezena tak, že se musí jednat o investici, u níž poplatník hodlá nezdánitelnou část základu daně uplatnit, znamenalo by to v praxi, že fyzická osoba je fakticky nucena tuto nezdánitelnou část základu daně uplatnit, aby byly naplněny podmínky rizikové investice podle návrhu. Pokud by odčitatelná položka od základu daně uplatněna nebyla, nejednalo by se tedy o rizikovou investici?

Je také nutné zohlednit, že zákon o úpravě podmínek inovativního a škálovatelného podnikání a o změně některých dalších zákonů má sloužit jako určitý „nosič“, na který mohou být následně navázány i další, případně nedaňové, výhody. Mohl by tak například vzniknout problém s uplatněním těchto výhod v případě, kdy by poplatník z různých důvodů předmětný odpočet neuplatnil, přestože by jinak splňoval podmínky pro jejich čerpání.

Dále je nutné zohlednit, že v budoucnu může například na základě politického rozhodnutí dojít k vypuštění předmětného odpočtu ze ZDP. V takovém případě je otázkou, jaký dopad by tato změna měla na fungování zákona o úpravě podmínek inovativního a škálovatelného podnikání a o změně některých dalších zákonů, zejména pokud by na existenci tohoto odpočtu byly navázány další výhody či právní důsledky.

Proto navrhujeme vypuštění § 2 písm. a).

K § 3

Záměr návrhu i důvodová zpráva podle našeho názoru jednoznačně vycházejí z toho, že právnická osoba se stává rozvíjejícím se podnikem až na základě zařazení do evidence. Samotné paragrafové znění však tuto základní skutečnost nestanoví. Vzhledem k tomu, že na status rozvíjejícího se podniku jsou navázány daňové důsledky, považujeme za vhodné odstranit jakoukoli pochybnost o okamžiku vzniku a významu tohoto statusu.

Navrhujeme doplnit přímo do § 3 zákona výslovné pravidlo, že rozvíjejícím se podnikem je právnická osoba, která byla pravomocně zařazena do evidence rozvíjejících se podniků.

K § 3 odst. 1 písm. c)

Kritérium obratu podle § 3 odst. 1 písm. c) návrhu je nastaveno obdobně nejednoznačně jako v případě kvalifikovaných zaměstnaneckých opcí (§ 6a zákona o daních z příjmů) případně jako v případě odpočtového celku (§ 34aa ZDP). Opakovaně uvádíme, že pokud nebude v ČR zavedeno koncernové zdanění, nedává smysl používat v ZDP koncernová kritéria. Takový postup výrazně komplikuje systém zdanění a přináší obtížně řešitelné, ne-li neřešitelné otázky, což se nám potvrdilo právě v případě zaměstnaneckých opcí a odpočtového celku.

Tato koncernová kritéria dávají smysl až poté, co bude v ČR zavedeno koncernové zdanění.

Podle návrhu se má jednat o obrat podle zákona o účetnictví. Nedokážeme si představit, jak se tato podmínka bude v praxi realizovat u zahraničních koncernů. Znamená to, že pro zjištění daného kritéria bude nezbytné zahraniční účetnictví zahraničních členů koncernu převést na účetnictví české? Pokud by tomu tak bylo, nejde jen o převod v rámci konkrétního účetního období, ale toto zahraniční účetnictví by bylo nezbytné převést na české účetní předpisy i historicky. Vůbec si nedokážeme představit, jak by v praxi bylo možné toto realizovat, aby bylo možné určit, zda je dané kritérium splněno, či nikoliv. Z návrhu také není patrné, k jakému datu se bude brát relevantní znění zákona o účetnictví pro účely výpočtu předmětného kritéria. To je vysoce aktuální vzhledem k připravovanému a projednávanému projektu nového zákona o účetnictví, kde mimo jiné budou mnohé výnosy zachycovány výrazně odlišně od současného stavu. Z návrhu také není zřejmé, jak budou celkové výnosy za seskupení počítány. Sečtou se prosté výnosy všech členů seskupení, nebo se bude postupovat jako v případě konsolidace a z výnosů budou vyloučeny vzájemné vztahy? Z návrhu není také vůbec patrné, jakým kurzem mají být zahraniční výnosy přepočteny a jak vůbec z pohledu daného kritéria budou zohledňovány kurzové rozdíly. Opakovaně zdůrazňujeme, že takovéto kritérium a jeho správný výpočet jsou v praxi nerealizovatelné.

K § 3 odst. 1 písm. d)

Podle zákona o obchodních korporacích lze zisk a jiné vlastní zdroje rozdělit nejen mezi společníky, ale také mezi jiné osoby, pokud tak určí společenská smlouva. Navrhované znění § 3 odst. 1 písm. d) však podmínku omezuje pouze na výplatu podílu na zisku nebo jiného obdobného plnění společníkům a na rozdělení jiných vlastních zdrojů společníkům.

Současné znění by proto mohlo vést k závěru, že právnická osoba splňuje podmínku pro zařazení do evidence i v případě, kdy zisk nebo jiné vlastní zdroje rozdělila nebo vyplatila jiné osobě než společníkovi. Takový výsledek by byl podle našeho názoru v rozporu se záměrem vyjádřeným v důvodové zprávě. Podle ní má tato podmínka zabránit zneužívání podpory společnostmi, které by na jedné straně získávaly podporu

a na druhé straně rozdělovaly zisk. Zisk podporovaných podniků má být směřován do reinvestic, výzkumu, vývoje, stabilizace a rozvoje podniku.

Doporučujeme proto, aby zákaz distribuce zisku nebo jiných vlastních zdrojů nebyl omezen pouze na distribuci ve prospěch společníků, ale vztahoval se také na distribuci ve prospěch jiných osob. Navrhujeme proto upravit § 3 odst. 1 písm. d) (i odpovídajícím způsobem upravit § 9 odst. 1 písm. e), bod 1), v opačném případě pak upravit znění důvodové zprávy.

K § 4 odst. 1 písm. a)

Návrh používá pojem „zaměstnanec“. Není však zřejmé, zda se tím rozumí zaměstnanec podle pracovněprávních předpisů, nebo zaměstnanec ve smyslu § 6 zákona o daních z příjmů, jehož vymezení je podstatně širší. Tuto otázku je nezbytné jednoznačně vyjasnit.

K § 4 odst. 4 písm. a)

Z textu ani důvodové zprávy není vůbec patrné, jak má rozvíjející se podnik zjistit, zda došlo k překročení maximální výše rizikového financování a zda má vůbec reálnou možnost tuto skutečnost zjistit.

K § 4 odst. 5

Navrhujeme vypustit podmínku, pokud byly tyto prostředky připsány na účet rozvíjejícího podniku bez zbytečného odkladu. I při zohlednění důvodové zprávy není zřejmé, o jaký časový interval se jedná, a jde o zcela neurčitý právní pojem, kdy jeho výklad má výrazné praktické dopady. Je také nutné zohlednit, že téměř ve všech případech jde o skutečnost, kterou jak investor, tak rozvíjející podnik nemá možnost jakýmkoliv způsobem ovlivnit. Budou tak vznikat zbytečné, nejednoznačné situace.

K § 6 odst. 1

Z návrhu není patrné, co se stane, pokud agentura poruší povinnost rozhodnout do 3 měsíců. Domníváme se, že v takovém případě by zde měla být fikce vyslovení souhlasu.

K § 6 odst. 2 a 3

V případě zamítnutí by součástí rozhodnutí podle našeho názoru jednoznačně mělo být jeho odůvodnění.

K § 6 - § 8

Z návrhu není patrné, zda rozhodování o zápisu je rozhodováním jednostupňovým nebo je možné proti němu uplatnit opravný prostředek. Tato skutečnost by měla být jednoznačně a nesporně popsána ideálně v textu zákona, případně minimálně v důvodové zprávě.

K § 8 odst. 3

Kvitujeme, že na základě našich předchozích připomínek je záměr, aby zamítavé rozhodnutí o zařazení do evidence bylo soudně přezkoumatelné. Nicméně na základě neformálních konzultací k této věci s právníky a soudci si nejsme zcela jisti, zda je z legislativně technického hlediska nejlepším řešením výslovné zakotvení této skutečnosti do textu právní normy tak, jak je to v § 8 odst. 3 návrhu. Proto navrhujeme z hlediska výsledného řešení tuto věc podrobně zkonzultovat s Ministerstvem spravedlnosti případně NSS tak, aby výsledné řešení bylo z právního hlediska v pořádku.

V této souvislosti zdůrazňujeme, že pokud by rozhodování o zápisu, resp. jeho zamítnutí bylo dvoustupňové, je možné žalobu uplatnit až proti rozhodnutí 2. stupně.

K § 9

1. Opakovaně uvádíme, že z hlediska toho, že podmínky pro zařazení do evidence nejsou zcela jednoznačné a nesporné, považujeme pro úspěch celého projektu za zcela nezbytné, aby měl rozvíjející podnik možnost se v případě pochybností o tom, zda nadále splňuje, či nesplňuje podmínky pro zařazení do dané evidence se obrátit na agenturu, která by v této věci vydala rozhodnutí, které by bylo možné napadnout soudní žalobou.

V opačném případě bude mít rozvíjející se podnik výraznou nejistotu a mohlo by to zhatit celý projekt.

2. V této souvislosti dále upozorňujeme, že dle našeho návrhu není z textu zcela zřejmé, zda řízení o vyřazení z evidence bude realizováno pouze na žádost rozvíjejícího se podniku nebo toto řízení bude mít agentura možnost zahájit ex offio.

3. Z návrhu také není zcela zřejmé, jaké promlčecí, resp. prekluzivní lhůty zde budou ve vztahu k případnému řízení o vyřazení z evidence, případně i k zápisu do evidence. Není také zřejmé, zda v této věci bude možné aplikovat mimořádné opravné prostředky typu obnovy či přezkumu řízení. Jde např. o to, jestli v případě, kdy bude rozvíjející se podnik zapsán do evidence, bude možné následně toto přehodnotit. Pokud ano, jakým způsobem a na základě jakých procesních instrumentů.

K § 12 - § 14

Z návrhu není patrné, podle jakých procesních předpisů se v daném případě bude postupovat. Považujeme za zcela nezbytné, aby tato skutečnost byla výslovně v právní normě uvedena, kdy např. může být sporné vzhledem k tomu, že benefity mají daňový charakter, zda se bude postupovat podle správního řádu nebo podle daňového řádu. Tuto skutečnost je v návrhu zákona nezbytně nutné upravit i ve vztahu k opatřením k nápravě dle § 12 a přestupkům dle § 13.

K § 17 a 22

1. Opakovaně uvádíme, že z hlediska daňového je zcela nevhodné, aby uvedený návrh nabyl účinnosti v průběhu kalendářního roku. Z tohoto hlediska tedy navrhujeme, aby

účinnosti nabyt 1.1.2028 s případnou možností retroaktivní aplikace ve prospěch daňových subjektů.

2. Přechodné ustanovení dle § 17 návrhu upravuje výlučně podmínky vzniku nároku na odpočet podle zákona o daních z příjmů, a proto by z legislativně-systematického hlediska mělo být přechodným ustanovením k části třetí, která novelizuje ZDP.

3. V návrhu pak zcela chybí přechodné ustanovení ve vztahu ke změně v uplatnění daňové ztráty.

Navrhovaná úprava do zákona o daních z příjmů

K § 15d

Návrh pracuje s investorem jako fyzickou osobou a s limitem odpočtu 5 mil. Kč na poplatníka. V praxi však může být investice financována z prostředků ve společném jmění manželů, případně mohou být podíl, dluhopis či pohledávka nabyté při investici součástí společného jmění. Návrh neřeší, který z manželů je v takové situaci investorem v rané fázi a kterému z manželů vzniká právo na odpočet. Navrhujeme tedy návrh o tento aspekt doplnit.

K § 15d odst. 1

1. V případě více rizikových investic navrhujeme vypustit povinnost poměrného uplatnění dle návrhu. Výsledkem by mohlo být to, že pokud bude z různých důvodů jedna z investic úspěšně zpochybněna, mohlo by dojít u fyzické osoby k doměření daně i když u ostatních nezpochybněných investic, které by výrazně překračovaly stanovený limit, by ke zpochybnění nedošlo. Takový závěr považujeme za rozporný s principem a podstatou dané právní úpravy a je také podle našeho názoru minimálně sporné, zda by takovýto závěr nebyl v rozporu s ústavními mantinely zdanění. Mimo to se nám jeví jako velmi komplikované, jak tento povinný poměr realizovat v případě více investic v kombinaci s uplatňováním v rámci pěti zdaňovacích období.

Mělo by tedy platit, že pokud poplatník u jakékoliv investice v daném roce splní podmínku pro její uplatnění, započítá se do limitu 5 mil. Kč. Mělo by být ponecháno zcela na rozhodnutí poplatníka, kterou z rizikových investic si přeje v daném zdaňovacím období uplatnit.

2. Jak jsme již uváděli dříve, považujeme za zcela nezbytné výslovně vyjasnit otázku, zda bude fyzická osoba oprávněna zpětně měnit způsob rozvržení uplatnění nezdánitelné části základu daně, a to jak prostřednictvím dodatečného daňového přiznání, tak i v rámci jiných daňových řízení (například v odvolacím řízení či při daňové kontrole).

V této souvislosti zasíláme odkaz na avizovaný rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové (31 Af 37/2019-67 ze dne 19. 5. 2021) a stanovisko GŘ (Dotaz veřejnosti č. 441 ze dne 2. 6. 2026 k uplatnění daňových odpisů), které nejsou ve vzájemném souladu. Domníváme se proto, že tuto otázku je nezbytné výslovně řešit alespoň v důvodové zprávě.

3. Z formulace § 15 odst. 8 („lze odečíst“) a z § 15d odst. 4 podle našeho názoru plyne, že uplatnění odpočtu je právem, nikoli povinností poplatníka. Poplatník tedy nemusí odpočet uplatnit již v prvním roce ani tehdy, má-li dostatečný základ daně, případně může uplatnit pouze jeho část. Pro právní jistotu poplatníků navrhuje v důvodové zprávě výslovně potvrdit, že poplatník má právo zvolit, zda, v jaké výši a v kterém z přípustných zdaňovacích období odpočet uplatní.

4. Limit 5 mil. Kč se stanoví za zdaňovací období a § 4 odst. 5 návrhu zákona o podmínkách inovativního a škálovatelného podnikání váže datum poskytnutí investice na skutečný peněžní tok. Není však výslovně řešeno, jak postupovat, pokud je jedna smluvně sjednaná riziková investice poskytována v několika tranších ve více zdaňovacích obdobích. Doporučujeme tedy do návrhu doplnit postup, je-li riziková investice poskytována po částech.

5. Podmínka investora v rané fázi se posuzuje ve vztahu ke konkrétnímu rozvíjejícímu se podniku a zahrnuje mimo jiné prohlášení podle § 4 odst. 1 písm. c). Podle současného znění se proto nabízí závěr, že fyzická osoba může sama ovlivnit, které z jejích investic se budou kvalifikovat pro odpočet, tím, že u některé investice prohlášení neučiní. Taková investice by následně nevstupovala ani do poměrného rozdělení limitu 5 mil. Kč podle § 15d odst. 1 ZDP. Tento postup může být v praxi z hlediska jednoduchosti chtěný. Například při investici 100 mil. Kč do společnosti A a 1 mil. Kč do společnosti B by se podle aktuálního znění obě investice poměrně započítávaly do odpočtu. Pokud však investor u společnosti B neučiní prohlášení podle § 4 odst. 1 písm. c), nebude vůči této společnosti investorem v rané fázi a tato investice do odpočtu nevstoupí, čímž se související administrativa zjednoduší. Prosíme o potvrzení, že je naše chápání správné a postup možný.

K § 15d odst. 2

Pokud vyjdeme z důvodové zprávy, smyslem odst. 2 je zřejmě zachytit situace, v nichž vzniká povinnost daný odpočet vrátet. Domníváme se však, že současné znění tomu jazykově neodpovídá, a proto navrhuje jeho následující úpravu.

*„K **navrácení** odpočtu na podporu rizikových investic do rozvíjejících se podniků v části odpovídající rizikové investici podle zákona upravujícího podmínky inovativního a škálovatelného podnikání dochází, pokud.....“*

K § 15d odst. 2 písm. a) a b)

Navrhované znění § 15d odst. 2 písm. a) a b) není podle našeho názoru plně v souladu s vymezením rizikové investice podle návrhu zákona upravujícího podmínky inovativního a škálovatelného podnikání.

Rizikovou investicí může být podle tohoto zákona mimo jiné příplatek mimo základní kapitál, úvěr, zápůjčka, dluhopis nebo obdobný nástroj. Ustanovení § 15d odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů však upravuje pouze převod pohledávky z úvěru a písmeno b) pouze splátku jistiny úvěru. Zápůjčka ani obdobný nástroj v těchto ustanoveních uvedeny nejsou.

Současně upozorňujeme, že příplatek mimo základní kapitál je výslovně uveden jako jedna z možných forem rizikové investice, avšak jeho vrácení není mezi skutečnostmi vedoucími k navrácení odpočtu podle § 15d odst. 2 písm. b) uvedeno.

Dále upozorňujeme, že obecný pojem „pohledávka z úvěru“ může zahrnovat nejen pohledávku na vrácení skutečně poskytnuté jistiny, ale také samostatnou pohledávku na úrok nebo jiné příslušenství. Převodem úrokové pohledávky však investor nepřevádí samotnou rizikovou investici a nadále nese riziko spojené s návratností skutečně poskytnutých peněžních prostředků. Přesto by podle současného znění mohl převod i relativně nevýznamné úrokové pohledávky vést k navrácení odpočtu vztahujícího se k celé rizikové investici.

Obdobná situace může vzniknout u dluhopisu, pokud poplatník převede samostatnou pohledávku na výnos z dluhopisu nebo jiné příslušenství, aniž by převedl samotný dluhopis nebo právo na splacení jeho jmenovité hodnoty. Navrhujeme proto jasně rozlišit mezi převodem samotné kapitálové expozice, který má vést k navrácení odpočtu, a převodem pouhého výnosu nebo příslušenství, který by tento následek vyvolat neměl.

Dále upozorňujeme na případy, kdy je úrok nebo jiné příslušenství podle smlouvy kapitalizováno a stane se součástí jistiny úvěru nebo zápůjčky. Takto vzniklé navýšení jistiny nebylo rozvíjejícím se podniku skutečně poskytnuto v penězích a nebylo ani součástí rizikové investice, ze které vznikl odpočet. Jeho splacení by proto podle našeho názoru nemělo vést k navrácení odpočtu pouze proto, že se kapitalizovaný úrok podle soukromoprávního ujednání stal součástí jistiny.

V případě konvertibilního úvěru, zápůjčky, dluhopisu nebo obdobného nástroje pak upozorňujeme, že není jednoznačné, zda konverze takového nástroje na podíl nebo účastnický cenný papír rozvíjejícího se podniku nemůže představovat převod podílu, dluhopisu nebo pohledávky na jinou osobu podle § 15d odst. 2 písm. a). Podle našeho názoru by samotná konverze neměla vést k navrácení odpočtu. Investor při ní svou investici nepřevádí třetí osobě ani z rozvíjejícího se podniku nevystupuje. Současné je však nutné zachovat tříletou podmínku také ve vztahu k podílu nebo účastnickému cennému papíru získanému konverzí.

K § 15d odst. 2 písm. c) a odst. 3

Při vyřazení podniku z evidence z důvodu nepravdivých, neúplných nebo nepřesných údajů se status podle § 9 odst. 1 písm. f) ruší zpětně. § 15d odst. 2 písm. c) na takové vyřazení váže povinnost navrátit odpočet a odstavec 3 tuto povinnost realizuje vznikem nového příjmu podle § 10. Návrh nestanoví časovou hranici, do kdy může být o zpětném vyřazení z tohoto důvodu rozhodnuto. Investor tak může nést potenciálně velmi dlouhé až neomezené riziko dodanění, přestože nemusel mít možnost správnost údajů předložených podnikem při certifikaci ovlivnit. Zákon by proto měl stanovit přiměřenou objektivní časovou hranici pro zpětné vyřazení z evidence nebo alespoň pro daňový důsledek na straně investora.

§ 15d odst. 3 ZDP

Text navrhovaného ustanovení je z legislativně-technického hlediska problematický zejména z důvodu, že navrhované znění lze vykládat tak, že k navrácení odpočtu může dojít až poté, co nejprve vznikne příjem podle § 10 zákona o daních z příjmů. Takový výklad by však byl v rozporu se záměrem novely.

Považovali bychom za vhodné, aby bylo jednoznačně stanoveno, že skutečnosti uvedené v § 15d odst. 2 zákona o daních z příjmů se považují za příjem podle § 10. Zároveň bychom doporučovali v důvodové zprávě výslovně uvést, že se jedná o právní fikci příjmu. Tomu by podle našeho názoru měl odpovídat i text zákona, který by měl použít sousloví „má se za to“, případně jiné vhodné vyjádření právní fikce.

Také bychom doporučovali jednoznačně vymezit, zda v případě vzniku skutečností uvedených v § 15d odst. 2 zákona o daních z příjmů, které mají zapříčinit navrácení již uplatněného odpočtu, jde o příjem podle § 10 zákona o daních z příjmů ve zdaňovacím období, v němž byly podmínky porušeny (tj. obdobná právní úprava jako v případě vzniku příjmu podle § 10 zákona o daních z příjmů při porušení podmínek pro uplatnění daňové podpory u produktů na stáří - § 15b odst. 5 zákona o daních z příjmů).

Nebo zda má být navrhovaná právní úprava vykládána tak, že v případě porušení podmínek vzniká poplatníkovi – fyzické osobě – povinnost podat dodatečná přiznání k dani z příjmů za nepřekludovaná zdaňovací období, v rámci kterých byla daná riziková investice uplatněna? Postup zamýšlený zákonodárcem by měl být také dostatečně odůvodněn v důvodové zprávě, aby byl postup pro poplatníky jednoznačný.

Dále dáváme ke zvážení, zda je záměrem zákonodárce vracet odpočet za všechna předchozí zdaňovací období, v nichž byl uplatněn, pokud má být odpočet vrácen ve zdaňovacím období, v němž došlo k porušení podmínek, nebo zda má být navrácení odpočtu nějak časově omezeno (opět viz obdobná úprava v případě produktů na stáří podle § 15b odst. 5 zákona o daních z příjmů).

Nabytí rizikové investice děděním nebo jiným způsobem než převodem

Z navrhovaného znění zákona není zcela zřejmé, jak mají postupovat poplatníci, kteří rizikové investice zdědí nebo je nabydou z jiného titulu než převodem.

Z textu zákona bychom se spíše klonili k závěru, že těmto poplatníkům již podle navrhovaného § 15d odst. 3 nemůže vzniknout příjem. Nejsme si však jisti, zda jde o zamýšlený důsledek. Případně doporučujeme postup alespoň stručně ozřejmit v důvodové zprávě.

U situace podle § 15d odst. 2 písm. c), kdy příjemce rizikové investice uvedl nepravdivé údaje, bychom naopak očekávali, že k navrácení odpočtu dojde vždy, ačkoliv tomu současné znění zákona nenapovídá. Zároveň si uvědomujeme, že u dědiců by takové řešení mohlo představovat poměrně závažný praktický problém.

K § 34 odst. 1

1. V této souvislosti opakovaně zdůrazňujeme, že prodloužení lhůty pro uplatnění daňové ztráty s sebou nese pro poplatníky i výrazné negativum v podobě prodloužení prekluzivní lhůty. Pokud lhůta pro uplatnění ztráty bude prodloužena z 5 na 7 let, znamená to, že pro zdaňovací období, ve kterém byla ztráta uplatněna bude v souladu s § 38r odst. 2 ZDP a relevantní ustálenou judikaturou NSS základní prekluzivní lhůta 10 let. To pro mnohé poplatníky může výrazně negovat výhodu spojenou s prodloužením lhůty pro uplatnění daňové ztráty. Negativním důsledkům, které jsou spojeny s takto extrémně dlouhou prekluzivní lhůtou se poplatníci mohou vyhnout tím, že se vzdají práva na uplatnění ztráty do budoucna. Tím se však v zásadě neguje daňový benefit, který je návrhem poplatníkům poskytnut. Opakovaně i v minulosti jsme uváděli, že tento nepříjemný stav je možné v zásadě bez jakýchkoliv negativních propadů na straně státu změnit tím, že při rozhodování nepůjde o pouhé ultimátní rozhodnutí, zda poplatník do budoucna ztrátu uplatní či nikoliv, ale zároveň by si poplatník mohl vybrat počet zdaňovacích období, které považuje za dostatečné pro uplatnění daňové ztráty v rámci zákonného limitu (v nyní posuzovaném případě 7 zdaňovacích období). Princip a ostatní pravidla by zůstala stejná jako doposud, tj. jednalo by se o nevratné rozhodnutí v rámci podávání daňového přiznání za zdaňovací období, kdy byla ztráta docílena. Prakticky by si tak poplatník vybíral z intervalu 0-7 zdaňovacích období. Tím by zůstaly zachovány výhody předloženého návrhu a zároveň by poplatník mohl zvažovat a na základě toho se rozhodnout, vzhledem k prodloužení lhůty, kdy může správce daně zahájit daňovou kontrolu. Považujeme za důležité, aby takovéto rozhodnutí platilo jak pro nyní prodlužovanou lhůtu 7 zdaňovacích období, tak pro základní lhůtu pro uplatnění daňové ztráty v délce pěti zdaňovacích období.

2. Dále uvádíme některé další podrobnosti k tomuto našemu návrhu. Jde o možnost výslovně stanovit rozsah (rozmezí) budoucího uplatnění daňové ztráty.

Navrhovaná úprava je jednoznačně prospěšná pro podnikatelské prostředí. Zohledňuje skutečnost, že v současné ekonomické situaci je pravděpodobnější, že podnikatelé budou, byť pouze dočasně, dosahovat daňových ztrát. Zároveň nemá mít přímé dopady na státní rozpočet ani by neměla znamenat zvýšení administrativních nákladů na straně státu.

Navrhovaná úprava navíc logicky navazuje na stávající koncepci zákona o daních z příjmů, kterou samo Ministerstvo financí do zákona správně zavedlo. V současné době má poplatník možnost vzdát se práva na uplatnění daňové ztráty v budoucích zdaňovacích obdobích. Pokud tak neučiní, může daňovou ztrátu uplatnit v následujících pěti zdaňovacích obdobích. Současně však využití tohoto práva vede k prodloužení prekluzivní lhůty podle § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů.

Současná právní úprava proto umožňuje poplatníkovi zvážit výhody a nevýhody obou variant a rozhodnout se, zda možnost uplatnění daňové ztráty využije, nebo se jí vzdá. Toto rozhodnutí činí jednorázově v termínu pro podání daňového přiznání a nelze je následně měnit.

Navrhovaná úprava by tento princip pouze rozšířila. Poplatník by se nerozhodoval pouze mezi dvěma krajními variantami (uplatnit či neuplatnit daňovou ztrátu), ale mohl by si zvolit dobu jejího uplatnění v rozsahu od 0 do 5 zdaňovacích období, případně

od 0 do 7 zdaňovacích období podle navrhované právní úpravy. Vedle možnosti zcela se vzdát práva na uplatnění daňové ztráty by tak měl možnost pouze omezit dobu jejího budoucího uplatnění například na jedno, dvě, tři nebo čtyři zdaňovací období. Tomu by odpovídalo i přiměřené zkrácení prodloužení prekluzivní lhůty. Stejně jako podle současné právní úpravy by poplatník své rozhodnutí učinil nejpozději v termínu pro podání daňového přiznání za zdaňovací období, ve kterém daňová ztráta vznikla, a toto rozhodnutí by bylo nevratné. Rozdíl by spočíval pouze v tom, že by nešlo o rozhodnutí typu „vše, nebo nic“, ale o možnost přiměřeně omezit dobu budoucího uplatnění daňové ztráty.

Chtěli bychom zdůraznit, že pokud by nebyl návrh doplněn v souladu s naší připomínkou, bude díky extrémně dlouhé prekluzivní lhůtě výrazně znegován jeho přínos pro poplatníky a v extrému by mohl vést k tomu, že poplatníci vůbec nevyužijí možnost uplatnění ztráty do budoucna. V této souvislosti bychom chtěli zdůraznit, že v některých případech by se zde mohli poplatníci, kteří by byli rozvíjejícím podnikem, dostat do horší situace, než pokud by jimi nebyli. V takovém případě by totiž lhůta na uplatnění daňové ztráty byla 5 let a v návaznosti na to by prekluzivní lhůta byla 7 let. Pokud by se však jednalo o rozvíjející podnik, byla by ztráta uplatnitelná po dobu 7 let a na to navazující prekluzivní lhůta by byla 10 let. Poplatník by měl možnost se práva na uplatnění ztráty vzdát, ale nemohl by se dostat do situace, kdy by lhůta pro uplatnění ztráty byla 5 let a v návaznosti na to by prekluzivní lhůta byla 8 let. To je dalším argumentem pro přijetí našeho pozměňovacího návrhu.

3. Je třeba vyjasnit dopady na společnost v případě, kdy bude následně zjištěno, že společnost nesplnila podmínky rozvíjejícího podniku. Znamenalo by to zpětné zkrácení lhůty pro uplatnění daňové ztráty ze sedmi na pět let?

Pokud by poplatník uplatnil odpočet ztráty v šestém roce, znamenalo by to následné doměření daně z důvodu neoprávněného uplatnění daňové ztráty?

Navazující otázkou je rovněž to, zda by v takovém případě došlo i ke zpětnému zkrácení prodloužené prekluzivní lhůty podle § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů ze 7 + 3 let na 5 + 3 roky.

Důvodová zpráva uvádí, že možnost využít sedmiletou dobu pro uplatnění daňové ztráty má zůstat zachována i tehdy, pokud je podnik následně vyřazen z evidence proto, že byl do evidence zapsán na základě nepravdivých údajů. Tento deklarovaný záměr však podle našeho názoru není jednoznačně promítnut do paragrafového znění. Podle § 34 odst. 1 má být pro sedmiletou lhůtu rozhodující, že poplatník byl na konci období, za které byla ztráta stanovena, rozvíjejícím se podnikem. Současně však § 9 odst. 1 písm. f) návrhu umožňuje zánik statusu zpětně ke dni, kdy rozhodnutí o zařazení do evidence nabylo právní moci. Pokud tento den předchází konci příslušného zdaňovacího období, může při striktním výkladu po zpětném vyřazení chybět základní podmínka § 34 odst. 1. Navrhujeme tuto problematiku legislativně upravit.

K § 38na odst. 4

V této souvislosti upozorňujeme, že v návrhu chybí úplné znění § 38na a navrhujeme tedy jeho doplnění.

Z věcného hlediska pak navrhujeme, aby bylo možné i vůči novému ustanovení § 38na odst. 4 ZDP uplatnit editační povinnost dle § 38na odst. 8 ZDP v současném znění. Vzhledem k absenci úplného znění si nejsme jisti, zda tomu tak dle návrhu skutečně je.

Ostatní

Nad rámec výše navrhované právní úpravy bychom rádi upozornili na stávající chybu v zákoně o daních z příjmů, kterou by bylo vhodné v rámci této novely odstranit. Stávající § 10 odst. 4 zákona o daních z příjmů zní následovně:

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

*Příjmem poplatníka, kterému plyne příjem podle odstavce 1 písm. a) z chovu včel a u kterého nepřekročí ve zdaňovacím období počet včelstev 50, je částka 1 000 Kč na jedno včelstvo. Příjmem podle odstavce 1 písm. q) je také kursový zisk při směně peněz z účtu vedeného v cizí měně, nejedná-
li se o účet zahrnutý v obchodním majetku, s výjimkou kursového zisku při směně peněz
z účtu vedeného v cizí měně na evropském regulovaném trhu nebo na obdobném za hraničním regulovaném trhu, na kterém se obchody s těmito měnami uskutečňují.“*

Stávající § 10 odst. 5 zákona o daních z příjmů zní následovně:

„(5) U příjmů podle odstavce 1 písm. b) je výdajem cena, za kterou poplatník věc prokazatelně nabyt, a jde-li o věc nabytou bezúplatně, cena určená podle zvláštního právního předpisu o oceňování majetku 1a) ke dni nabytí. Jde-li o hmotný majetek odpisovaný podle § 26 a následujících, který byl zahrnut do obchodního majetku pro výkon činnosti, ze které plyne příjem ze samostatné činnosti, nebo sloužil k nájmu, je výdajem zůstatková cena podle § 29 odst. 2. Jde-li o věc získanou směnou nebo výhrou, vychází se z ceny podle zvláštního předpisu 1a) (§ 3 odst. 3). Výdajem jsou též částky prokazatelně vynaložené na technické zhodnocení, opravu a údržbu věci, včetně dalších výdajů souvisejících s uskutečněním prodeje s výjimkou výdajů na osobní potřebu poplatníka. K hodnotě vlastní práce poplatníka na věci, kterou si sám vyrobil nebo vlastní práci zhodnotil, se při stanovení výdajů nepřihlíží. U příjmů z úplatného převodu cenných papírů lze kromě nabývací ceny akcie nebo kmenového listu a pořizovací ceny ostatních cenných papírů uplatnit i výdaje související s uskutečněním úplatného převodu a platby za obchodování na trhu s cennými papíry při pořízení cenných papírů. Výdaje, které převyšují příjmy podle odstavce 1 písm. b), c), f) a g) v tom zdaňovacím období, kdy poprvé plynou splátky nebo zálohy na prodej

věcí, na budoucí prodej nemovité věci nebo na prodej účasti na společnosti s ručením omezeným, komanditní společnosti, podílu na základním kapitálu družstva nebo pohledávky podle § 33a zákona o úpravě vlastnických vztahů k půdě a jinému zemědělskému majetku, mohou být uplatněny v tomto zdaňovacím období až do výše tohoto příjmu. Jestliže příjem plyne i v dalších zdaňovacích obdobích, postupuje se obdobně, a to až do výše celkové částky, kterou lze podle tohoto ustanovení uplatnit. U příjmů podle odstavce 1 písm. b) je výdajem vrácená záloha, i když je vrácena v jiném zdaňovacím období. U příjmu plynoucího z odvolání daru je výdajem úhrada za zhodnocení daru. U příjmů podle odstavce 1 písm. h) bodů 2 až 6 je výdajem pouze vklad do hazardní hry.

*U příjmů podle **odstavce 1 písm. q)** je výdajem také kursová ztráta při směně peněz z účtu vedeného v cizí měně, nejedná-li se o účet zahrnutý v obchodním majetku, s výjimkou kursové ztráty při směně peněz z účtu vedeného v cizí měně na evropském regulovaném trhu nebo na obdobném zahraničním regulovaném trhu, na kterém se obchody s těmito měnami uskutečňují.“*

V těchto ustanoveních byl nedopatřením ponechán chybný odkaz na písmeno q) namísto nového písmena r), které upravuje všechny ostatní příjmy neuvedené pod výše uvedenými písmeny a pod které by měl být kurzový zisk či ztráta zahrnut (mělo tedy dojít k posunu odkazu na písmeno r)). Tento posun by zohledňoval znění zákona o daních z příjmů před novelou a byl by v souladu se záměrem zákonodárce před vložením písmene q).

Je zjevné, že se jedná o chybu způsobenou novelou účinnou od 1. ledna 2026. Pod písmeno q) byly po novele zákona o daních z příjmů účinné od 1. ledna 2026 nově zařazeny příjmy podle § 6a odst. 7 zákona o daních z příjmů plynoucí z uplatnění kvalifikovaných zaměstnaneckých opcí.

Nejenže jsou chybné odkazy v § 10 odst. 4 a 5 zákona o daních z příjmů, byl ponechán chybný odkaz i v § 10 odst. 3 zákona o daních z příjmů (viz níže). Ten v současném znění zákona způsobuje, že příjmy plynoucí z uplatnění kvalifikovaných zaměstnaneckých opcí (§ 10 odst. 1 písm. q) zákona o daních z příjmů) spadají do souhrnného limitu 50 000 Kč pro osvobození ostatních příjmů od daně z příjmů, což bezpochyby nebyl podle důvodové zprávy k novele zákona o daních z příjmů účinné od 1. ledna 2026 záměr zákonodárce.

Stávající § 10 odst. 3 zákona o daních z příjmů zní následovně:

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

*a) **ostatní příjmy spadající do jednotlivého druhu příjmu jiného než podle odstavce 1 písm. b) nebo c), odstavce 1 písm. f) bodu 2, odstavce 1 písm. h) bodů 2 až 6 nebo odstavce 1 písm. m), n) nebo p), pokud úhrn příjmů spadajících do tohoto druhu příjmu nepřesáhne ve zdaňovacím období 50000 Kč; je-li tento ostatní příjem samostatným základem daně pro daň vybíranou srážkou podle zvláštní sazby daně nebo příjmem zahrnovaným do samostatného základu daně zdaňovaného sazbou daně podle § 16a, je od daně osvobozen, pokud výše tohoto příjmu nepřesahuje 50000 Kč,**“*

Navrhujeme proto výše uvedená ustanovení zákona o daních z příjmů v rámci novely upravit a odstranit tím uvedené legislativní chyby.

Zpracovali: Lenka Nováková, vedoucí Sekce DPFO, Jiří Nesrovnal, člen Prezidia KDP ČR a vedoucí Sekce DPPO,

Připomínky zaslali: Aleš Havlín, Lenka Nováková, vedoucí Sekce DPFO, Jiří Nesrovnal, člen Prezidia KDP ČR a vedoucí Sekce DPPO, Marie Velflová, členka Prezidia KDP ČR, Miroslav Holoubek, člen sekce DPFO.