

Připomínky KDP ČR ke komplexnímu pozměňovacímu návrhu novely zákona o daních z příjmů v rámci doprovodného zákona k novému zákonu o účetnictví

Č. res.	Autor	Č. př.	Dotčené ustanovení	Připomínka	Vypořádání
		1	Obecně	1. Dopředu bychom chtěli zdůraznit a velmi ocenit změnu přístupu a koncepce při přípravě novely ZDP, která navazuje na nový zákon o účetnictví. Jde o přístup a postup, o který jsme od počátku volali a který je přesně v duchu našich předchozích připomínek, tj. aby tato novela řešila pouze to, co souvisí s novým zákonem o účetnictví. Oceňujeme také způsob, jakým byly tyto práce v poslední době realizovány, včetně především organizace a vedení pracovní skupiny ze strany Jiřího Peláka. Na druhé straně jsme opakovaně upozorňovali na to, že máme velké obavy vzhledem k velmi napnutému časovému harmonogramu těchto prací. V průběhu prací se ukázalo, že z hlediska novelizace ZDP bylo v zásadě nutné na projektu začít pracovat zcela od začátku. Ukazuje se také, že vzhledem k tomu, že jde o zcela zásadní a koncepční změnu, nejsou nezbytné změny v oblasti daně z příjmů triviální, ale je nutné je dostatečně promyslet a zohlednit jejich možné souvislosti a návaznosti. Z tohoto hlediska proto obecně navrhuje prodloužení časového harmonogramu příprav změn v oblasti daně z příjmů. Máme totiž vážné obavy, že v krátkém časovém intervalu nebudou identifikovány všechny zásadní problémy a otázky, které může tento zcela zásadní projekt přinést. Přitom máme na mysli nikoliv běžné nedostatky a případné chyby, které takovýto projekt jistě přinese a které by bylo možné odstranit v legisvacanční době, ale zcela zásadní a koncepční nesoulady, které v krátkém časovém intervalu nemusí být objeveny, a to jak ze strany MF, tak ze strany naší (ostatních připomínkových míst). Z tohoto hlediska je také potřebné zmínit, že v současné době nejsou ještě vůbec k dispozici přechodná ustanovení, a to jak k ZDP, tak k účetním předpisům, která by měla řešit například úpravu základu daně při přechodu na nové účetní předpisy, resp. zdanění dle IFRS, či otázky „migrace“, tj. přechody či převody majetku mezi poplatníky s aktuálním a peněžním základem daně. Zatím vůbec nebyly diskutovány ani předloženy návrhy změn v ZoR. Předchozí práce nám jednoznačně potvrdily, že tato ustanovení budou velmi problematická a na základě jejich konečného znění bude dle našeho názoru v některých	

			případech nutné vrátit se k úpravě, která se týká celé oblasti změn v daních z příjmů. Dalším důvodem je, že v tuto chvíli nejsou k dispozici vyhlášky, přičemž mnohé daňové dopady mají být dle návrhu v detailu, který je nezbytný pro zdanění, řešeny až právě v těchto vyhláškách (jde například o oblast definice majetku), což platí bez ohledu na to, že v připomínkách navrhujeme jiné koncepční řešení. Na základě toho tedy navrhujeme, aby došlo k prodloužení lhůt pro úpravy a připomínkování novely daně z příjmů a samozřejmě v návaznosti na to také k prodloužení legisvakční lhůty. To kromě výše zmíněného souvisí s dostatečným časem na přípravu, jak na straně finanční správy, tak daňových poplatníků. Z tohoto hlediska jako první reálný termín možné účinnosti vidíme 1. 1. 2030. 2. V této souvislosti máme otázku, zda se počítá s úpravami ZoR oproti znění, které je navrženo v rámci sněmovního tisku č. 64. V každém případě doporučujeme podrobně zanalyzovat, zda nebude nutné v souvislosti s navrhovanými změnami provést odpovídající úpravy také v ZoR. 3. Návrh zákona obsahuje určitou formu odůvodnění, které však neodpovídá standardům důvodové zprávy. Vzhledem k tomu, o jak zásadní úpravu zákona o daních z příjmů se jedná, navrhujeme, aby proběhla revize odůvodnění a připravila se důvodová zpráva, která bude zdrojem výkladu nové úpravy do budoucna. Například k § 24 odst. 2 písm. y) ZDP považujeme tuto větu odůvodnění za velmi zavádějící: „Ustanovení, byť se jeho dikce nemění, musí být v souladu s jeho gramatickým zněním vykládáno tak, že účetní hodnota pohledávky je daňově uznatelná bez ohledu na to, jak a zda se o pohledávce účtuje.“ Některá odůvodnění naopak obsahují překlupy, jako například v této části má být namísto nemovitý majetek uveden pojem nehmotný majetek: „Stávající znění hovoří o hmotném majetku s odkazem na účetní předpisy, NZÚ však nově používá pojmy „stálé hmotné aktivum a investiční aktivum“. Pojem nemovitý majetek zůstává zachován, neboť bude nově definován v § 21h.“	
		2	§ 4 odst. 1 písm. a) až c) ve spojení s navrhovaným § 21d odst. 6 Z důvodové zprávy vyplývá, že po nabytí vlastnického práva k předmětu finančního leasingu má být pro účely časových testů zachována návaznost na předchozí zařazení práva užívání z finančního leasingu do obchodního majetku. Tato skutečnost však není přímo a jednoznačně vyjádřena v ustanoveních upravujících osvobození příjmů.	

				Pravidlo ovlivňuje okamžik počátku běhu časového testu a dobu vyloučení z osvobození. S ohledem na zásadu právní jistoty by nemělo být dovozováno pouze z obecného pravidla o kontinuitě nebo z důvodové zprávy.	
		3	§ 6 odst. 6	Ustanovení obsahuje formulaci „ve výši určeného procenta vstupní ceny tohoto vozidla nebo práva užívání z finančního leasingu, jehož je toto vozidlo předmětem, ...“. Z takto navrženého znění není zcela zřejmé, jak bude stanovena hodnota nepeněžního příjmu na straně zaměstnance v případě, kdy mu zaměstnavatel bezplatně poskytne služební automobil pro služební i soukromé účely, a tento automobil byl pořízen formou finančního leasingu. Navíc použití vstupní ceny práva užívání z finančního leasingu může vést k rozdílnému ocenění zaměstnaneckého benefitu u ekonomicky srovnatelných vozidel podle způsobu jejich financování. Vstupní cena práva užívání může obsahovat finanční složku, vedlejší výdaje nebo jiná plnění, která nesouvisí s hodnotou vozidla poskytovaného zaměstnanci. Výše nepeněžního příjmu zaměstnance by neměla záviset na smluvní struktuře financování vozidla.	
		4	§ 6a odst. 5	<i>Skupinu kvalifikovaného zaměstnavatele pro účely § 6a tvoří</i> a) ovládající osoba, která - není ovládána jinou účetní jednotkou podle zákona upravujícího účetnictví nebo zahraniční účetní jednotkou s povinností vést účetnictví podle právních předpisů státu, podle jehož právních předpisů byla založena nebo zřízena, a - je účetní jednotkou podle zákona upravujícího účetnictví nebo zahraniční účetní jednotkou s povinností vést účetnictví podle právních předpisů státu, podle jehož právních předpisů byla založena nebo zřízena, a b) osoby, které - ovládající osoba uvedená v písmeni a) ovládá sama nebo společně s jinou osobou a - jsou účetní jednotkou podle zákona upravujícího účetnictví nebo zahraniční účetní jednotkou s povinností vést účetnictví podle právních předpisů státu, podle jehož právních předpisů byla založena nebo zřízena. Není zřejmé, co má být pro účely tohoto ustanovení chápáno pod pojmem „zahraniční účetní jednotka“. Je třeba upřesnit, zda se jedná o jakoukoli zahraniční entitu s povinností vést účetnictví podle práva státu svého založení/zřízení, nebo o užší okruh subjektů (např. období účetní jednotky dle českého zákona o účetnictví).	

		5	§ 7 odst. 7 a § 9 odst. 4	<i>Formulace</i> <i>„Neuplatní-li poplatník výdaje prokazatelně vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmu ve skutečné výši, může uplatnit výdaje, s výjimkou uvedenou v § 12, ve výši...“</i> zavádí nový pojem „výdaje ve skutečné výši“, který však nenavazuje na předchozí odstavec 3, kde se stanoví, že příjmy se snižují o výdaje vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení, s výjimkou příjmů uvedených v odstavci 1 písm. d). Není tedy zřejmé, že „výdaje ve skutečné výši“ jsou zároveň výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Z navrhovaného znění plyne, že „výdaje v prokázané výši“ mohou být i jiné výdaje než ty, které jsou vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, což je v rozporu s dosavadní koncepcí. Chybí zavedení zákonné zkratky, která by vyjasnila, že „výdaje ve skutečné výši“ jsou pro účely zákona o daních z příjmů míněny jako výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Bez takového vymezení může pojem „výdaje ve skutečné výši“ působit nejasně a vyvolávat dojem, že může zahrnovat i jiné, daňově neuznatelné výdaje. Obdobná problematická formulace se vyskytuje v § 9 odst. 4, kde je navíc přítomna gramatická chyba: (4) Neuplatní-li poplatník výdaje prokazatelně vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů ve skutečné výš, může je uplatnit ve výši 30 % z příjmů podle odstavce 1, nejvýše však do částky 600 000 Kč. Způsob uplatnění výdajů podle tohoto odstavce nelze zpětně měnit.	
		6	§ 7 odst. 8 a § 9 odst. 5	Nad rámec úprav nezbytných v souvislosti s novým zákonem o účetnictví je do § 7 odst. 8 doplněn pojem „výdaje procentem z příjmů“, který není v předchozím ustanovení nikterak definován (např. v odstavci 7). Odkaz na odstavec 7 je podle našeho názoru dostačující a zavedení nového pojmu může být potenciálně matoucí, protože poplatníkům nemusí být zřejmé, proč je taková změna činěna. <i>„Uplatní-li poplatník výdaje procentem z příjmů podle odstavce 7, má se za to, že v částce výdajů jsou zahrnuty veškeré výdaje poplatníka vynaložené v souvislosti s dosahováním příjmů ze samostatné činnosti. Pro účely odstavce 7 se příjmy rozumí příjmy podle tohoto zákona, které by poplatník měl, pokud by nebyl účetní jednotkou a byl poplatníkem s peněžním základem daně. Poplatník, který uplatňuje výdaje způsobem podle odstavce 7 procentem z příjmů, je povinen vždy vést záznamy o příjmech podle odstavce 7 a evidenci pohledávek vzniklých v souvislosti s činností, ze které plyne příjem ze samostatné</i>	

				<i>činnosti.“</i> Obdobně je tento nadbytečný pojem zaveden i v § 9 odst. 5. Zavedení pojmu „výdaje procentem z příjmů“ považujeme za nadbytečné a potenciálně matoucí, přičemž odkaz na předchozí odstavce by byl podle našeho názoru dostačující. <i>„Uplatní-li poplatník výdaje podle odstavce 4, jsou v částkách výdajů zahrnuty veškeré výdaje poplatníka vynaložené v souvislosti s dosahováním příjmů z nájmu podle § 9. Poplatník, který uplatňuje výdaje procentem z příjmů podle odstavce 4, je povinen vždy vést záznamy o příjmech a evidenci pohledávek vzniklých v souvislosti s nájmem.“</i> Pokud má zavedení pojmu „výdaje procentem z příjmů“ sloužit jako zákonná zkratka, je nezbytné, aby to bylo v zákoně o daních z příjmů výslovně uvedeno.	
		7	§ 7 odst. 12	<i>„Pro zjištění aktuálního dílčího základu daně se vychází z výsledků hospodaření za účetní období, která skončila ve zdaňovacím období.“</i> V odůvodnění je uvedeno, že „nově navržené znění je založeno na principu, že příjmy a výdaje za účetní období se zahrnou do základu daně za kalendářní rok, kdy toto účetní období skončilo. V rámci jednoho zdaňovacího období může skončit více účetních období. Současně se ale může stát, že v jednom zdaňovacím období neskončí žádné účetní období (např. při přechodu z kalendářního roku na hospodářský rok s tím, že dojde k prodloužení účetního období na více než 12 měsíců, nikdy by to však nemělo být více než 15 měsíců), což by znamenalo nulový základ daně. Neznamená to však, že by dotčené příjmy nebyly zdaněny vůbec, jejich zdanění bude pouze posunuto v čase do dalšího zdaňovacího období.“ Z tohoto odůvodnění plyne, že pokud v rámci jednoho zdaňovacího období (kalendářního roku u fyzické osoby) neskončí žádné účetní období, poplatník nebude mít za dané zdaňovací období žádný dílčí základ daně z příjmů ze samostatné činnosti a zdanění těchto příjmů (uplatnění výdajů) bude fakticky odloženo až do následujícího zdaňovacího období. Tento důsledek by měl být v zákonném textu či alespoň v důvodové zprávě výslovně a jednoznačně vyjasněn. Zároveň by mělo být jednoznačně upraveno, jak bude postupováno v následujícím zdaňovacím období, do kterého spadnou příjmy a výdaje z předchozího zdaňovacího období, včetně toho, jak se tento postup promítne například do stanovení daňových odpisů atd. Navíc to může významně ovlivnit progresivní sazbu daně, uplatnění slev, nezdanitelných částí základu daně, limitů a daňových ztrát.	
		8	§ 9	Prosíme vyjasnit, zda je rozdíl, pokud zákon v § 9 odst. 6 ZDP staví postup na tom, zda je fyzická osoba účetní jednotkou a v § 9 odst. 7 ZDP staví postup na tom, že se jedná o PPZD.	

				Pokud zde rozdíl není, navrhuje terminologii sjednotit.	
		9	§ 20 odst. 2	Z jakého důvodu je zde doplněno „účetní období“ a ne „zdaňovací období“ dle definice v § 21a ZDP?	
		10	§ 20c odst. 1	Pro právní jistotu poplatníků navrhuje doplnit důvodovou zprávu ve smyslu, že z účetního pohledu jsou za aktiva považována i aktiva na podrozvaze.	
		11	§ 21d odst. 2 a 3	Ve zdůvodnění je uvedeno, že pokud poplatník ví, že koupě předmětu nájmu pravděpodobně nenastane, může transakci klasifikovat jako nájem. Současně je však uvedeno, že správce daně může toto rozhodnutí zpochybnit: „...Pokud tedy poplatník ví, že koupě pravděpodobná není, může transakci klasifikovat jako nájem. V tomto případě však správce daně může jeho rozhodnutí ohledně pravděpodobnosti následné koupě zpochybnit....“. Není však zřejmé, na základě jakého právního institutu by k takovému zpochybnění mělo dojít. Má se tím na mysli aplikace zákazu zneužití práva podle § 8 odst. 4 DŘ, nebo posouzení skutečného obsahu právního jednání podle § 8 odst. 3 DŘ? Domníváme se, že právní úprava by měla být v tomto směru co nejjednoznačnější. Pokud je poplatníkovi dána možnost zvolit si určitý režim, měla by být tato volba v zásadě respektována a neměla by být zpochybňována, s výjimkou případů vyplývajících z obecných principů, zejména zákazu zneužití práva či posouzení skutečného obsahu právního jednání. Tím spíše to platí v situaci, kdy zdůvodnění k odst. 3 výslovně uvádí, že rozhodnutí poplatníka (tedy obdobná opce) je v tomto případě nezpochybnitelné.	
		12	§ 21d odst. 5 a § 24 odst. 6	Z návrhu vyplývá zpětné posouzení práva užívání z finančního leasingu jako nájmu, pokud nedojde ke koupi předmětu leasingu. Není však dostatečně určeno, ve kterém zdaňovacím období a jakým způsobem se provedou související úpravy základu daně. Je nutné určit rozhodný okamžik, způsob výpočtu i rozsah korekce. Bez těchto pravidel může vzniknout spor, zda se mají opravovat minulá zdaňovací období.	
		13	§ 21h odst. 1	Navrhujeme jednoznačně vymezit pojem „výsledek hospodaření za účetní období“. Nově se s tímto pojmem v ZDP opakovaně pracuje, a proto bychom z důvodu právní jistoty považovali za vhodné jej výslovně definovat přímo v ZDP, byť případně prostřednictvím odkazu na jeho vymezení v účetních předpisech.	
		14	§ 21h odst. 2	Z vypořádání předchozích připomínek vyplývá, že vymezení nehmotného majetku má být pro poplatníky s aktuálním základem daně (PAZD) a poplatníky s peněžním základem daně (PPZD) odlišné.	

			Domníváme se, že tento rozdílný přístup může vyvolávat řadu významných výkladových a aplikačních problémů, zejména v případech, kdy bude docházet k „migraci“ majetku mezi oběma kategoriemi poplatníků, případně ke změně způsobu stanovení základu daně u téhož poplatníka. V těchto situacích může docházet k tomu, že majetek, který bude podle jednoho režimu považován za nehmotný majetek, nebude podle druhého režimu takto vymezen. To může vyvolávat otázky nejen ohledně jeho daňového ocenění a uplatňování souvisejících daňových výdajů, ale také z hlediska návaznosti dosavadního a nového daňového režimu, včetně případného rizika dvojího uplatnění daňových výdajů nebo naopak nemožnosti jejich uplatnění. Považujeme za problematické, že v časovém prostoru, který je pro přípravu a připomínkování takto rozsáhlé právní úpravy k dispozici, není objektivně možné dostatečně identifikovat a posoudit všechny možné důsledky rozdílného vymezení nehmotného majetku, zejména při jeho „migraci“ mezi jednotlivými daňovými režimy. Nelze přitom vyloučit ani další dopady, které se projeví až při praktické aplikaci nové právní úpravy. Podle našeho názoru jde o další důvod, proč je nezbytné vytvořit dostatečný časový prostor pro důkladné dopracování celého návrhu a prověření jeho vzájemných návazností. V každém případě navrhujeme komplexně a podrobně prověřit veškeré možné dopady odlišného vymezení nehmotného majetku pro PAZD a PPZD, a to nejen z hlediska jednotlivých ustanovení ZDP, ale také z hlediska ostatních souvisejících právních předpisů. Současně považujeme za nezbytné jednoznačně legislativně vyřešit situace, kdy dochází k přechodu majetku mezi oběma režimy, tak aby nevznikaly neodůvodněné rozdíly v daňovém zacházení, riziko dvojího zdanění či dvojího uplatnění daňových výdajů ani situace, kdy daňové výdaje nebude možné uplatnit vůbec. Jde podle našeho názoru také o další argument pro to, aby byla v oblasti majetku v ZDP stanovena jedna obecná definice společná pro obě kategorie poplatníků. Současně vyvstává otázka, z jakého důvodu je samostatná definice nehmotného majetku pro účely ZDP vůbec nezbytná, pokud se i podle navrhované úpravy, obdobně jako za současného stavu, u poplatníků s akruálním základem daně vychází z účetních odpisů, které jsou následně uplatňovány pro daňové účely, a u poplatníků s peněžním základem daně z přímého uplatnění výdaje.		
		15	§ 21ha odst. 2	Pokud navržená úprava odkazuje na mezinárodní účetní standardy, doporučujeme jednoznačně vyřešit, jakým způsobem se budou pro účely ZDP promítat jejich budoucí změny. Návrh přitom vychází z mezinárodních účetních standardů přijatých přímo	

			použitelným předpisem Evropské unie. Zejména je nutné stanovit, od jakého okamžiku bude změna příslušného mezinárodního účetního standardu relevantní pro účely daní z příjmů, a pro která zdaňovací období se poprvé použije. Mělo by být rovněž zřejmé, zda bude rozhodující okamžik přijetí změny na úrovni EU, nabytí její účinnosti, její povinné použití pro účetní účely, případně jiný okamžik. Vzhledem k tomu, že změna mezinárodního účetního standardu může mít prostřednictvím ZDP přímý dopad na výši základu daně, považujeme za důležité, aby tato časová otázka byla v ZDP upravena jednoznačně a nebylo nutné ji dovozovat pouze výkladem. Ve vypořádání uvedené připomínky je mimo jiné uvedeno: <i>„Vztah k IFRS podle nařízení je stejný, jako k českým účetním předpisům, u kterých ZDP také nemodifikuje jejich účinnost pro své účely. MF musí sledovat změny těchto standardů a včas na ně reagovat případnou novelizací. Nové standardy mají velmi dlouhou dobu přípravy i dlouhé legisvakance, takže na to je dost prostoru. Účinnost standardů vyplývá jednoznačně z nařízení, ZDP nemá důvod tuto účinnost modifikovat. To by navíc bylo mimořádně nešťastné, kdyby účinnost nějakého standardu pro účetnictví a daně byla odlišná. Někdy navíc může být účinnost zvolena účetní jednotkou dřívejší (pokud to standard dovolí), nelze tedy stanovovat účinnosti na konkrétní datum. Jediné řešení je, že MF musí vývoj IFRS monitorovat.“</i> Nedomníváme se, že je možné k této problematice přistupovat takto zjednodušeně. Je nezbytné zohlednit, že změny IFRS mohou mít v důsledku navrhovaného propojení účetnictví a základu daně přímé a významné daňové dopady. Nejde tedy pouze o otázku účinnosti účetních pravidel, ale také o otázku jejich promítnutí do stanovení daňové povinnosti. Pokud bude daňový základ bez odpovídajících korekcí vycházet z účetního výsledku hospodaření stanoveného podle IFRS, může změna těchto standardů vést ke změně daňového zatížení poplatníka, aniž by současně došlo k výslovné změně ZDP. Za zvlášť problematické považujeme situace, kdy by se změněná pravidla IFRS měla pro daňové účely promítnout do již probíhajícího zdaňovacího období, případně by k jejich přijetí nebo rozhodnutí o jejich použití došlo až v jeho průběhu či krátce před jeho skončením. Nový účetní postup totiž může vést nejen ke změně okamžiku zahrnutí určité položky do základu daně, ale také ke zvýšení samotné daňové povinnosti. Pokud by taková změna měla	
--	--	--	--	--

			dopadat rovněž na skutečnosti, které nastaly před okamžikem, kdy byla nová pravidla stanovena nebo kdy bylo rozhodnuto o jejich použití, mohly by vznikat závažné otázky z hlediska ústavních principů zdanění, zejména právní jistoty, předvídatelnosti daňové povinnosti, ochrany důvěry v právo a zákazu nepřipustné retroaktivity. V této souvislosti považujeme za zásadní zejména nálezy Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 9/08 ze dne 12. 7. 2011, který se zabýval právě retroaktivitou při stanovení daňové povinnosti. Také v uvedeném případě šlo o novelu zákona o daních z příjmů, která nabyla účinnosti v průběhu zdaňovacího období, avšak měla se použít již pro celé toto zdaňovací období. Ústavní soud v tomto nálezu vyšel mimo jiné z požadavků právního státu podle čl. 1 odst. 1 Ústavy a zdůraznil, že stát může zásadně vyžadovat od jednotlivců chování podle pravidel, která byla stanovena a vyhlášena předem. Jiný postup může, nejsou-li pro něj zvlášť závažné důvody, představovat porušení principu právní jistoty a ochrany důvěry v právo. Ústavní soud se přitom zabýval jak možnou pravou retroaktivitou, tak otázkou ústavní přípustnosti retroaktivity nepravé. K nepravé retroaktivitě v oblasti daňového zákonodárství výslovně uvedl, že její přípustnost je podmíněna potřebností k dosažení zákonem sledovaného cíle a tím, že při celkovém poměrování „zklamané“ důvěry v právo na straně jedné a významu a naléhavosti důvodů právní změny na straně druhé zůstane zachována hranice únosnosti. Obecně pak Ústavní soud ve své judikatuře rozlišuje pravou a nepravou retroaktivitu s tím, že pravá retroaktivita je zásadně nepřipustná a její přípustnost přichází v úvahu pouze ve zcela výjimečných případech. Srov. zejména nálezy Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 21/96 ze dne 4. 2. 1997 a dále nálezy sp. zn. Pl. ÚS 33/01 ze dne 12. 3. 2002, který se rovněž týkal zpětných účinků změny zákona o daních z příjmů. Za významné považujeme také to, že standardní přechodná ustanovení novel zákona o daních z příjmů zpravidla vycházejí z principu, podle něhož se nová právní úprava použije až pro zdaňovací období započatá ode dne nabytí účinnosti příslušné novely. Je tak respektována zásada, že poplatník zná pravidla rozhodná pro stanovení své daňové povinnosti již na počátku zdaňovacího období. Tomuto principu odpovídá rovněž konstrukce § 21 odst. 6 ZDP, podle něhož se pro stanovení daně použije sazba daně účinná k prvnímu dni zdaňovacího období nebo období, za něž se podává daňové přiznání. Zákon o daních z příjmů tedy i v této oblasti vychází z principu zachování podmínek zdanění známých na počátku příslušného zdaňovacího	
--	--	--	---	--

			období. Pokud právní úprava výjimečně umožňuje použití nové právní úpravy již na dříve započaté období, bývá takový postup zpravidla založen na možnosti volby poplatníka a používá se zejména v případech, kdy je nová úprava pro poplatníka příznivější. Taková situace je z hlediska ochrany právní jistoty a důvěry v právo zásadně odlišná od případu, kdy má být nová právní úprava v neprospěch poplatníka povinně aplikována také na skutečnosti nastalé před její platností a účinností. V této souvislosti lze poukázat rovněž na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2004, č. j. 5 Afs 28/2003-69, publikovaný pod č. 438/2005 Sb. NSS. NSS v něm zdůraznil, že znakem právního státu je právní jistota a ochrana důvěry občanů v právo, jejímž výrazem je mimo jiné zákaz retroaktivity právních norem. Zásah do daňových povinností založených podle právních předpisů účinných před účinností nové právní úpravy označil NSS za nepřipustnou retroaktivitu. Uvedené principy je podle našeho názoru nezbytné zohlednit také v případě, kdy ke změně pravidel rozhodných pro stanovení základu daně nedochází přímo novelou ZDP, ale prostřednictvím změny účetních standardů, na které ZDP při stanovení základu daně odkazuje. Samotná skutečnost, že změna daňového základu bude vyvolána změnou IFRS, a nikoliv přímou novelou ZDP, podle našeho názoru nemůže znamenat, že se na její daňové důsledky nebudou vztahovat ústavní požadavky na právní jistotu, předvídatelnost zdanění a zákaz nepřipustné retroaktivity. Za dostatečné řešení proto nepovažujeme pouhý předpoklad, že MF bude vývoj IFRS průběžně sledovat a případně na něj reagovat novelizací ZDP. Takový postup sám o sobě nezajišťuje, že budou všechny daňové dopady změn IFRS včas identifikovány a legislativně vyřešeny, zejména pokud bude změna účetních pravidel umožňovat jejich dřívější použití na základě rozhodnutí samotné účetní jednotky. Současně upozorňujeme, že změny účetních postupů s dopadem do základu daně mohou být problematické nejen z pohledu poplatníků, ale také z pohledu státu. Mohou totiž ovlivňovat výši a časové rozložení daňových příjmů veřejných rozpočtů, aniž by tyto dopady byly předem dostatečně vyhodnoceny v rámci standardního legislativního procesu. V některých případech může jít o zvýšení daňových příjmů, v jiných naopak o jejich snížení či významný časový posun. Považujeme proto za nezbytné odlišovat otázku účinnosti IFRS pro účetní účely od	
--	--	--	---	--

			otázky, jakým způsobem a od jakého okamžiku se změny těchto standardů promítnou do stanovení základu daně. Nejde nám tedy o požadavek na změnu účinnosti IFRS pro účetní účely, ale o zajištění toho, aby jejich daňové dopady byly v souladu s ústavními principy zdanění. Navrhujeme proto tuto problematiku komplexně posoudit a zvážit odpovídající úpravu přímo v ZDP, která zajistí jednoznačná a předvídatelná pravidla pro promítání změn IFRS do základu daně, včetně řešení situací, kdy účetní jednotka využije možnost dřívější aplikace nového nebo změněného standardu. Považujeme za zásadní, aby změny IFRS nemohly bez odpovídajícího legislativního řešení vést k nepředvídatelným změnám daňové povinnosti, zejména pak k jejímu zvýšení v důsledku aplikace nových pravidel na již probíhající zdaňovací období způsobem, který by mohl být v rozporu s ústavními principy zdanění.	
		16	§ 21ha odst. 3 Doporučujeme se v textu zákona vyvarovat souběžného používání českých a anglických pojmů pro tutéž skutečnost. Takový postup může vyvolávat výkladové nejasnosti a právní spory o to, zda mají oba pojmy totožný obsah, případně který z nich je pro aplikaci příslušného ustanovení rozhodující. Pokud má být anglický pojem v textu zákona zachován, doporučujeme nejprve prověřit, zda je takový postup v souladu s legislativními pravidly. V každém případě bychom považovali za nezbytné jeho obsah přímo v zákoně jednoznačně vymezit, případně výslovně stanovit jeho vztah k použitému českému pojmu. Ve vypořádání této připomínky je uvedeno: <i>„Vypořádání (společné ke všem připomínkám): Anglické pojmy jsou použity za účelem jednoznačného výkladu fenoménu, který nemá český ekvivalent (resp. český překlad je nesrozumitelným pokusem o ekvivalent). Bez tohoto postupu by naopak výkladové nejasnosti hrozily, protože pojmy zisk a ztráta jsou velmi rozšířené pojmy používané v rozličných významech. Každý, kdo používá IFRS ví naprosto jednoznačně, co se pojmy „gains“ a „losses“ myslí. Ani složitě popisování nepomůže víc, než prosté sdělení, o co vlastně jde.“</i> Nedomníváme se, že takovéto vypořádání je dostatečné, a to především z hlediska legislativních požadavků na tvorbu právních předpisů, ale také z hlediska ústavních principů zdanění. Za zvlášť problematický považujeme argument, podle něhož „každý, kdo používá IFRS, ví	

			<i>naprosto jednoznačně, co se pojmy „gains“ a „losses“ myslí“.</i> Podle našeho názoru nelze při formulaci daňového právního předpisu vycházet z předpokladu, že určitý odborný pojem je dostatečně srozumitelný určité skupině osob, které se s ním běžně setkávají. Požadavky na určitost, jednoznačnost, srozumitelnost a předvídatelnost daňové právní úpravy musí být splněny samotným právním předpisem, nikoliv pouze prostřednictvím odborných znalostí určité skupiny jeho adresátů. Tento požadavek je o to významnější, že se jedná o právní úpravu, která přímo ovlivňuje stanovení základu daně, a tedy i výši daňové povinnosti. V této souvislosti je nezbytné respektovat také ústavní principy vyplývající zejména z čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod, podle něhož lze daně a poplatky ukládat jen na základě zákona, a související požadavky na právní jistotu a předvídatelnost zdanění, které jsou rozvíjeny v judikatuře Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu. Nezpochybňujeme, že pojmy „gains“ a „losses“ mají v rámci IFRS svůj odborný význam a že nalezení jejich přesných českých ekvivalentů může být obtížné. Samotná obtížnost překladu však podle našeho názoru nemůže být dostatečným důvodem pro rezignaci na jednoznačné vymezení těchto pojmů v českém daňovém právním předpisu. Pokud předkladatel považuje použití původních anglických pojmů za nezbytné, je podle našeho názoru nutné alespoň jednoznačně vymezit jejich obsah a rozsah pro účely ZDP, aby nevznikaly pochybnosti o tom, jaké konkrétní účetní skutečnosti a v jakém rozsahu mají mít daňové důsledky. Z uvedených důvodů nepovažujeme vypořádání připomínky za dostatečné a na naší původní připomínce trváme. Považujeme za nezbytné, aby navrhovaná právní úprava splňovala požadavky na určitost, srozumitelnost a předvídatelnost daňových povinností, a to bez ohledu na skutečnost, že příslušné pojmy jsou běžně používány v rámci IFRS.		
		17	§ 21ha odst. 6	Navržené znění používá pojem „dluh podle Mezinárodního standardu účetního výkaznictví 17 Pojistné smlouvy“. Ačkoli rozumíme, že v novém ZoÚ je pojem dluh používán, toto konkrétní ustanovení se týká poplatníků účtujících podle standardu IFRS 17. Oficiální český překlad standardu IFRS 17 systematicky používá pojem „závazek“. Navrhujeme proto ustanovení upravit v souladu s terminologií oficiálního českého překladu standardu IFRS 17, která je poplatníkům účtujícím podle tohoto standardu známá a běžně používána.	
		18	§ 21hb odst. 2	V této souvislosti doporučujeme u fyzické osoby vedoucí účetnictví zvážit nejen kombinaci příjmů podle § 7 a § 9 ZDP, ale také možné kombinace příjmů podle § 7 a § 10 ZDP, případně podle § 7 a § 8 ZDP.	

				Může jít například o situaci, kdy fyzická osoba vede účetnictví, následně vyřadí určitou věc z obchodního majetku a tuto věc prodá v režimu § 10 ZDP. Obdobně jí mohou plynout například úroky ze zápůjčky zdaňované podle § 8 ZDP. Z textu navrhované úpravy ani z důvodové zprávy není zřejmé, jaké daňové důsledky budou mít tyto kombinace jednotlivých dílčích základů daně, zejména zda a v jakém rozsahu se u příjmů podle § 8 a § 10 ZDP uplatní akruální, nebo peněžní princip. Navrhujeme proto tuto otázku jednoznačně vyjasnit. Z navržené úpravy podle našeho názoru není zcela zřejmé, zda by i tyto dílčí základy daně podle § 10, resp. § 8 ZDP byly u takové fyzické osoby zjišťovány na akruálním základě daně, nebo zda by nadále podléhaly peněžnímu základu daně. Pokud by tyto dílčí základy daně zůstaly v režimu peněžního základu daně, doporučujeme podrobněji prověřit, zda kombinace různých způsobů stanovení dílčích základů daně u jednoho poplatníka nemůže vést k výkladovým problémům, disproporcím nebo věcně nelogickým výsledkům.	
		19	§ 21hc	V ustanovení navrhujeme doplnit úvod: „pro účely tohoto zákona se za poplatníka používajícího vybrané účetní postupy považuje...“ Považujeme za nezbytné vydefinovat postup u daňového nerezidenta fyzické osoby.	
		20	§ 21hc	1. Jestliže zahraniční poplatník v zásadě nikdy nebude účetní jednotkou, je nutné zabývat se otázkou, jak na něj budou aplikována ustanovení ZDP, která navazují na účetnictví nebo z něj vycházejí. Jedná se například o § 24 odst. 2 písm. r) ZDP (hodnota cenného papíru při jeho prodeji zachycená v účetnictví v souladu se zvláštním právním předpisem), § 24 odst. 2 písm. zi) ZDP (věřitelem je poplatník uvedený v § 2, který nevede účetnictví) nebo § 23 odst. 3 písm. a) ZDP (výše neuhrazeného dluhu zachycená v účetnictví dlužníka). V této souvislosti je relevantní také dosavadní judikatura a závěry KOOV, zejména: Škampa Jiří, Nesrovnal Jiří, Problematika úroků z půjček a úvěrů poskytnutých zahraničními věřiteli (KV ze dne 27. 6. 2001 až 24. 10. 2001), Konečná Marika, Ing., CSc., Problematika úroků z půjček a úvěrů poskytnutých zahraničními věřiteli (KV ze dne 9. 1. 2002), Folwarczny Zenon, Mgr., 310/08.09.10 Daňový režim příjmů plynoucích českému daňovému nerezidentovi z převodu cenných papírů vydaných obchodními společnostmi se sídlem v ČR (KV ze dne 8. 9. 2010 až 13. 10. 2010), rozsudek MS v Praze sp. zn. 7 Ca 87/2007-44 ze dne 1. 8. 2008, publikovaný pod č. 1935/2009 Sb. NSS, dále rozsudky NSS sp. zn. 7 Afs 210/2006-48 ze dne 22. 2. 2007 a 2 Afs 151/2004-60 ze dne 26. 9. 2006.	

			Domníváme se proto, že je nezbytné projít celý ZDP a koncepčně vyřešit způsob aplikace všech ustanovení, která jsou přímo či nepřímo navázána na účetnictví, respektive na postavení účetní jednotky. Obecným řešením by mohlo být zakotvení pravidla, podle něhož by se pro účely těchto ustanovení vycházelo z toho, jako kdyby zahraniční poplatník účetní jednotkou byl, přestože jí podle ZoÚ není. 2. Není zcela zřejmé, jaké bude u zahraničních poplatníků dělicí kritérium mezi uplatněním akruálního a peněžního základu daně. Z navrhovaného textu ani z jeho důvodové zprávy není podle našeho názoru jednoznačně patrné, na základě jakých konkrétních skutečností bude určeno, zda má zahraniční poplatník stanovit základ daně akruálním, nebo peněžním způsobem. Navrhujeme proto toto dělicí kritérium jednoznačně vymezit přímo v textu ZDP a podrobněji vysvětlit v důvodové zprávě. 3. K daňovému režimu zahraničních poplatníků, kteří účtují podle zahraničních účetních předpisů, ve vztahu k vypořádání našich připomínek Jelikož z vypořádání našich připomínek není vůbec zřejmé, zda například zahraniční poplatník, který účtuje podle zahraničních účetních předpisů a nemá na území České republiky stálou provozovnu, bude muset v České republice stanovovat základ daně na peněžním principu (PPZD), považujeme za nezbytné opakovaně upozornit na zásadní problémy a výkladové otázky, které by takové řešení mohlo vyvolat. Pokud má navrhovaná právní úprava skutečně vycházet z principu, že daňový nerezident, který v České republice zdaňuje své příjmy, avšak nemá zde stálou provozovnu, bude vždy stanovovat základ daně pouze na peněžním principu, považujeme takový přístup za velmi problematický. Současně upozorňujeme, že by šlo o řešení, které se odchyluje od dosavadních výkladů k této problematice. V této souvislosti odkazujeme například na následující příspěvky projednané na koordinačním výboru: • JUDr. Ing. Martin Kopecký, Mgr. Ing. Martin Houska, Ph.D., 293/20.01.10 – Některé otázky k praktické realizaci ustanovení § 36 odst. 7 ZDP, KV projednávaný od 20. 1. 2010 do 16. 6. 2010. • Mgr. Zenon Folwarczny, 310/08.09.10 – Daňový režim příjmů plynoucích českému daňovému nerezidentovi z převodu cenných papírů vydaných	
--	--	--	---	--

				obchodními společnostmi se sídlem v ČR, KV projednávány od 8. 9. 2010 do 13. 10. 2010. Z uvedeného podle našeho názoru vyplývá, že by se mohlo jednat o zásadní věcnou změnu dosavadního způsobu zdaňování zahraničních poplatníků, která není sama o sobě vyvolána přijetím nového zákona o účetnictví. Domníváme se, že taková změna by mohla v praxi vyvolat řadu významných problémů, které je nezbytné předem analyzovat a jednoznačně legislativně vyřešit. 1. Daňová uznatelnost úroků podle § 24 odst. 2 písm. zi) ZDP Bude podle navrhované právní úpravy platit, že pokud bude věřitelem daňový nerezident, který nemá na území České republiky stálou provozovnu, budou úroky vždy daňově uznatelné až na základě jejich zaplacení podle § 24 odst. 2 písm. zi) ZDP? Pokud ano, považujeme za nezbytné posoudit, zda takové řešení nepředstavuje neodůvodněné rozdílné zacházení s daňovými rezidenty a nerezidenty, případně zda není v rozporu s právem EU. K této problematice podrobněji odkazujeme na následující příspěvky projednané na koordinačním výboru: • Lenka Požárová, Dita Šulcová, Pavel Fekar, Jiří Nesrovnal, Eugen Oehm, Slučitelnost ZDP s právem ES – podmínka zaplacení úroků, KV ze dne 17. 3. 2003. • Ing. Jiří Škampa, Ing. Jiří Nesrovnal, Problematika úroků z půjček a úvěrů poskytnutých zahraničními věřiteli, KV projednávány od 27. 6. 2001 do 24. 10. 2001. • Ing. Marika Konečná, CSc., Problematika úroků z půjček a úvěrů poskytnutých zahraničními věřiteli, KV ze dne 9. 1. 2002. V této souvislosti lze odkázat rovněž na rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 1. 8. 2008, č. j. 7 Ca 87/2007-44, publikovaný pod č. 1935/2009 Sb. NSS (Sbírka rozhodnutí NSS č. 11/2009). 2. Zdaňování příjmů z prodeje cenných papírů a obchodních podílů	
--	--	--	--	--	--

			Další zásadní otázkou je způsob zdaňování příjmů zahraničních poplatníků například z prodeje cenných papírů či obchodních podílů. Při důsledném uplatnění peněžního principu by totiž v některých situacích mohlo dojít k tomu, že daňový nerezident zdaní v České republice hrubý příjem z prodeje, zatímco související výdaj bude realizován až v některém z následujících období, kdy již tento poplatník nebude mít v České republice příjmy podléhající zdanění. V krajním případě by tak mohlo dojít k situaci, kdy bude v České republice fakticky zdaněn hrubý příjem, aniž by bylo možné odpovídajícím způsobem daňově zohlednit související výdaj. Považujeme proto za nezbytné jednoznačně vyjasnit, jak bude v těchto případech zajištěna možnost daňového uplatnění souvisejících výdajů a jak bude zabráněno neodůvodněnému zdanění hrubých příjmů namísto skutečného ekonomického výsledku příslušné transakce. 3. Aplikace kritérií vycházejících z obratu Další otázkou je, jak se budou u těchto poplatníků aplikovat kritéria relevantní pro účely zdanění, která jsou založena na obratu. Bude navrhované řešení znamenat, že se u daňových nerezidentů, kteří nemají na území České republiky stálou provozovnu, nebude pro účely těchto kritérií vycházet z výnosů, ale z příjmů? Příkladem může být kritérium používané při zdaňování zaměstnaneckých opčních plánů podle § 6a odst. 3 písm. b) ZDP, přičemž o obdobných kritériích se uvažuje rovněž při přípravě některých dalších novel ZDP. V této souvislosti opakovaně upozorňujeme na naši obecnou výhradu, že používání koncernových kritérií v českém systému zdanění, který neobsahuje koncernové zdanění, považujeme za nesystémové a v praxi velmi problematické. Taková kritéria podle našeho názoru dávají věcný smysl především v systému, v němž je zavedeno koncernové zdanění. Pokud však mají být tato kritéria nadále používána, je nezbytné jednoznačně vyjasnit jejich aplikaci také u zahraničních poplatníků, kteří budou případně stanovovat základ daně na peněžním principu.	
--	--	--	--	--

			4. Aplikace kritérií vycházejících z účetnictví Obdobně je nezbytné vyjasnit, jak budou u těchto poplatníků stanovována kritéria relevantní pro zdanění, která vycházejí z účetnictví. Typickým příkladem je aplikace pravidel nízké kapitalizace podle § 25 odst. 1 písm. w) ZDP, zejména stanovení výše vlastního kapitálu a dalších účetních veličin rozhodných pro provedení příslušného testu. Tato otázka může být relevantní například v případě zdaňování licenčních poplatků v České republice prostřednictvím daňového přiznání. Pokud zahraniční poplatník účtuje podle zahraničních účetních předpisů, avšak v České republice bude stanovovat základ daně na peněžním principu, není zřejmé, z jakých účetních údajů a podle jakých účetních pravidel se bude při aplikaci těchto ustanovení vycházet. Považujeme proto za nezbytné jednoznačně vyjasnit, jakým způsobem budou u těchto poplatníků aplikována ustanovení ZDP, která předpokládají existenci účetních údajů, a zda a v jakém rozsahu bude možné vycházet z účetnictví vedeného podle zahraničních účetních předpisů. 5. Přechodná ustanovení V neposlední řadě upozorňujeme, že případnou změnu dosavadního způsobu stanovení základu daně u zahraničních poplatníků bude nezbytné odpovídajícím způsobem řešit také v přechodných ustanoveních. Jak již bylo uvedeno výše a doloženo odkazy na dosavadní výklady, v současné době se v řadě případů při zdaňování daňových nerezidentů v České republice vychází z toho, že mohou stanovovat základ daně na akruálním principu, přestože na území České republiky nemají stálou provozovnu. Pokud má tedy nová právní úprava znamenat povinný přechod těchto poplatníků na peněžní základ daně, je nezbytné jednoznačně stanovit pravidla přechodu mezi oběma režimy. Přechodná ustanovení musí zejména zabránit tomu, aby v důsledku změny principu stanovení základu daně docházelo ke dvojímu zdanění určitého příjmu, k jeho nezdanění, k	
--	--	--	--	--

			duplicitnímu uplatnění výdaje nebo naopak k situaci, kdy související výdaj nebude možné daňově uplatnit vůbec. Považujeme za zásadní, aby případná změna dosavadního daňového režimu zahraničních poplatníků byla výslovně identifikována, věcně odůvodněna a doprovázena odpovídajícími přechodnými ustanoveními. Závěr Z výše uvedených důvodů nepovažujeme dosavadní vypořádání našich připomínek za dostatečné. Navrhujeme především jednoznačně potvrdit, zda podle nové právní úpravy budou zahraniční poplatníci, kteří účtují podle zahraničních účetních předpisů a nemají na území České republiky stálou provozovnu, povinni stanovovat základ daně výhradně na peněžním principu. Pokud tomu tak má být, považujeme za nezbytné tuto zásadní věcnou změnu výslovně odůvodnit, komplexně analyzovat její daňové a praktické důsledky, vyjasnit všechny výše uvedené otázky a odpovídajícím způsobem upravit příslušná ustanovení ZDP včetně přechodných ustanovení. Domníváme se, že takto zásadní změnu dosavadního daňového režimu zahraničních poplatníků nelze zavést pouze jako nepřímý a blíže nevysvětlený důsledek nové koncepce stanovení základu daně, aniž by byly předem jednoznačně vyřešeny její věcné, právní a praktické dopady.	
		21	§ 21hc Z navržené úpravy a jejího zdůvodnění není podle našeho názoru dostatečně zřejmý vztah mezi povinnostmi používat vybrané účetní postupy podle nového zákona o účetnictví a způsobem výkonu aktivit zahraničních osob v České republice. Předpokládáme, že cílem navrhované úpravy bylo zavést povinnost používat vybrané účetní postupy (§ 6 nového zákona o účetnictví) pouze pro ty zahraniční osoby, které mají v České republice pobočku zapsanou do obchodního rejstříku, tedy odštěpný závod ve smyslu § 503 odst. 2 NOZ, který je zároveň stálou provozovnou pro účely daně z příjmů. Právě pouze tyto zahraniční osoby by měly mít dle § 20e ZDP v navrhovaném znění povinnost v příloze daňového přiznání uvést v rozsahu potřebném pro stanovení základu daně údaje, které by obsahovala rozvaha, výkaz výsledku hospodaření a příloha účetních výkazů, jež by byly přílohou daňového přiznání tohoto poplatníka, pokud by byl poplatníkem s akruálním	

			základem daně, jak stanovuje znění novely ZDP jako doprovodného zákona k novému zákonu o účetnictví. V této souvislosti je však podle našeho názoru nezbytné rozlišovat zejména následující situace: 1. Zahraniční osoba má v České republice odštěpný závod zapsaný v obchodním rejstříku, který vede ke vzniku stálé provozovny pro účely daně z příjmů. (Např. německá společnost poskytující finanční a konzultační služby se rozhodne dlouhodobě působit na českém trhu. Za tím účelem si v České republice zřídí a do obchodního rejstříku zapíše odštěpný závod. Prostřednictvím tohoto odštěpného závodu aktivně vyhledává nové zákazníky, účastní se výběrových řízení, uzavírá smlouvy s českými klienty a dlouhodobě poskytuje služby na území České republiky. Prostřednictvím odštěpného závodu vytváří na českém trhu stabilní hospodářskou strukturu a je dlouhodobě integrována do českého ekonomického prostředí.) Taková osoba používá vybrané účetní postupy a současně v České republice podléhá dani z příjmů právnických osob ze zisků přiřitatelných této stálé provozovně. Taková osoba má rovněž povinnost v příloze daňového přiznání uvádět údaje potřebné pro stanovení základu daně, jak je uvedeno výše. 2. Zahraniční osoba nemá v České republice odštěpný závod zapsaný v obchodním rejstříku, avšak z důvodu výkonu aktivit na území ČR jí zde pro daňové účely vzniká stálá provozovna. (Např. rakouská výrobní společnost získá zakázku na instalaci výrobní linky pro konkrétního českého odběratele. Z důvodu naplnění časového testu jí na základě realizace projektu v České republice vznikne (tzv. službová) stálá provozovna. Jedná se o přeshraniční poskytování služeb v souladu se zákonem o volném pohybu služeb. Společnost však v ČR nemá v úmyslu trvale podnikat (tj. trvale se usadit na základě svobody usazování), tzn. nemá odštěpný závod zapsaný v obchodním rejstříku, nevyhledává na českém trhu další klienty, nevytváří zde trvalou obchodní strukturu a po dokončení projektu český trh opustí.) Taková osoba by podle našeho chápání neměla mít povinnost používat vybrané účetní postupy podle nového zákona o účetnictví, ačkoli podléhá v České republice dani z příjmů právnických osob. Základ daně lze totiž stanovit postupem podle § 23 odst. 11 ZDP (tj. využitím uvedených „transfer-pricingových“ metod), jehož znění není navrhovanou novelou věcně dotčeno. Taková osoba by neměla mít povinnost v příloze daňového přiznání uvádět navrhované účetní údaje, jak je	
--	--	--	---	--

			uvedeno výše (nepovinnou přílohou daňového přiznání je aktuálně obvykle výpočet základu daně v souladu s uvedenými metodami). 3. Zahraniční osoba má v České republice odštěpný závod zapsaný v obchodním rejstříku, který však nevede ke vzniku stálé provozovny pro účely daně z příjmů (Např. belgický výrobce elektroniky zřídí v České republice odštěpný závod, jehož prostřednictvím udržuje sklad výrobků určených výhradně pro uskladnění, vystavení a následné dodání zákazníkům. Prostřednictvím odštěpného závodu nejsou uzavírány smlouvy se zákazníky ani zde není vykonávána jiná podnikatelská činnost tvořící podstatnou část podnikání společnosti. S ohledem na výlučně pomocný charakter vykonávaných aktivit proto takový odštěpný závod (zpravidla) nevede ke vzniku stálé provozovny v souladu s příslušnou smlouvou o zamezení dvojího zdanění (pokud je s daným státem uzavřena).) Na základě navrhovaného znění zákona rozumíme, že taková osoba může a nemusí použít vybrané účetní postupy, a to v závislosti na tom, zda zahraniční osoba pochází ze státu, se kterým není uzavřena smlouva o zamezení dvojímu zdanění – potom vzniká stálá provozovna a vzniká tedy i povinnost použití vybraných účetních postupů, nebo zda pochází ze státu, se kterým je uzavřena smlouva o zamezení dvojímu zdanění a je naplněna výjimka ze vzniku stálé provozovny – potom stálá provozovna nevzniká, a zahraniční osoba tedy nemusí využívat vybrané účetní postupy a stanovovat základ daně. Domníváme se, že stanovit povinnost zahraniční osoby používat vybrané účetní postupy s ohledem na to, zda podle ZDP vznikne či nevznikne zahraniční osobě stálá provozovna v ČR, se nejvíce jako vhodné kritérium (vznik stálé provozovny může být navíc v mnoha případech sporný). <u>Navrhované řešení:</u> Navrhujeme proto text zákona a důvodové zprávy upřesnit tak, aby bylo jednoznačně zřejmé, na které kategorie zahraničních osob se vztahuje povinnost používat vybrané účetní postupy a povinnost v příloze daňového přiznání uvádět údaje potřebné pro stanovení základu daně, jak je uvedeno výše. Navrhujeme tedy vztáhnout povinnost použití vybraných účetních postupů pouze na ty zahraniční osoby, které se usadí v ČR, tj. na odštěpné závody (jedna z forem usazení zahraniční osoby v ČR), které jsou zapsané v obchodním rejstříku (tj. na zahraniční osoby, které mají zájem se trvale zúčastňovat hospodářského života ČR, tj. trvale zde podnikat). Takové odštěpné závody by tedy měly (jako doposud) stejnou povinnost vedení účetnictví jako společnosti založené dle českého korporátního práva (což je také jedna z možných forem usazení zahraniční osoby v ČR). Tato povinnost by měla existovat bez ohledu na to,	
--	--	--	--	--

			zda z daňového pohledu vzniká či nevzniká stálá provozovna. Alternativně je možné ještě dále zúžit uplatnění vybraných účetních postupů pouze na ty odštěpné závody, které současně vedou ke vzniku stálé provozovny. Naopak se domníváme, že není vhodné spojit povinnost vedení účetnictví s (ne)vznikem stálé provozovny z daňového pohledu (např. viz výše nejasnost v případě teoretického naplnění podmínek ZDP pro vznik stálé provozovny, přestože fakticky stálá provozovna nevznikne kvůli naplnění výjimek v příslušných smlouvách o zamezení dvojímu zdanění). Navíc by takový přístup vedl k rozdílným povinnostem vedení účetnictví v případech, kdy zahraniční osoba je ze státu, se kterým ČR má uzavřenou smlouvu o zamezení dvojímu zdanění, na rozdíl od státu, se kterým taková smlouva uzavřena není. Pro úplnost uvádíme, že aktuálně má odštěpný závod zahraniční osoby povinnost vedení účetnictví dle českých předpisů, a pokud jeho činnost vede ke vzniku stálé provozovny, vychází se při stanovení základu daně z výsledku hospodaření (§ 23 odst. 2 písm. a) ZDP). Pokud však odštěpný závod v souladu s právními předpisy není založen (zapsán do OR) z důvodů viz výše (např. přeshraniční poskytnutí služby bez usazení v ČR), nicméně zahraniční osobě vzniká v ČR stálá provozovna (tj. povinnost stanovit základ daně a daň), může svůj základ daně stanovit v souladu s § 23 odst. 11 ZDP na základě využití uvedených (transfer-pricingových) metod (tj. bez nutnosti vedení českého účetnictví). Tento přístup je žádoucí, odstraňuje nevhodné administrativní povinnosti neusazených zahraničních osob, přičemž díky aplikaci celosvětově uznávaných transfer-pricingových metod naplňuje cíl správy daní a stanovení správné výše základu daně (a daně) s ohledem na charakter činnosti vykonávaný zahraniční osobou v ČR. Opak by totiž vedl k absurdním situacím, kdy by při jednorázovém přeshraničním poskytnutí služby po dobu např. 7 měsíců, která by vedla ke vzniku stálé provozovny, vznikala zahraniční osobě povinnost otevření účetních knih v ČR, vedení účetnictví (resp. nově použití vybraných účetních postupů), a po ukončení zakázky, tj. zániku stálé provozovny po např. 7 měsících, uzavření účetních knih, provedení inventarizace účtů atd. Mj. vzniká také otázka, co vše by mělo být předmětem účetnictví takové službové stálé provozovny, atd.). Námi navrhované řešení je rovněž dle našeho názoru plně v souladu se Smlouvou o fungování Evropské unie („SFEU“), konkrétně čl. 49 o svobodném usazování a čl. 56 o volném pohybu služeb. Právo Evropské unie totiž tradičně rozlišuje mezi výkonem hospodářské činnosti trvalé povahy prostřednictvím usazení a dočasným přeshraničním poskytováním služeb. Pokud činnost zahraniční osoby vykazuje vysokou míru ekonomické integrace do českého trhu, realizuje tato osoba svobodu usazování ve smyslu uvedeného ustanovení SFEU. Pokud však zahraniční osoba vykonává časově omezené poskytování přeshraničních služeb konkrétnímu zákazníkovi, aniž by zahraniční osoba měla zájem na dlouhodobém působení na českém trhu, realizuje svobodu volného pohybu služeb ve	
--	--	--	--	--

				smyslu uvedeného ustanovení SFEU. Navrhované znění nového zákona o účetnictví, resp. ZDP, však značnou heterogenitu činnosti zahraničních osob, resp. jejich odštěpných závodů / stálých provozoven, nerespektuje, neboť ukládá totožnou povinnost všem, bez ohledu na míru integrace do českého hospodářského prostředí. Takto plošně koncipovaná povinnost může u stálých provozoven vznikajících v souvislosti s dočasným poskytováním služeb představovat významnou administrativní a finanční zátěž, což může představovat překážku výkonu svobody volného poskytování služeb ve smyslu výše uvedeného ustanovení SFEU (a tedy být v rozporu s právem Evropské unie).	
		22	§ 23 odst. 2 – část důvodové zprávy	V důvodové zprávě nás zaujal odstavec týkající se nákladů na reklamu, podle něhož se tyto náklady časově nerozlišují ani v případě, kdy se vztahují k propagaci výrobků či služeb, z nichž budou výnosy realizovány až v následujících účetních, resp. zdaňovacích obdobích: „Tzv. ‚matching‘ princip, tedy vzájemný vztah mezi výnosy a náklady, není daňovým zákonem vyžadovaným principem, nýbrž ekonomickou vlastností (většiny) výnosů a nákladů (nelze mít výnos z prodeje zboží bez jeho úbytku – tedy nákladu). Tuto vlastnost však nelze vyžadovat v transakcích, ve kterých se nenachází (reklama na zájezdy v příštím roce je nákladem v období, kdy byla uskutečněna, nikoli v období uskutečnění zájezdů).“ Podle současné účetní úpravy a výkladové praxe se přitom například v případě komplexních reklamních kampaní souvisejících se zaváděním nového výrobku či služby v některých případech dovozuje možnost, případně povinnost, využít institut komplexních nákladů příštích období a náklady na takovou reklamní kampaň při zohlednění konkrétních okolností, včetně principu významnosti, časově rozlišit. Pokud má podle nového ZoÚ v této oblasti dojít ke změně účetního řešení, doporučujeme tuto skutečnost v důvodové zprávě výrazněji zdůraznit a podrobně vysvětlit, ideálně s uvedením většího množství konkrétních příkladů. Současně je nutné popsat daňové dopady této změny. U poplatníků s akruálním základem daně se totiž změna okamžiku účetního zachycení nákladu může prostřednictvím výsledku hospodaření přímo promítnout také do období, ve kterém bude příslušný náklad zohledněn při stanovení základu daně. Jde o situace, které se v praxi vyskytují poměrně často, a proto by mělo být jednoznačné jak jejich účetní řešení, tak jeho návaznost na stanovení základu daně. Ve vypořádání této připomínky je uvedeno: <i>„Komplexní náklady příštích období zanikají. Buď se bude jednat o nehmotné aktivum, nebo náklad. Reklamní kampaň bude nákladem. Ten může podléhat časovému rozlišení, pokud bude postupně plněno v budoucnosti, tj. bude-li se jednat o nárok vůči druhé straně.“</i> S ohledem na význam této problematiky považujeme za nezbytné podrobněji vysvětlit v	

			důvodové zprávě, v jakých konkrétních případech a jakým způsobem se bude nový účetní postup lišit od dosavadní právní úpravy, zejména pokud jde o okamžik promítnutí příslušných nákladů do výsledku hospodaření, a tím i do základu daně. Za podstatné přitom nepovažujeme samotné zrušení institutu komplexních nákladů příštích období, ale především věcné a časové dopady nové účetní úpravy na výsledek hospodaření a následně na stanovení základu daně. Navrhujeme proto doplnit důvodovou zprávu o konkrétní příklady, z nichž bude zřejmé, v jakých situacích bude oproti dosavadnímu stavu docházet k odlišnému časovému uplatnění nákladů, a to zejména v případě reklamních kampaní a dalších obdobných výdajů, které jsou podle současné účetní úpravy časově rozlišovány prostřednictvím komplexních nákladů příštích období. Z uvedených důvodů navrhujeme odpovídajícím způsobem doplnit důvodovou zprávu a jednoznačně popsat věcné, časové a daňové důsledky nové účetní úpravy ve srovnání s dosavadním stavem. Současně považujeme za nezbytné tuto změnu zohlednit v přechodných ustanoveních, a to jak z účetního, tak z daňového hlediska. Je nutné jednoznačně stanovit, jak bude postupováno v případech, kdy byly určité náklady podle dosavadních účetních pravidel časově rozlišeny, a nebyly proto dosud promítnuty do výsledku hospodaření, avšak podle nové účetní úpravy by již takové časové rozlišení nebylo možné. Je zejména nutné vyřešit, jakým způsobem a v jakém období se tyto náklady po přechodu na nový ZoÚ promítnou do výsledku hospodaření a návazně do základu daně. Přechodná ustanovení musí zabránit tomu, aby v důsledku změny účetních pravidel a jejího promítnutí do základu daně nebyl určitý náklad pro daňové účely zohledněn vůbec, případně aby naopak došlo k jeho duplicitnímu daňovému uplatnění.	
		23	§ 23 odst. 2 písm. a) U poplatníků s peněžním základem daně je uvedeno, že peněžní základ daně vychází z rozdílu mezi příjmy a výdaji; rozdílem mezi příjmy a výdaji se rozumí rozdíl příjmů plynoucích poplatníkovi a výdajů vynaložených poplatníkem v daném zdaňovacím období. Máme však celou řadu výdajů, které nejsou poplatníkem v daném zdaňovacím období fakticky vynaloženy (např. daňové odpisy majetku, paušální výdaj na dopravu, výdaje uplatněné procentem z příjmů apod.), a přesto se jedná o daňově uznatelné výdaje. Z navrženého znění není zřejmé, zda by tyto výdaje bylo možné poplatníkem uplatnit, neboť striktní požadavek na „vynaložení“ ve zdaňovacím období může naznačovat opak. Text by	

				měl výslovně zohlednit i výdaje, které jsou pro daňové účely uplatňovány jiným způsobem než faktickým peněžním výdajem v daném zdaňovacím období.	
		24	§ 23 odst. 2 písm. b)	1. Formulace „výdaje vynaložené poplatníkem v daném zdaňovacím období“ může podle našeho názoru vyvolávat výkladové problémy v případě odpisovaného majetku. U daňových odpisů je totiž zřejmé, že výdaj na pořízení majetku nebyl vynaložen ve zdaňovacím období, ve kterém je prostřednictvím odpisů daňově uplatňován. Navrhujeme proto formulaci upravit tak, aby jednoznačně zahrnovala nejen výdaje skutečně vynaložené v daném zdaňovacím období, ale také výdaje vynaložené v jiném zdaňovacím období, které se podle ZDP daňově uplatňují až v daném zdaňovacím období, typicky právě prostřednictvím daňových odpisů. 2. Z důvodové zprávy podle našeho názoru vyplývá, že u poplatníků s peněžním základem daně se princip věcné a časové souvislosti nemá aplikovat. V této souvislosti považujeme za důležité zohlednit judikaturu, která tento princip v určitých situacích aplikovala i u poplatníků s peněžním základem daně. Příkladem je rozsudek NSS sp. zn. 4 Afs 168/2023 ze dne 21. 3. 2024, týkající se profesionálního hokejisty Petra Vrány, který získal v průběhu zdaňovacího období živnostenské oprávnění. Předmětem sporu bylo mimo jiné posouzení, na které příjmy lze uplatnit vyšší 60% výdajový paušál. Navrhujeme proto vyjasnit, zda má navrhovaná úprava znamenat změnu oproti závěrům vyplývajícím z uvedené judikatury, tedy zda má být u poplatníků s peněžním základem daně princip věcné a časové souvislosti nově zcela vyloučen. Pokud taková věcná změna zamýšlena není, měla by být tato skutečnost jednoznačně patrná také z důvodové zprávy. Ve vypořádání této připomínky je uvedeno: <i>„Máme za to, že uvedený judikát potvrzuje, že věcná a časová souvislost je výhradní záležitostí aktuálního základu daně (jeho aplikaci na kauzu Městským soudem NSS označil jako ‚míjení se s meritem věci‘). Namísto věcné a časové souvislosti rozsudek mří na souvislost s kategorií příjmů vymezenou dle § 7. Ustanovení § 23 odst. 2 s případem tedy nesouvisí. Kategorie příjmů podle § 7 se novelou nijak neupravují.“</i> S uvedeným vypořádáním se nemůžeme zcela ztotožnit. V posuzované věci totiž správce daně při rozdělení příjmů pro účely uplatnění paušálních výdajů vycházel z toho, za jaké období příslušela odměna hokejisty, nikoliv pouze z okamžiku jejího skutečného přijetí. Tento přístup byl následně potvrzen NSS.	

			Podle našeho názoru je proto podstatné, že při posuzování příjmů poplatníka, který stanovoval základ daně na peněžním principu, byla zohledněna také jejich věcná a časová souvislost s obdobím, za které příslušná odměna náležela. Jsme si vědomi toho, že NSS v daném případě neposuzoval obecnou aplikaci principu věcné a časové souvislosti podle § 23 odst. 2 ZDP a že předmětem sporu bylo správné přiřazení příjmů k jednotlivým kategoriím podle § 7 ZDP pro účely uplatnění paušálních výdajů. To však podle našeho názoru nemění nic na skutečnosti, že při tomto posouzení nebylo rozhodující pouze samotné přijetí příjmu, ale také jeho věcná a časová souvislost s obdobím, za které odměna příslušela. V tomto smyslu se tedy domníváme, že i u poplatníka s peněžním základem daně byl při rozdělení příjmů v rámci zdaňovacího období fakticky zohledněn princip časového přiřazení příjmů. Netvrdíme tedy, že by NSS obecně dovodil povinnost aplikovat aktuální princip při stanovení peněžního základu daně. Upozorňujeme však, že ani u těchto poplatníků nelze ve všech situacích zcela odhlížet od věcné a časové souvislosti příjmů, pokud je tato souvislost významná pro jejich správné daňové posouzení. Považujeme proto za nezbytné jednoznačně vyjasnit, zda a v jakých případech bude i podle nové právní úpravy nutné u poplatníků s peněžním základem daně zohledňovat věcnou a časovou souvislost příjmů, zejména při jejich přiřazování k jednotlivým kategoriím příjmů a při uplatňování souvisejících daňových pravidel. Z tohoto důvodu nepovažujeme dosavadní vypořádání za zcela dostatečné a na potřebě vyjasnění uvedené otázky trváme.	
		25	§ 23 odst. 3 písm. a) bod 6 Navrhujeme vyjasnit pojem „závazek“, který byl do tohoto ustanovení doplněn a zároveň se objevuje i v jiných ustanoveních ZDP (např. § 23 odst. 3 písm. b) bod 1. návrhu, § 23e odst. 3 ZDP atd.). Pro správný výklad zákona je tedy nutné tento pojem definovat. Pro úplnost uvádíme důvodovou zprávu k § 44 NZoÚ: „<i>K § 44 (Dluh) Odstavec 1 definuje dluh pro účely účetnictví. Označení „dluh“ je totiž v účetní terminologii používáno, ale v odlišném významu od dluhu v občanskoprávním smyslu. Závazek z pohledu civilněprávního je vztah mezi věřitelem a dlužníkem, jehož obsahem jsou práva a povinnosti těchto dvou osob v rámci tohoto vztahu. Závazek může vést při splnění kritérií k vykázání dluhu nebo pohledávky v rozvaze nebo k uvedení v příloze účetní závěrky.</i>“	
		26	§ 23 odst. 3 písm. a) bod 7 Daňové opravné položky a rezervy	

				Upozorňujeme, že při navrhované nové koncepci bude v zásadě nezbytné vést samostatnou evidenci pohledávek pro účely účetnictví a vedle ní zcela samostatnou evidenci pro daňové účely. Zejména s delším časovým odstupem může takové řešení působit značné praktické problémy z hlediska přehlednosti, administrativní náročnosti, ale také následné kontrolovatelnosti a vzájemného provázání obou evidencí. Navrhujeme proto, aby alespoň v oblasti daňového odpisu pohledávek byla zachována užíší vazba na jejich účetní zachycení, a tím byla omezena nutnost dlouhodobého vedení dvou zcela oddělených evidencí těchto pohledávek.	
		27	§ 23 odst. 3 písm. a) bod 9	Domníváme se, že nová úprava bodu 9 neodpovídá dosavadní úpravě, textace ve smyslu „úhrady pohledávky“ nemusí být vykládána jako „kladný rozdíl mezi vzájemnými pohledávkami vyloučený v zahajovací rozvaze do kapitálu“. Z navrhovaného znění není zcela seznatelné, že by „dluhy společnosti A převyšující pohledávky společnosti B při splynutí“ měly zvyšovat výsledek hospodaření. Dále rozumíme, že hodnota pohledávky je v tomto smyslu účetní hodnota po úpravách podle § 21h odst. 3 navrhovaného znění, v této souvislosti navrhujeme do ustanovení doplnit „účetní hodnota pohledávky“ a ne pouze „pohledávka“.	
		28	§ 23 odst. 3 písm. a) bod 9	Podle současné právní úpravy toto ustanovení řeší situace při přeměnách, kdy v důsledku přeměny dojde ke splynutí pohledávky a dluhu, které jsou u jednotlivých zúčastněných subjektů evidovány v rozdílném ocenění. Z navržené úpravy ani z důvodové zprávy není podle našeho názoru zřejmé, proč je dosavadní úprava tohoto dodanění vypuštěna a jakým způsobem budou tyto situace nově věcně řešeny. Navrhujeme proto jednoznačně vyjasnit, zda má jít o věcnou změnu spočívající v tom, že v uvedených případech již k dodanění nově docházet nebude, nebo zda bude stejného daňového výsledku dosaženo na základě jiného ustanovení ZDP. Pokud jde o vědomou změnu dosavadního daňového režimu, považujeme za vhodné její důvody a dopady výslovně popsat v důvodové zprávě. Nadále nemáme jistotu, zda bude mít zánik pohledávek a dluhů v souvislosti s přeměnami obchodních korporací podle navrhovaného nového znění ZDP stejné dopady do základu daně jako podle dosavadní právní úpravy. Důvodová zpráva ani odůvodnění vypořádání naší připomínky tuto otázku dostatečně neobjasňují. Není tedy zřejmé, zda má být dosavadní daňový režim zachován, nebo zda v důsledku navrhovaných změn dojde k věcným změnám ve stanovení základu daně. Navrhujeme proto výslovně a jednoznačně uvést v důvodové zprávě, jaké budou podle	

				nové právní úpravy dopady zániku pohledávek a dluhů při přeměnách obchodních korporací do základu daně, a to včetně porovnání s dosavadní právní úpravou. Pokud má dojít k věcným změnám, považujeme za nezbytné tyto změny konkrétně popsat a řádně odůvodnit. Současně upozorňujeme, že případné rozdíly oproti dosavadnímu daňovému režimu bude nutné odpovídajícím způsobem zohlednit také v přechodných ustanoveních, aby bylo jednoznačně vyjasněno, jak se bude postupovat zejména u přeměn zahájených podle dosavadní právní úpravy, jejichž daňové důsledky se projeví až za účinnosti nové právní úpravy. Považujeme za zásadní, aby případné věcné změny daňového režimu zániku pohledávek a dluhů při přeměnách byly výslovně identifikovány, odůvodněny a legislativně ošetřeny, nikoliv aby vznikaly pouze jako nepřímý a blíže nevysvětlený důsledek změny formulace příslušných ustanovení ZDP.	
		29	§ 23 odst. 3 písm. a) bod 10	Prosíme o vysvětlení, proč zůstalo toto ustanovení v platnosti, když jej finanční správa v KOOV 614/28.11.23 vyhodnotila jako obsoletní ustanovení. Došlo ke změně výkladu v otázce nepeněžní výplaty likvidačního zůstatku? Z aktuálního KOOV podle mého názoru vyplývá, že toto ustanovení je de facto „mrtvým“ ustanovením, které se v praxi v zásadě neaplikuje. Dávám proto na zvážení, zda by nebylo vhodné využít připravované novelizace k jeho vypuštění. Jsme si vědomi toho, že bylo dohodnuto, že zásahy do stávající právní úpravy by měly být, pokud možno minimalistické. Přesto se domnívám, že pokud ustanovení nemá v praxi reálné využití, stojí za zvážení, zda je účelné jej v ZDP nadále zachovávat. K této otázce viz KOOV č. 614/28.11.23 Daňový režim výplaty podílu na likvidačním zůstatku v nepeněžitě podobě (Martin Kopecký, KV projednáváný od 28. 11. 2023 do 24. 4. 2024).	
		30	§ 23 odst. 3 písm. b) bod 1	Navržené znění není ve spojení s návětím § 23 odst. 3 zcela srozumitelné. Formulace „výsledek hospodaření za účetní období se snižuje nebo zvyšuje“ se v zákoně standardně používá pro následnou úpravu účetního výsledku hospodaření pro účely stanovení základu daně. Spojení „sankce ze závazku, o které poplatník zvýšil výsledek hospodaření“ proto může vyvolávat dojem, že ustanovení dopadá na sankci, o kterou poplatník již účetní výsledek hospodaření zvýšil v rámci daňových úprav podle § 23 odst. 3, nikoli na sankci zaúčtovanou do výnosů. Podle našeho porozumění má ustanovení nadále upravovat situaci, kdy poplatník zahrnul smluvní pokutu, úrok z prodlení, penále nebo jinou obdobnou sankci do výnosů, a tedy do výsledku hospodaření, avšak příslušnou částku dosud nepřijal. V takovém případě se má základ daně snížit o část sankce, která nebyla do konce zdaňovacího období uhrazena.	

				Jestliže má jít pouze o terminologickou úpravu bez věcné změny, navrhneme text upravit tak, aby výslovně odkazoval na zahrnutí sankce do výnosů nebo do výsledku hospodaření v důsledku jejího zaúčtování, nikoli na „zvýšení výsledku hospodaření“, které má v § 23 odst. 3 odlišný ustálený význam.	
		31	§ 23 odst. 3 písm. c) bod 9 a § 29 odst. 1	Je nutné odmítnout tvrzení uvedené ve zdůvodnění, že „věcně tedy nedochází k žádné změně“. Podle našeho názoru naopak dochází k zásadní změně, kdy poplatníci s akruálním základem daně budou oproti současnému stavu nově takovéto dary zdaňovat. Současná úprava přitom není pouhým důsledkem účetního zachycení těchto případů, ale představuje speciální daňové řešení. Jde tedy o systémovou změnu oproti současnému stavu, která by měla být jako taková ve zdůvodnění výslovně popsána a zdůvodněna. Pokud je nám známo, podle dosavadních výkladů se účelový dar na pořízení majetku nebo jeho technické zhodnocení zpravidla zachycoval v účetnictví do výnosů bez možnosti jejich časového rozlišení. Lze se však setkat i s názorem, že takový výnos má být časově rozlišován po dobu účetního odpisování příslušného majetku. K rozdílným názorům na tuto problematiku viz např. Jiří Koch, Novela prováděcí vyhlášky k zákonu o účetnictví pro podnikatele od 1. 1. 2016, FDÚB IV/2015, str. 64; Ing. Jiří Koch, Účetní závěrka podnikatelů za účetní období započaté v roce 2016 (2. část), FDÚB IV/2016, str. 55; oproti tomu odpověď Ing. Pilařové na dotaz č. 1, FDÚB II/2016, str. 70. Navrhujeme proto u těchto případů zvážit, zda by nebylo vhodné v účetních předpisech (například v prováděcí vyhlášce) zakotvit časové rozlišení takového výnosu po dobu účetního odpisování příslušného majetku. Takové řešení by podle našeho názoru lépe odpovídalo věcné a časové souvislosti mezi přijatým darem a odpisováním majetku.	
		32	§ 23 odst. 3 písm. c) bod 10 ZDP	Obdobný princip je již dnes obsažen například v ČÚS pro podnikatele č. 017 Zúčtovací vztahy, bod 3.11.4, který upravuje výnosy příštích období a v některých případech připouští jejich postupné zúčtování do výnosů. Stejný princip by bylo vhodné vztáhnout rovněž na případy, kdy je předmětem daru přímo samotný majetek. Domníváme se, že navrhované řešení nebylo odpovídajícím způsobem promítnuto do § 24 odst. 7 ZDP, přestože by podle našeho názoru v tomto případě nemělo docházet ke zvýšení daňové nabývací ceny. Navrhujeme proto prověřit vzájemnou návaznost příslušných ustanovení a odpovídajícím způsobem upravit § 24 odst. 7 ZDP tak, aby bylo jednoznačně zajištěno, že v uvedeném případě nedojde k navýšení daňové nabývací ceny.	
		33	§ 23 odst. 4 písm. i)	Prosíme o vysvětlení, zda je zvláštní důvod, proč toto ustanovení hovoří o výnosech a nákladech, a nikoliv příjmech a výdajích dle definice § 21h odst. 1 návrhu?	

		34	§ 23 odst. 6 písm. a)	Z výkladu § 33 odst. 1 návrhu zákona vyplývá, že za dodatečné zhodnocení se považuje i „podlimitní dodatečné zhodnocení“, je tedy otázka, zda není dodatečné zhodnocení, které lze uplatnit jako výdaj podle § 24 odst. 2 písm. v) ZDP v textu zákona nadbytečné? Proč je v tomto ustanovení nadále podmínka „nehrazené vlastníkem“, není tato podmínka již nadbytečná? Pokud opravdu chceme v důvodové zprávě říct, že nepeněžní příjem „bez dalšího nevzniká“, pokud bylo dodatečné zhodnocení provedeno bez souhlasu pronajímatele, je otázka, zda by zákon neměl obsahovat podmínku „písemného souhlasu“?	
		35	§ 23 odst. 9 písm. a) bod 3	Navržená textace neváže na odkazovaný zákon o investičních společnostech a investičních fondech, což může v praxi vyvolávat řadu otázek jak u tuzemských, tak u zahraničních subjektů, který může být konstrukce vydávání obdobných cenných papírů ještě jiná. Důvodová zpráva se toto snaží překlénout vysvětlením, že se jedná o zobecňující terminologii. Domníváme se, že pojem „na účet“ nelze považovat za nadřazený pojem „k podfondu“. Pojem na účet v sobě předjímá existenci více subjektů (nositelů práv a povinností). Jak označením „non-subjekty“ (jakkoli tento pojem není v české legislativě nijak podchycen) připouští sama důvodová zpráva, podfondy a podílové fondy nemají právní subjektivitu. Doporučujeme formulaci zákona vhodným způsobem upravit tak, aby skutečně mohla být zvolená formulace použita jako zastřešující pojem (např. doplněním „či jiným obdobným způsobem“).	
		36	§ 23 odst. 13	Navrhované znění může vyvolávat pochybnosti o rozsahu působnosti tohoto ustanovení, zejména v případech, kdy má poplatník akruální základ daně, avšak konkrétní pohledávka nebyla zachycena v účetnictví a příjem z ní se zdaňuje v rámci jiného dílčího základu daně. Může jít například o situaci fyzické osoby s akruálním základem daně, která vkládá do obchodní korporace pohledávku z titulu úroků ze zápůjčky či úvěru, přičemž příjem z těchto úroků podléhá zdanění podle § 8 ZDP. Samotná skutečnost, že poplatník stanovuje základ daně podle akruálního principu, totiž ještě neznamená, že hodnota každé jeho pohledávky již byla prostřednictvím účetnictví promítnuta do základu daně. Pokud konkrétní pohledávka nebyla zaúčtována do výnosů vstupujících do základu daně a související příjem by byl jinak zdaněn až při jeho skutečném obdržení, mohl by například její vklad do obchodní korporace bez zvláštní úpravy vést k tomu, že hodnota této pohledávky nebude do základu daně vůbec zahrnuta. Právě z důvodu odstranění obdobných pochybností bylo v minulosti znění § 23 odst. 13 ZDP rozšířeno tak, aby dopadalo na všechny pohledávky, o kterých nebylo účtováno, a nikoliv pouze na pohledávky poplatníků, kteří účetnictví nevedou. Rozhodující tedy není pouze způsob stanovení základu daně konkrétního poplatníka, ale také to, zda byla konkrétní pohledávka zachycena v účetnictví způsobem, který vedl k jejímu zahrnutí do základu daně.	

			Navrhujeme proto upravit, případně alespoň jednoznačně vyjasnit navrhované znění tak, aby bylo nepochybné, že § 23 odst. 13 ZDP bude i nadále dopadat rovněž na pohledávky, o kterých nebylo účtováno a jejichž hodnota dosud nebyla zahrnuta do základu daně, a to i u poplatníka s akruálním základem daně. Nová koncepce by neměla vést k tomu, že by v důsledku vkladu, postoupení nebo jiné skutečnosti uvedené v tomto ustanovení mohla hodnota takové pohledávky uniknout zdanění pouze proto, že poplatník jinak stanovuje základ daně na akruálním principu. Tato připomínka současně přímo souvisí s naší výše uvedenou připomínkou týkající se stanovení jednotlivých dílčích základů daně u fyzické osoby, která vede účetnictví, avšak vedle příjmů podle § 7 ZDP dosahuje také příjmů podle § 8 ZDP, případně § 10 ZDP. Navrhujeme proto obě otázky řešit ve vzájemné souvislosti a jednoznačně vymezit, jak se u takového poplatníka projevuje skutečnost, že některé jeho příjmy a související pohledávky nejsou zahrnovány do základu daně prostřednictvím účetního výsledku hospodaření. Obáváme se, že vypořádání zcela nereaguje na podstatu naší připomínky. Pokud půjde o poplatníka s akruálním základem daně (PAZD), nebude se na něj ustanovení § 23 odst. 13 ZDP vůbec vztahovat, a to ani v případě, kdy příslušný úrokový příjem nebyl z důvodu jeho nezaplacení dosud zdaněn. V takovém případě by tedy mohlo dojít například k vložení pohledávky z titulu nezaplacených úroků, aniž by došlo ke zdanění příslušného úrokového příjmu. Právě na tento problém naše připomínka upozorňuje. Domníváme se, že není důvod, aby se daňové důsledky nakládání s pohledávkami z titulu dosud nezdaněných příjmů odlišovaly pouze v závislosti na tom, zda jde o poplatníka s akruálním, nebo peněžním základem daně, pokud v obou případech dosud nedošlo ke zdanění příslušného příjmu. Pokud jde o argument, že u příjmů podle § 8 až 10 ZDP bude uplatňován peněžní princip, upozorňujeme, že právě kombinace peněžního principu u těchto příjmů s akruálním základem daně u téhož poplatníka může vyvolávat značné praktické a výkladové problémy. Tyto problémy se mohou projevit mimo jiné při nakládání s pohledávkami z titulu dosud nezdaněných příjmů, zejména při jejich vkladu, postoupení či jiném převodu. Považujeme proto za nezbytné, aby právní úprava jednoznačně řešila daňové důsledky těchto situací a nevytvářela prostor pro případy, kdy určitý příjem nebude zdaněn pouze v důsledku kombinace odlišných principů stanovení základu daně. Navrhujeme proto připomínku znovu věcně posoudit a odpovídajícím způsobem upravit § 23 odst. 13 ZDP tak, aby se vztahoval na všechny relevantní případy nakládání	
--	--	--	--	--

				s pohledávkami z titulu dosud nezdaněných příjmů, bez ohledu na to, zda jde o poplatníka s akruálním, nebo peněžním základem daně. Současně považujeme za nezbytné komplexně vyjasnit vzájemné vazby mezi akruálním a peněžním principem zdanění u jednotlivých kategorií příjmů, aby nedocházelo k neodůvodněným rozdílům v daňovém zacházení ani ke vzniku nezamýšlených mezer v právní úpravě.	
		37	§ 23 odst. 15	1. Rozumíme navrhované úpravě správně tak, že v situaci, kdy poplatník například zcela utlumí svoji činnost, prodá či vyřadí veškerý majetek, nebude mít žádné pohledávky, dluhy ani zaměstnance, avšak k ukončení jeho činnosti nedojde formou prodeje obchodního závodu, bude muset nadále po zbývajících část patnáctileté doby zahrnovat goodwill do základu daně? Takové řešení podle našeho názoru nedává věcnou ani ekonomickou logiku. Obdobná otázka vzniká v případě, kdy takový poplatník vstoupí do likvidace. Jakým způsobem se v takové situaci naloží se zbývajících částí goodwillu? Znamená navrhovaná úprava, že se tato zbývajících část goodwillu již nikdy nepromítne do základu daně? Tyto situace je podle našeho názoru nezbytné výslovně upravit tak, aby dávaly logiku. Ústavní soud ve své judikatuře opakovaně zdůrazňuje, že při přezkumu daňové legislativy je třeba respektovat široký prostor zákonodárce pro nastavení daňové politiky. Současné však zdanění nesmí dosáhnout takové intenzity, aby mělo „škrtící“, resp. „rdousící“ účinek a nepřiměřeně zasáhlo do majetkové podstaty poplatníka. Srov. zejména nálezy Ústavního soudu ze dne 21. 4. 2009, sp. zn. Pl. ÚS 29/08, a nálezy ze dne 15. 5. 2012, sp. zn. Pl. ÚS 17/11. Obdobně Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 28. 8. 2013, č. j. 8 Afs 30/2012-32, uvedl: <i>„Zdanění především nesmí mít zjevně neracionální povahu a být založeno na svévoli (jakkoli ohledně důvodů a výše zdanění má zákonodárce velmi rozsáhlý prostor pro politické uvážení), nesmí vést k neodůvodněné nerovnému zacházení a nesmí mít rdousící charakter v tom smyslu, že by zasáhlo samu podstatu základního práva vlastnit majetek (...)“</i> NSS dále v témže rozsudku uvedl: <i>„Znamená to mimo jiné, že by bylo třeba pečlivě vážit ústavní konformitu takové zákonné hmotněprávní úpravy, která by náklady, jež byly skutečně vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, z daňové uznatelnosti vyloučila či jejich uznatelnost v rozporu s jejich skutečným významem pro hospodaření poplatníka v jeho neprospěch významně modifikovala.“</i>	

			Stejný princip NSS zopakoval v rozsudku ze dne 20. 2. 2014, č. j. 7 Afs 33/2013-34, když opětovně zdůraznil nutnost pečlivě vážit ústavní konformitu takové právní úpravy, která by náklady skutečně vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů vylučovala z daňové uznatelnosti nebo jejich uznatelnost v rozporu s jejich skutečným významem pro hospodaření poplatníka významně modifikovala v jeho neprospěch: <i>„...Znamená to mimo jiné, že by bylo třeba pečlivě vážit ústavní konformitu takové zákonné hmotněprávní úpravy, která by náklady, jež byly skutečně vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, z daňové uznatelnosti vyloučila nebo jejich uznatelnost v rozporu s jejich skutečným významem pro hospodaření poplatníka v jeho neprospěch významně modifikovala (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2013, č. j. 8 Afs 30/2012 – 32, a ze dne 29. 8. 2013, č. j. 7 Afs 77/2012 - 31).....“.</i> Na význam zohlednění skutečné ekonomické podstaty posuzované operace poukázal rovněž rozšířený senát NSS v usnesení ze dne 21. 10. 2009, č. j. 2 Afs 180/2006-64, publ. pod č. 1984/2010 Sb. NSS. V něm mimo jiné v návaznosti na nálezy Ústavního soudu ze dne 6. 12. 2006, sp. zn. IV. ÚS 48/05, uvedl, že nelze odhlédnout od výsledné povahy dané ekonomické operace, a připomněl závěr Ústavního soudu o možnosti zdanit pouze finanční zisk, který bere na zřetel výdaje na zajištění příjmů: <i>„.....24. Co se pak dále týče vzájemného vztahu příjmů podle § 8 zákona o daních z příjmů a výdajů podle § 7 téhož zákona, považuje soud za podstatné zmínit ještě následující. Ačkoli z hlediska daňového je nutno samostatně posuzovat příjmy a výdaje podle § 7 zákona o daních z příjmů a podle § 8 téhož zákona, tedy půjčku, resp. úroky z půjčky, kdy daňový subjekt vystupuje jako dlužník a úroky z půjčky, kdy stejná osoba má postavení věřitele, nelze rovněž odhlédnout od toho, jaká je výsledná povaha dané ekonomické operace, zda jednání daňového subjektu vede v konečném důsledku k vytvoření zisku nebo nikoliv a z ekonomického hlediska se tedy jedná o neutrální operaci, kdy výdaje vynaložené na v konečném důsledku neúspěšný podnikatelský záměr jsou kompenzovány příjmem z kapitálového majetku, což lze považovat za racionální snahu o zmírnění nepříznivých důsledků, které mohly být vyvolány upuštěním od uskutečňování záměru, a za snahu udržet si svůj příjem.</i> <i>Jak Ústavní soud uvedl ve svém nálezu ze dne 6. 12. 2006, sp. zn. IV. ÚS 48/05, povinnosti správce daně dbát na zachování práv a právem chráněných zájmů daňových subjektů odpovídá mimo jiné „možnost zdanit jen tu část finančního zisku, jež bere na zřetel výdaje na zajištění příjmů. Při realizaci práva státu na vybírání daní je potřeba toto respektovat, neboli nelze opomíjet nutnost vybírat daň ve výši správně stanovené, jelikož sledování zájmu státu na vybírání daně nelze vnímat jako princip jakkoliv přednostní či řídící“.</i>	
--	--	--	---	--

			Jsme si vědomi toho, že posledně uvedená rozhodnutí se týkala výkladu § 24 odst. 1 ZDP. Domníváme se však, že obecné ústavní principy, z nichž tato judikatura vychází, je třeba přiměřeně zohlednit i vzhledem k § 23 odst. 15 ZDP 2. Dále není zřejmé, co se pro účely tohoto ustanovení přesně rozumí „vznikem goodwillu“, resp. ke kterému konkrétnímu okamžiku goodwill vzniká. Tento okamžik by měl být jednoznačně definován přímo v textu ZDP, neboť jsou na něj navázány zásadní daňové důsledky, zejména okamžik zahájení jeho daňového uplatňování. 3. Rovněž je třeba vyjasnit, zda se má věcné vymezení goodwillu lišit u poplatníků s akruálním a peněžním základem daně. Pokud ano, mělo by být jednoznačně stanoveno, v čem tento rozdíl spočívá a z jakého důvodu je odlišné vymezení nezbytné. 4. Věta „vznikl-li tento rozdíl z koupě obchodního závodu a je-li záporný, zvýší základ daně rovnoměrně během 180 kalendářních měsíců započatých po vzniku tohoto rozdílu, a to v poměrné výši připadající na počet měsíců v příslušném zdaňovacím období...“ může vyvolávat pochybnost, zda u poplatníka s peněžním základem daně nemá být kladný goodwill uplatněn do daňových výdajů jednorázově, neboť pro záporný goodwill je stanovena zvláštní úprava oproti obecné úpravě v první větě. Navrhujeme proto text ustanovení upravit tak, aby byl daňový režim kladného i záporného goodwillu u obou kategorií poplatníků zcela jednoznačný. Jak podrobněji uvádíme také dále, obecně navrhujeme, aby u všech způsobů daňového odpisování, včetně odpisování goodwillu, bylo možné stanovit odpisy jak s přesností na měsíce, tak s přesností na dny, a to podle rozhodnutí poplatníka.	
		38	§ 24 odst. 2 písm. b) Důvodová zpráva hovoří o této úpravě, která však z textu zákona není zřejmá, prosíme o bližší vysvětlení: „§ 24/2/b/závětí: Věta druhá: NZÚ nově připouští částečné vyřazení aktiva, ke kterému dochází při jeho dodatečném zhodnocení. ZDP se upravuje ve stejném duchu. To je také v souladu s §29/1/poslední větou, která o částečné vyřazení nenavysahuje vstupní cenu dodatečného zhodnocení.“	
		39	§ 24 odst. 2 písm. h) Ve zdůvodnění se uvádí, že pokud dojde k postoupení PUFL, znamená to, že došlo k předčasnému ukončení finančního leasingu. Tento závěr nekoresponduje se současnými výklady k této věci (viz Ing. Jiří Nesrovnal, Ing. Radislav Tkáč, Ing. Otakar Machala, Ing. Petr Toman, 516/24.01.18 Cese nájemní smlouvy z hlediska technického zhodnocení provedeného nájemcem ve znění novely ZDP – zákona č. 170/2017 Sb., KV ze dne 24.1.2018 Podle těchto výkladů, pokud dojde k postoupení PUFL, znamená to, že došlo k	

				předčasnému ukončení FL před nabytím vlastnického práva k předmětu FL. Musí být zdůvodněno proč (na základě čeho) se současný pohled na cesi mění. Přes navrhovanou změnu znění § 24 odst. 6 ZDP nepovažujeme za vhodné vycházet z toho, že cese (postoupení) práv a povinností z leasingové smlouvy (PFUL) představuje předčasné ukončení leasingu. Minimálně považujeme za nezbytné tuto otázku jednoznačně vyjasnit a podrobně vysvětlit v důvodové zprávě. Současně je nezbytné tuto problematiku řešit také ve vztahu k leasingovým smlouvám uzavřeným podle dosavadní právní úpravy, a to zejména s ohledem na konstrukci navrhovaných přechodných ustanovení. V této souvislosti je nutné zohlednit rovněž dosavadní výklady a aplikační praxi týkající se daňového posouzení cese leasingových smluv, na které upozorňujeme výše.	
		40	§ 24 odst. 2 písm. ch)	Navrhujeme do tohoto ustanovení doplnit daňovou uznatelnost DPH v návaznosti na poměrný/krátící koeficient v DPH.	
		41	§ 24 odst. 2 písm. r)	V návrhu zákona je v textu ustanovení navrženo znění: „jde-li o podíl v obchodní korporaci“. Domníváme se, že v návaznosti na to, že toto ustanovení upravuje pouze cenné papíry, měl by tento text být upraven jako „podíl v obchodní korporaci představující cenný papír“ a nebo pouze „cenný papír“.	
		42	§ 24 odst. 2 písm. v)	Z návrhu rozumíme, že v případě přebírání účetních odpisů u „drobného majetku“ je úkolem poplatníka, aby upravil výši účetního odpisu tak, aby byl bez vlivu následného znehodnocení a dalších vybraných položek. Pokud tak poplatník neučiní, potom podle § 29 odst. 2 ZDP část „nedopočítaných odpisů bez vlivu“ ztrácí. V této souvislosti se domníváme, že částku, kterou bude takto poplatník podle § 24 odst. 2 písm. v) ZDP uplatňovat, nelze považovat za účetní odpis. Dále to znamená, že by poplatník musel v následujících letech sledovat, zda nebylo následné znehodnocení rozpuštěno a účetní hodnota aktiva opětovně zvýšena tak, aby „odpis“ neuplatnil opakovaně.	
		43	§ 24 odst. 2 písm. zn)	Navrhujeme posoudit postup u PPZD v případě pořízení investičního nehmotného majetku. Je možné na základě navrhovaného ustanovení tyto výdaje na pořízení investičního nehmotného majetku posoudit jako jednorázový výdaj, a to nejen u poplatníka daně z příjmů fyzických osob, ale i u poplatníka daně z příjmů právnických osob, který naplní definici PPZD.	
		44	§ 24 odst. 5	Navrhujeme zvážit, zda v rámci nové terminologie je vhodné zachování pojmu „cena za nabytí“. Dále je otázka, zda ze zákona neodstranit relikt dřívější úpravy, kdy bylo stanoveno, že „při výpočtu zůstatkové ceny osobního automobilu se vždy vychází ze vstupní ceny včetně DPH“. Tato úprava již není potřebná a působí v praxi problémy, protože takto určená zůstatková cena „včetně DPH“ se porovnává s „cenou za nabytí“ vozidla, která je obvykle bez DPH.	

		45	§ 24 odst. 6	Navrhujeme „nezahrnutí výnosu z titulu zániku dluhu z pořízení práva užívání“ a „snížení základu daně z titulu vstupní ceny“ uvést do položek snižujících a zvyšujících výsledek hospodaření, tj. do § 23 ZDP, kam věcně patří. Je nezbytné vyřešit co: -Kdy se považuje částka za hrazenou (navrhujeme odepsáním z účtu dlužníka –připsání na účet věřitele se bude obtížně prokazovat) -Navrhujeme, aby dostatečné bylo uhrazení do termínu pro podání daňového přiznání -Co všechno se považuje za uhrazení (zápočty od kdy, privativní novace, kryptoaktiva, směnky a podobně) Viz také: Škampa Jiří, Ing., Nesrovnal Jiří, Ing., Definice pojmu "zaplacené" uvedeném v § 24 odst. 2 písm. zi) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, KV ze dne 12.2.2002 až 13.3.2002 Škampa Jiří, Ing., Nesrovnal Jiří, Ing. Doplnění k příspěvku "Definice pojmu "zaplacené" uvedeném v § 24 odst. 2 písm. zi) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů" projednávaném na Koordinačním výboru dne 13.2.2002, KV ze dne 29.5.2022 -Proč se v tomto ustanovení používá pojem „uhrazena“ a nikoliv „zaplacena“ jak je tomu v § 24 odst. 2 písm. zi) ZDP a jaký je mezi těmito pojmy rozdíl a proč.	
		46	§ 25 odst. 1 písm. zk) + obecně k úrokům dle nového ZoÚ	Rozumíme správně, že pokud zákon přímo nestanoví, že daný test uznatelnosti zahrnuje také úroky z dluhu (vyplývající z konceptu současné hodnoty), potom se tyto úroky do daného testu nezahrnují? Například § 25 odst. 1 písm. w) ZDP, § 25 odst. 1 písm. zl) ZDP, § 23e ZDP a jiné? Text odůvodnění je v tomto smyslu nejasný: „§ 25/1/zk: Podle NZÚ se dlouhodobé dluhy z pořízení diskontují a následně úročí. Tyto úroky mají stejný charakter jako úroky z úvěrového finančního nástroje.“ V celé navrhované úpravě podle našeho názoru chybí systematické řešení otázky, jak bude na úroky vznikající v účetnictví v důsledku diskontování nahlíženo z hlediska jednotlivých ustanovení ZDP. Jde například o aplikaci § 23 odst. 7 ZDP, § 25 odst. 1 písm. w) ZDP, § 24 odst. 2 písm. zi) ZDP, § 23e ZDP nebo § 36 ZDP v oblasti srážkové daně. Tato problematika se přitom může promítnout i do dalších oblastí, například do dodávání dluhů, daňového režimu umořování pohledávek či dalších ustanovení, která pracují s pojmy úrok, dluh nebo pohledávka. Navrhujeme proto řešit tuto otázku komplexně a systematicky. Pokud to bude legislativně-technicky možné, navrhujeme zvážit, zda by nebylo vhodné stanovit na jednom místě v ZDP	

			obecný princip daňového zacházení s úroky vznikajícími v účetnictví v důsledku diskontování a následně upravit pouze případné výjimky pro jednotlivá ustanovení. V každém případě považujeme za nezbytné, aby byla tato zásadní otázka podrobně rozebrána a jednoznačně vysvětlena alespoň v důvodové zprávě. Navrhujeme rovněž výslovně řešit otázku úroků, které budou součástí reálné hodnoty a které by podle navrhované úpravy měly být daňově uznatelné. Také v těchto případech považujeme za nezbytné jednoznačně vyjasnit, zda a jakým způsobem se na tyto úroky budou vztahovat výše uvedená ustanovení ZDP upravující daňový režim úroků, případně zda bude jejich aplikace vyloučena. Samotná skutečnost, že jsou tyto úroky součástí reálné hodnoty, by neměla vést k nejasnostem ohledně jejich daňového posouzení. Dále považujeme za nezbytné komplexně vyřešit daňový režim úroků vznikajících u leasingového pronajímatele v souvislosti s účtováním podle PAZD. Jde například o otázku, zda a za jakých podmínek se tyto úroky budou zahrnovat do výpočtu nadměrných výpůjčních výdajů podle § 23e ZDP, případně jak se na ně budou vztahovat další ustanovení ZDP upravující daňový režim úroků. K daňovému režimu nově vznikajících „účetních úroků“ a k výpočtu testu nízké kapitalizace ve vztahu k vypořádání našich připomínek. Obáváme se, že ani z vypořádání připomínek není dostatečně zřejmé, jaká daňová pravidla mají, či naopak nemají být aplikována na nově vznikající „účetní úroky“, ať již jde o úroky vznikající v důsledku diskontování, nebo například o úroky vykazované u leasingového pronajímatele v souvislosti s novými účetními postupy. Situaci dále komplikuje skutečnost, že ani stanoviska, která k této problematice zaznívají, nejsou vždy jednoznačná. Setkali jsme se například s názorem, že na tyto úroky má být aplikováno ustanovení § 25 odst. 1 písm. zk) ZDP. Pokud by tomu tak skutečně mělo být, vyvstává otázka, zda se na ně mají vztahovat také další ustanovení upravující daňový režim úroků, například § 25 odst. 1 písm. i) ZDP, případně další související ustanovení ZDP. Považujeme proto za zcela nezbytné, aby bylo v důvodové zprávě výslovně a jednoznačně uvedeno, která ustanovení ZDP se mají na jednotlivé druhy těchto nově vznikajících „účetních úroků“ aplikovat a která nikoliv, včetně věcného odůvodnění takového přístupu. Bez tohoto vyjasnění hrozí značná právní nejistota a rozdílné výklady při praktické aplikaci nové právní úpravy.	
--	--	--	--	--

			Stejně tak považujeme za nezbytné jednoznačně vyjasnit pravidla pro výpočet testu nízké kapitalizace podle § 25 odst. 1 písm. w) ZDP. Pokud správně rozumíme vypořádání připomínek, mělo by být pro účely tohoto testu plně akceptováno účetní vymezení a ocenění vlastního kapitálu, a to včetně změn jeho výše vyvolaných například přeceňováním majetku na reálnou hodnotu. Z tohoto závěru by ovšem vyplývalo, že pro výpočet váženého aritmetického průměru vlastního kapitálu budou rozhodující také jednotlivé okamžiky účetního zachycení změn jeho výše. Jinými slovy, pokud bude například v důsledku přecenění na reálnou hodnotu docházet ke změnám vlastního kapitálu v průběhu zdaňovacího období, budou tyto změny a okamžiky jejich účetního zachycení relevantní také pro výpočet uvedeného průměru. Podle našeho porozumění vypořádání by tento postup měl platit jak pro poplatníky účtující podle českých účetních předpisů, tak pro poplatníky účtující podle IFRS. Upozorňujeme však, že jde o závěr, který může mít zásadní dopady na výsledek testu nízké kapitalizace, a nejsme si jisti, zda byly všechny jeho praktické a daňové důsledky dostatečně analyzovány. Výsledek testu totiž může být ovlivněn nejen samotnou výší vlastního kapitálu, ale také četností a okamžiky jeho účetních změn, které mohou vyplývat z rozdílných účetních postupů. Obdobně předpokládáme, že také při výpočtu váženého aritmetického průměru dluhů se bude vycházet z jejich účetního zachycení a ocenění, včetně případných změn jejich hodnoty v důsledku diskontování, přeceňování či jiných účetních postupů. I tento závěr dovozujeme z vypořádání připomínek, aniž by však podle našeho názoru byly jeho důsledky dostatečně jednoznačně vysvětleny. Navrhujeme proto v důvodové zprávě výslovně potvrdit, zda se při výpočtu vážených aritmetických průměrů vlastního kapitálu a dluhů bude plně vycházet z jejich účetního zachycení a ocenění, včetně všech změn v průběhu zdaňovacího období, a zda bude tento postup shodný pro poplatníky účtující podle českých účetních předpisů i podle IFRS. Současně považujeme za nezbytné podrobně vyhodnotit a vysvětlit daňové důsledky tohoto přístupu. Další nejasnost spatřujeme v otázce, co bude pro účely testu nízké kapitalizace považováno za výsledek hospodaření běžného účetního období, který se do vlastního kapitálu pro účely tohoto testu nemá zahrnovat.	
--	--	--	---	--

			Není například zřejmé, jak se bude postupovat v případě změn vlastního kapitálu vyvolaných přeceněním na reálnou hodnotu, zejména pokud se tyto změny účtují přímo do vlastního kapitálu, a nikoliv prostřednictvím výsledku hospodaření. Je nutné jednoznačně vyjasnit, zda a od jakého okamžiku budou tyto změny zahrnovány do vlastního kapitálu rozhodného pro výpočet testu nízké kapitalizace, případně za jakých podmínek budou z tohoto výpočtu vyloučeny. Považujeme proto za nezbytné, aby důvodová zpráva jednoznačně vymezila také pojem výsledku hospodaření běžného účetního období pro účely testu nízké kapitalizace a vysvětlila jeho vztah k jednotlivým změnám vlastního kapitálu, zejména k přecenění účtovanému přímo do vlastního kapitálu. Závěrem opakovaně zdůrazňujeme, že nejde o dílčí technické otázky, ale o problematiku, která může mít zásadní dopady na stanovení základu daně a výši daňové povinnosti jednotlivých poplatníků. Navrhujeme proto všechny uvedené otázky komplexně analyzovat a jednoznačně vyjasnit v důvodové zprávě, včetně konkrétních příkladů. Pokud by se při této analýze ukázalo, že některé závěry vyžadují zvláštní daňové zacházení nebo korekci účetních hodnot, považujeme za nezbytné promítnout odpovídající pravidla přímo do ZDP. V této souvislosti je dalším souvisejícím problémem otázka, jak ve vztahu k diskontovaným úrokům aplikovat § 23 odst. 7 ZDP. Příkladem může být situace, kdy celková cena plnění bude, a to i při zohlednění času, sjednána v souladu s § 23 odst. 7 ZDP, ale daňový subjekt chybně určí výši úrokové složky. Pokud bude tato skutečnost v rámci daňového řízení napadena, je otázkou, zda správce daně bude v tomto případě postupovat stejně jako v případě, kdy zpochybňuje účetnictví daňového subjektu, nebo zda bude postupovat podle § 23 odst. 7 ZDP. V daném případě připadají v úvahu obě teoretické cesty (jde zřejmě o chybu v účetnictví a zároveň bude ve vztahu k úrokové složce porušeno ustanovení § 23 odst. 7 ZDP). Z tohoto hlediska nejde o teoretickou otázku, ale o ryze praktický problém. Byť jak v případě zpochybnění účetnictví, tak v případě aplikace § 23 odst. 7 ZDP a priori nese důkazní břemeno správce daně, je další následný postup již odlišný. Například v případě aplikace § 23 odst. 7 ZDP musí po určení ceny obvyklé správce daně dát daňovému subjektu prostor k objasnění a případnému vysvětlení důvodů vzniklého rozdílu. Domníváme se, že nahrazení sousloví „úvěrový finanční nástroj přijala“ za „tento podíl původně pořídila“ není vhodný. Bohužel odůvodnění k této změně žádné vysvětlení nedává.	
--	--	--	--	--

				Nicméně v principu by se měla tato úprava vztahovat na následující situaci, kdy kupříkladu mateřská entita si vezme úvěr na pořízení dceřiné společnosti (úroky DNN podle § 25/1/zk ZDP). Následně tuto dceřinou společnost prodá jiné spojené osobě, například sesterské společnosti, potom přestože dceřinou společnost již nevlastní, ale nadále jí plynou úroky z úvěru na její pořízení, platí fikce § 25/1/zk ZDP a úroky jsou nadále DNN. Problematika se tedy týká úvěrového finančního nástroje, který byl použit na nákup podílu. Navrhujeme tedy ponechat původní text.	
		47	§ 25 odst. 1 písm. w)	1) V souvislosti s novými účetními postupy je nutné zcela jednoznačně stanovit, které úpravy vlastního kapitálu (VK) provedené v účetnictví a kdy budou vstupovat do výpočtu nízké kapitalizace, a to jak u poplatníků používajících české účetní předpisy, tak u poplatníků používajících IFRS. Je tedy třeba vyjasnit, zda se zde bude plně vycházet z účetnictví, nebo zda budou stanoveny určité odchylky. 2) Obecně doporučujeme podrobně projít jednotlivé změny, které nová účetní úprava přináší v oblasti vlastního kapitálu, a u každé z nich posoudit, zda a jakým způsobem se má promítnout do výpočtu vlastního kapitálu pro účely nízké kapitalizace. Podle našeho názoru by nemělo dojít k tomu, že změna účetního vykazování sama o sobě, bez věcného ekonomického důvodu, povede ke změně výsledku testu nízké kapitalizace. 3) Z tohoto hlediska považujeme za důležité zabývat se rovněž otázkou, zda ani podle nového ZoÚ nebude do vlastního kapitálu pro účely nízké kapitalizace zahrnován výsledek hospodaření běžného účetního období. Navrhujeme tuto otázku jednoznačně vyřešit, aby změna účetních pravidel nevyvolala pochybnosti o dosavadním způsobu stanovení vlastního kapitálu pro účely § 25 odst. 1 písm. w) ZDP. 4) Obdobně považujeme za nezbytné vyřešit způsob výpočtu průměrného stavu úvěrových finančních nástrojů pro účely nízké kapitalizace. Nejde totiž pouze o otázku, které úroky či jiné finanční náklady budou předmětnému testu podléhat, ale také o to, z jakých hodnot se bude vycházet při stanovení průměrného stavu příslušných úvěrových finančních nástrojů. To je relevantní například v případech, kdy bude jejich účetní hodnota ovlivněna diskontováním či jiným způsobem ocenění podle nových účetních pravidel. 5) Doporučujeme podchytit problematiku týkající se vykazování tzv. puttable účastnických CP u fondů (a podfondů) a jejich vykazování jako závazku, která je reflektována v návrhu nového § 23 odst. 9, i ve vztahu k nízké kapitalizaci. Vazba pravidel nízké kapitalizace na vykazování vlastního kapitálu dle účetního pojetí staví fondy ve srovnatelné dluhové situaci vůči spojeným osobám do diametrálně odlišné pozice podle toho, zda se jimi vydané účastnické CP kvalifikují jako tzv. puttable. Navrhujeme proto do úpravy pravidel nízké kapitalizace doplnit, že cenné papíry uvedené v § 23 odst. 9 písm. a) bod 3 ZDP budou	

				výlučně pro účely nízké kapitalizace považovány za vlastní kapitál. Tím by došlo ke zrovnoprávnění fondů ve srovnatelné dluhové situaci.	
		48	§ 26	Navrhujeme, aby byla jedna definice hmotného majetku pro obě skupiny poplatníků (akruální základ daně i hotovostní základ daně) a to přímo v ZDP. Zdůvodnění 1) Bude existovat jedno místo, kde bude majetek definován. Současné řešení vede ke dvěma definicím, které mají směřovat ke stejné množině majetku. Zde je podstatně vyšší riziko, že se tyto definice časem rozjedou, aniž by to bylo záměrem. To se netýká pouze současného stavu, ale i jakýchkoliv budoucích změn. 2) Detaily definice majetku by byly obsaženy ve vyhlášce. Zde existuje riziko, že NSS v souladu se svou předchozí judikaturou k nerealizovaným kurzovým rozdílům může v některých případech takové řešení odmítnout. 3) Definice majetku by měla být i z ústavního hlediska jednoznačná a nesporná. 4a) U zvoleného řešení existuje, zejména do budoucna, riziko, že některé problémy v oblasti daní bude snaha řešit prostřednictvím vyhlášky, kterou je jednodušší měnit než text zákona. 4b) Toto řešení je také vhodnější pro případ, kdy by došlo k politickému rozhodnutí o změnách v oblasti majetku (například že něco bude nebo nebude daňovým majetkem). Při navrženém řešení by se muselo „znásilňovat“ účetnictví, případně by bylo nutné vytvářet výjimky z účetní definice, což by celý systém výrazně komplikovalo. 5) Při jedné definici by se lépe a jednodušeji řešila „migrace“ majetku (převody a přechody majetku mezi oběma skupinami poplatníků). 6a) Pro poplatníky by to bylo jednodušší, protože by zde v zásadě nenastala žádná změna. 6b) Jednodušší by to bylo i z legislativního hlediska, protože by se v zásadě převzala současná definice. Tím by se snížilo riziko chyb a případných nedomyšleností. 7) Obáváme se, že dvě definice, které ale mají vést ke stejnému cíli (závěru) mohou být velmi problematické i z legislativního hlediska. Jak se například bude postupovat, když se na základě jazykového výkladu zjistí odchylky. 8) Takovýto přístup nebude bezproblémový ani u účetních jednotek, tedy poplatníků s akruálním základem daně. Pokud bude zvoleno řešení, podle něhož se definice majetku přebírá z účetnictví, budou i u těchto poplatníků vznikat rozdíly mezi daňovým a účetním registrem majetku, například z důvodu odlišného hodnotového limitu pro majetek, v souvislosti s přeměnami či vklady apod. I zde tedy budou vznikat rozdíly mezi účetní a daňovou evidencí majetku 9) V případě PAZD nebude navrhovaná definice zcela vycházet z účetnictví, neboť mezi účetním a navrhovaným daňovým řešením existují rozdíly. Nelze proto argumentovat tím, že cílem navrhované úpravy je vycházet v této oblasti z účetnictví, pokud bude poplatník s akruálním základem daně v každém případě nucen účetní řešení pro daňové účely	

				korigovat. Další připomínky k této věci: 1. Pokud by měly být zachovány dvě samostatné definice hmotného majetku, je nezbytné jednoznačně stanovit, zda bude okruh hmotného majetku u poplatníků s akruálním základem daně a u poplatníků s peněžním základem daně shodný, či nikoliv. 2. Pokud by mezi oběma definicemi měly existovat rozdíly, je nezbytné tyto rozdíly identifikovat a zdůvodnit a současně vyřešit, jaký režim a jaké daňové dopady bude mít případná „migrace“ poplatníka mezi oběma kategoriemi. 3. Z hlediska navrženého řešení je v tuto chvíli u poplatníků s akruálním základem daně obtížné identifikovat případné problémy, neboť chybí bližší definice a vymezení majetku, které mají být obsaženy ve vyhláškách. Teprve na základě znalosti konkrétního znění těchto vyhlášek bude možné posoudit, co bude pro tyto účely považováno za hmotný majetek a zda navržené vymezení nebude z daňového hlediska vyvolávat další výkladové či aplikační problémy.	
		49	§ 26	V návrhu nám chybí daňový postup při odpisování skupiny majetku, kdy se skupina vytvoří z drobných stálých aktiv. Jinými slovy upřesnit, jaký bude daňový postup při částečném vyřazení aktiv ze skupiny (několika aktiv zahrnutých ve skupině) nebo dokoupení dodatečných drobných stálých aktiv do skupiny (předpokládáme, že se z hlediska ZDP bude jednat o změněnou vstupní cenu, nikoliv o dodatečné daňové zhodnocení). Je tedy nutné posoudit, zda bude nutný zásah do textu ZDP či nikoliv, pokud by závěr byl, že nikoliv, je nutné tuto situaci popsat v důvodové zprávě například včetně všech možných aspektů zmíněných výše. Považujeme také za důležité uvést, zda postup týkající se skupiny majetku bude povinný či dobrovolný z hlediska účetních předpisů a jak to bude z pohledu ZDP. Dále doporučujeme posoudit, zda a jak z tohoto hlediska budou postupovat poplatníci s hotovostním základem daně s tím, že zde by byla nutná úprava v textu ZDP. Pokud by u těchto poplatníků postup, který budou aplikovat poplatníci s akruálním principem daně, možný nebyl, mohlo by to působit problémy například při migraci majetku.	
		50	§ 26 odst. 5 a § 30a	Není zcela zřejmé, zda vytváření souborů majetku a rozdělování majetku na komponenty bude povinné, nebo zda půjde o možnost poplatníka, obdobně jako tomu bylo doposud alespoň v oblasti vytváření souborů. Podle současné úpravy je totiž vytvoření souboru obecně věcí rozhodnutí poplatníka, byť v některých případech může z povahy majetku vyplynout nutnost jeho posouzení jako souboru. Tuto otázku je nutné jednoznačně vyřešit jak ve vztahu k poplatníkům s akruálním základem daně, tak ve vztahu k poplatníkům s peněžním základem daně. Nejsme si rovněž jisti, zda je z textu § 30a ZDP zcela jednoznačně patrné, že se u poplatníků	

				s akruálním základem daně rozdělení majetku na komponenty převezme z účetního řešení, nebo zde může být odlišné posouzení pro účely ZDP. V případě souborů důvodová zpráva uvádí, že u poplatníků s akruálním základem daně bude převzato účetní řešení. Máme pochybnost, zda je takový postup z hlediska požadavků vyplývajících z judikatury NSS dostačující, zejména pokud budou podrobnosti vymezení obsaženy až v prováděcí vyhlášce. Minimálně z daňového hlediska bychom se přikláněli k tomu, aby vytváření souborů a rozdělování majetku na komponenty představovalo možnost, nikoliv povinnost poplatníka. Pokud by měl být v některých případech tento postup povinný, doporučujeme tyto případy jednoznačně vymezit a v důvodové zprávě vysvětlit důvody a daňové dopady takového řešení. Podle našeho názoru jde o další argument pro to, aby bylo vymezení majetku upraveno jednotně pro obě kategorie poplatníků přímo v ZDP. Není rovněž zřejmé, jaký bude vzájemný vztah mezi vytvářením souborů majetku a rozdělováním majetku na komponenty, a to jak z hlediska účetnictví, tak z hlediska ZDP. Je proto třeba vyjasnit, zda a případně za jakých podmínek se oba postupy mohou vzájemně kombinovat, a který z nich má v případě jejich souběhu přednost.	
		51	§ 26 odst. 6	Rozumíme záměru v odůvodnění, ale navrhujeme do zákona tento postup explicitně doplnit, ve smyslu, že původní, resp. první podíl zůstává bez následných úprav: “Pokud se ale další podíl v součtu s tímto prvním podílem stane nadlimitním, druhý podíl již bude HM (první podíl HM nebude).“ Dále se domníváme, že tento postup v odůvodnění je v možném rozporu s § 30c ZDP.	
		52	§ 26 odst. 7	1.Navrhujeme z textu zákona vymazat sousloví „první den“, pro účely ustanovení postačí od měsíce následujícího a pojem „od prvního dne“ může působit matoucím dojmem. Chápeme návaznost na § 30 odst. 4 ZDP, ovšem navrhujeme tuto úpravu zvážit tak, abychom se vyhnuli diskusi, zda první den znamená 00:01 ráno nebo 23:59 večer. 2. Z navrhovaného znění i z důvodové zprávy vyplývá, že poplatník bude moci zahájit daňové odpisování také později, než vyplývá z § 26 odst. 7 a 10 ZDP. Toto řešení vítáme. Navrhujeme však do důvodové zprávy výslovně doplnit, že poplatník může své původní rozhodnutí o pozdějším zahájení daňového odpisování následně změnit, a to například prostřednictvím dodatečného daňového přiznání, případně v rámci daňové kontroly či odvolacího řízení, samozřejmě při respektování příslušných procesních pravidel. Současně považujeme za vhodné jednoznačně uvést, že takovou změnou rozhodnutí nelze	

				zahájit daňové odpisování dříve, než umožňují ustanovení § 26 odst. 7 a 10 ZDP. Navrhujeme proto tuto možnost změny původního rozhodnutí poplatníka a její časové limity výslovně potvrdit v důvodové zprávě, aby v praxi nevznikaly zbytečné výkladové nejasnosti.	
		53	§ 26 odst. 8	Navrhujeme, aby bylo ve zdůvodnění výslovně potvrzeno, že rozhodnutí poplatníka o přerušení, resp. nepřerušení daňového odpisování lze následně změnit, a to zejména prostřednictvím dodatečného daňového přiznání, v průběhu daňové kontroly, v odvolacím řízení apod. Takový postup je akceptován i v rámci současného ZDP. GŘ v odpovědi na dotaz č. 441 ze dne 2. 6. 2026 výslovně potvrdilo, že jeho dřívější stanovisko k možnosti uplatnění daňových odpisů prostřednictvím dodatečného daňového přiznání nebo v průběhu daňové kontroly ve vztahu k institutu přerušení odpisování podle § 26 odst. 8 ZDP je nadále platné a nebylo změněno, zrušeno ani nahrazeno. Navrhujeme proto ve zdůvodnění jednoznačně potvrdit, že nová právní úprava nemá v tomto směru znamenat změnu dosavadního přístupu a že volbu ohledně přerušení daňového odpisování lze za podmínek stanovených DŘ změnit i dodatečně.	
		54	§ 26 odst. 10	Jestliže pro uvedení majetku do užívání již nebude relevantní splnění všech požadavků vyplývajících z právních předpisů, doporučujeme v důvodové zprávě uvést podrobné příklady situací, v nichž se navrhované řešení bude lišit od současného stavu. Jde o zcela zásadní změnu. Navrhujeme proto rovněž zvážit, zda by tato odlišnost neměla být výrazněji a jednoznačněji vyjádřena přímo v textu ZDP. Z tohoto hlediska považujeme pouhý odkaz na účetní řešení za přinejmenším částečně problematický, a to i z pohledu ústavních principů zdanění a požadavků na jednoznačnost, určitost a předvídatelnost daňové právní úpravy, jak vyplývají rovněž z judikatury NSS. To platí tím spíše, že rozhodný okamžik je shodný pro poplatníky s peněžním základem daně (PPZD) i pro poplatníky s akruálním základem daně (PAZD), přestože způsob stanovení jejich základu daně je odlišný. Z tohoto hlediska jsou zejména u nemovitých věcí důležité otázky kolaudace, zkušebního provozu, předčasného užívání apod. Tyto a další v praxi běžně se vyskytující situace by bylo vhodné v důvodové zprávě výslovně popsat a objasnit jejich řešení podle nové právní úpravy.	

			Považujeme proto za nezbytné zvážit výslovnou úpravu tohoto okamžiku přímo v ZDP, případně alespoň jeho jednoznačné a podrobné vyjasnění v důvodové zprávě, včetně konkrétních příkladů řešení situací uvedených výše. Nově navržené znění ustanovení je následující: <i>„Hmotný majetek vzniká uvedením do stavu způsobilého k užívání. Stavem způsobilým k užívání se rozumí stav způsobilý k užívání podle účetních předpisů, přitom u poplatníků s peněžním základem daně se vymezení stavu způsobilého k užívání vztahuje namísto k aktivům k jejich majetku.“</i> Z poslední části citovaného ustanovení není zřejmé, jaký je přesný význam věty: <i>„... přitom u poplatníků s peněžním základem daně se vymezení stavu způsobilého k užívání vztahuje namísto k aktivům k jejich majetku.“</i> Formulace je jazykově neobratná a věcně nesrozumitelná, zejména není jasné, jakým způsobem se má „vymezení stavu způsobilého k užívání“ u poplatníků s peněžním základem daně posuzovat a jaký je zamýšlený rozdíl oproti poplatníkům, kteří vedou účetnictví a pracují s kategorií „aktiv“. Navrhujeme proto tuto část ustanovení přeformulovat tak, aby jednoznačně a srozumitelně vyjadřovala, že u poplatníků s peněžním základem daně se stav způsobilý k užívání posuzuje ve vztahu k jejich majetku fakticky uvedenému do užívání, nikoli ve vztahu k účetním aktivům.	
		55	§ 27 odst. 1 písm. k) Z důvodové zprávy vyplývá, že u poplatníků s peněžním základem daně může být takový majetek za určitých okolností přece jen odpisován: <i>„Tento majetek lze odpisovat případně dle § 28 odst. 6 (částečné využití k zajištění příjmů), pokud by byl částečně užíván k zajištění zdanitelného příjmu...“.</i> Rozdílné zacházení s oběma skupinami poplatníků nepovažujeme za správné. Je proto nutné vyjasnit důvody této odlišnosti a posoudit její věcnou opodstatněnost. Takové rozdílné zacházení by podle našeho názoru mohlo vyvolávat rovněž pochybnosti z hlediska ústavního principu rovnosti a zákazu diskriminace. Ve vypořádání této připomínky je mimo jiné uvedeno: <i>„I v případě, že by poplatník tento investiční majetek posoudil jako hmotný majetek, nebylo by ho možné daňově odpisovat, pokud slouží jen ke zhodnocování nebo ukojení sběratelské</i>	

			<i>vášně, a to podle § 26/7 (dosavadní § 26/5 – nevyužití k zajištění příjmů). Pokud by tento majetek částečně sloužil k zajištění zdanitelného příjmu, lze ho případně odpisovat dle § 28/6 (částečné využití k zajištění příjmů).“</i> Nedomníváme se, že by ve všech uvedených případech bylo možné daňové odpisování jednoznačně vyloučit s odkazem na § 26 odst. 7 ZDP (dosavadní § 26 odst. 5 ZDP). Posouzení, zda je konkrétní majetek využíván k zajištění zdanitelných příjmů, může být v praxi podstatně složitější a nelze podle našeho názoru automaticky vycházet z toho, že majetek pořízovaný za účelem zhodnocení či jako sběratelský předmět nemůže tuto podmínku splňovat. Takový přístup by navíc již od počátku vnášel do právní úpravy značnou nejistotu a vytvářel prostor pro rozdílné výklady a následné spory mezi poplatníky a správci daně. Za nejasné považujeme rovněž následující vyjádření uvedené ve vypořádání připomínky: <i>„Pokud by tento majetek částečně sloužil k zajištění zdanitelného příjmu, lze ho případně odpisovat dle § 28/6 (částečné využití k zajištění příjmů).“</i> Z tohoto vyjádření není zřejmé, jaký konkrétní daňový režim je předpokládán a jakým způsobem by měl být v praxi uplatňován. Vyplývá z něj, že u poplatníků s peněžním základem daně (PPZD) bude možné v některých případech uplatnit alespoň část daňových odpisů takového majetku? Pokud ano, podle jakých kritérií bude tato část stanovována a jakým způsobem bude určován rozsah využití majetku k zajištění zdanitelných příjmů? Současně vyvstává zásadní otázka, zda a za jakých podmínek bude obdobný postup možný také u poplatníků s akruálním základem daně (PAZD). Pokud by u obou skupin poplatníků docházelo k rozdílnému daňovému zacházení se srovnatelným majetkem, považujeme za nezbytné takový rozdíl věcně odůvodnit a posoudit jeho slučitelnost s principem rovného daňového zacházení. Další významnou otázkou je, jak budou tyto situace řešeny v případech „migrace“ majetku mezi oběma daňovými režimy, případně při změně způsobu stanovení základu daně u téhož poplatníka. Je nutné jednoznačně vyjasnit, jak se v takových případech naloží s dosud uplatněnými odpisy, případnou zbývajícím daňovou hodnotou majetku a možností jeho dalšího daňového odpisování. Považujeme za nezbytné všechny uvedené otázky podrobně analyzovat a jednoznačně	
--	--	--	--	--

				legislativně vyřešit, případně alespoň podrobně vysvětlit v důvodové zprávě, včetně konkrétních příkladů. Obecně navrhuje, aby daňový režim takového majetku vycházel pro obě skupiny poplatníků ze stejných věcných principů a aby nedocházelo k neodůvodněným rozdílům v možnosti uplatňování daňových odpisů pouze v důsledku odlišného způsobu stanovení základu daně. Tento přístup považujeme za důležitý také z hlediska právní jistoty poplatníků, předvídatelnosti daňových důsledků a zajištění bezproblémové návaznosti při případné „migraci“ majetku mezi jednotlivými daňovými režimy.	
		56	§ 28 odst. 1	U poplatníka s aktuálním základem daně nebude vlastnické právo podmínkou pro možnost daňového odpisování, zatímco u poplatníka s peněžním základem daně tato podmínka nadále zůstane zachována. Takové rozdílné zacházení nepovažujeme za správné a navrhuje úpravu pro obě kategorie poplatníků sjednotit, a to tak, aby ani v jednom případě nebylo vlastnické právo podmínkou pro možnost daňového odpisování. V opačném případě mohou vznikat výkladové a aplikační problémy, zejména při „migraci“ poplatníka mezi oběma kategoriemi. Rozdílná úprava může podle našeho názoru rovněž vyvolávat pochybnosti z hlediska ústavního principu rovnosti a zákazu diskriminace mezi oběma kategoriemi poplatníků. I z tohoto důvodu považujeme sjednocení obou režimů za vhodné.	
		57	§ 28 odst. 3	Prosíme o potvrzení, že ve všech ustanoveních, kde zákon používá pojem „nájemné“ je myšleno nájemné jako služba i jako právo užívání (pokud není stanoveno jinak, jako např. v § 26 odst. 1 písm. b) bod 1 ZDP	
		58	§ 28 odst. 7	Navrhujeme sloučit úpravu obsaženou v § 28 odst. 3 a 7 ZDP do jednoho společného ustanovení, a tím přispět ke zjednodušení, zpřehlednění a větší systematičnosti právní úpravy.	
		59	§ 29	Navrhujeme v textu zákona, případně alespoň v důvodové zprávě, výslovně popsat, jakým způsobem bude postupováno v případě nemovité věci, která bude následně rozdělena na bytové či nebytové jednotky, zejména jaké budou daňové dopady takového rozdělení z hlediska hmotného majetku a jeho odpisování. K této problematice viz podrobněji KOOV č. 157/13.12.06 Budovy, domy a jednotky podle zákona o vlastnictví bytů jako hmotný majetek (Jana Skálová, Milan Skála, KV ze dne 13. 12. 2006 až 7. 3. 2007).	
		60	§ 29 odst. 1 písm. b)	Vstupní cena předmětu PUFL je definována jako vstupní cena PUFL, není třeba tuto vstupní cenu definovat nebo ji jinak pojmenovat? Například „prvotní účetní hodnota“?	

		61	§ 29 odst. 1 návětí	Navrhujeme dodržovat terminologii ZDP a namísto „poplatníka s peněžním základem daně, který je fyzickou osobou“ použít stávající terminologii „který je poplatníkem podle § 2“. Prosíme o potvrzení, že chápeme správně, že § 23 odst. 3 písm. c) bod 9 ZDP se v případě PAZD podle navrhovaného režimu nikdy nepoužije.	
		62	§ 29 odst. 2	Pro vyšší srozumitelnost tohoto ustanovení navrhujeme doplnit text „o stanovených podle tohoto zákona“, tedy „celkovou výši odpisů z tohoto majetku stanovených podle tohoto zákona“. Z toho bude patrné, že poplatník spočítá určenou výši odpisů a pokud si uplatní v daňovém přiznání méně, tato část odpisů mu „propadá“, tedy režim, který byl v dosavadní úpravě stanoven pro zrychlené odpisy podle § 32 ZDP.	
		63	§ 29 odst. 6	Situaci, kdy je prostřednictvím DDZ hrazeno nájemné, není třeba v zákoně vůbec zvlášť upravovat, a proto navrhujeme tuto úpravu vypustit. Z ekonomického hlediska jde o stejnou situaci, jako kdyby nájemce nejprve uhradil nájemné a pronajímatel si následně u nájemce objednal provedení oprav, následného zhodnocení jiných prací, které by financoval právě z prostředků získaných na nájemném. Obáváme se, že normování této situace může celou problematiku spíše zbytečně zkomplikovat. Důsledně vzato bychom pak museli upravovat i případy, kdy je nájemné hrazeno nepeněžní formou, například pytle brambor.	
		64	§ 30 odst. 2	Veškerý hmotný majetek je podle první věty zařazen do 1. odpisové skupiny. Dále nemovitý hmotný majetek se vstupní cenou nad 2 mil. Kč patří do 2. odpisové skupiny. Pokud však dojde ke zvýšení vstupní ceny nad 2 mil. Kč, potom jakýkoliv hmotný majetek má být přeřazen do 2. odpisové skupiny. Z odůvodnění by se zdálo, že toto přeřazování se týká pouze nemovitého majetku, ale ani odůvodnění není v tomto smyslu zcela jasné. Pokud by se přeřazoval i movitý majetek, pak by bylo ustanovení nelogické, protože pro vstup do 1. odpisové skupiny limit pro movitý majetek nemáme. Navrhujeme tedy upravit ustanovení tak, aby se změna odpisové skupiny týkala pouze nemovitého hmotného majetku.	
		65	§ 30 odst. 4	Historicky bylo několik rozsudků správních soudů, které řešily pojem „evidován u poplatníka“, pro právní jistotu poplatníků navrhujeme, alespoň do důvodové zprávy vyjasnit, co je tímto pojmem myšleno. Uvedeme příklad, subjekt chybně vyhodnotí náklady na dodatečné daňové zhodnocení jako opravu, tj. uplatní výdaj v roce 202X. Je možné za této situace podat dodatečné daňové přiznání za rok 202X a uplatnit odpisy od měsíce, kdy bylo technické zhodnocení dokončeno anebo je nutné nejprve technické zhodnocení zaevidovat například do účetnictví a započít odpisy od tohoto data? Navrhované znění: <i>„Odpis hmotného majetku se určí jako měsíční, a to k prvnímu dni kalendářního měsíce; odpis lze určit, pokud je hmotný majetek k tomuto dni u poplatníka evidován.“</i>	

				K navržené formulaci máme následující nejasnosti: • „K prvnímu dni kalendářního měsíce“ – není zřejmé, zda se jedná o první den každého kalendářního měsíce, první den měsíce, v němž je majetek uveden do stavu způsobilého k užívání, nebo jiný konkrétní časový okamžik. • „Odpis lze určit“ – není jasné, zda tím je míněno právo poplatníka zahájit daňové odpisování, stanovit výši měsíčního odpisu, nebo pouze technický způsob výpočtu odpisu; formulace je neurčitá a umožňuje rozdílný výklad. „... pokud je hmotný majetek k tomuto dni u poplatníka evidován“ – není jednoznačné, zda se tím rozumí evidence v účetnictví, v daňové evidenci či jiné evidenci, ani jaký je vztah této evidence k okamžiku uvedení majetku do stavu způsobilého k užívání.	
		66	§ 30 odst. 8	Navrhujeme, aby u všech způsobů daňového odpisování, u nichž se odpis stanoví podle doby odpisování, měl poplatník možnost zvolit výpočet buď s přesností na celé kalendářní měsíce, nebo s přesností na jednotlivé dny. Nevidíme důvod, aby u některých způsobů odpisování byl výpočet možný s přesností na dny, zatímco u jiných pouze s přesností na měsíce. Obdobný princip navrhujeme uplatnit jednotně i u dalších ustanovení ZDP, která pracují s postupným časovým uplatňováním určité hodnoty do základu daně.	
		67	§ 30 odst. 8 a § 31	Navrhujeme umožnit přerušení všech typů daňového odpisování, tedy mimo jiné i odpisování následného zhodnocení nemovité kulturní památky, zrychleného odpisování a dalších zvláštních způsobů odpisování. Pokud je nová koncepce založena převážně na časovém a rovnoměrném odpisování, nevidíme důvod, proč by možnost přerušení odpisování neměla být upravena jednotně pro všechny typy daňových odpisů. Takové řešení by současně odstranilo některé možné výkladové a aplikační problémy. Příkladem může být následné zhodnocení nemovité věci, u něhož poplatník původně vychází z toho, že nejde o nemovitou kulturní památku, a odpisování proto přeruší. Následně však bude zjištěno, že se o nemovitou kulturní památku jedná. Jednotná možnost přerušit všechny typy daňového odpisování by podle mého názoru takovým rozdílným a souvisejícím sporům předcházela a celou úpravu daňového odpisování zjednodušila.	
		68	§ 31a a § 31b	Není zřejmé, zda v případech, kdy tato ustanovení dávají poplatníkovi možnost volby („lze zkrátit“), je možné již učiněné rozhodnutí následně změnit, případně za jakých podmínek a do jakého okamžiku. Navrhujeme tuto otázku jednoznačně vyjasnit včetně toho, zda lze provedenou volbu	

				změnit například prostřednictvím dodatečného daňového přiznání.	
		69	§ 30a odst. 1 ZDP	Rozumíme dobře, že pokud dojde k postupu podle § 30 odst. 10 ZDP, nový odpisovatel nemá povinnost převzít komponentní odpisování, pokud jej předchází odpisovatel používal a naopak může hmotný majetek pro účely svého odpisování na komponenty rozdělit? Pro tento účel by bylo vhodné vyjasnit, zda komponentní odpisování je nebo není považováno za způsob odpisování, na který se odvolává § 30 odst. 10 ZDP. Podle dikce § 30a odst. 4 ZDP a důvodové zprávy se zdá, že komponentní odpisování není považováno za „způsob odpisování“. Pokud je naše pochopení zdůvodnění správné, pak při změně komponentního na nekomponentní odpisování v návaznosti na § 30 odst. 10 ZDP zůstává otázkou, jak stanovit dobu odpisování hmotného majetku, pokud se každá komponenta odpisuje rozdílnou dobu. Pokud je naše pochopení nesprávné a komponentní odpisování je nutné od předchozího odpisovatele převzít, potom navrhuje tuto podmínku doplnit do návětí § 30 odst. 10 ZDP. Dále prosíme o potvrzení, že spoluvlastnictví, resp. spoluvlastnický podíl na hmotném majetku, může být odpisovatelem odepisován komponentně nezávisle na postupu ostatních spoluvlastníků.	
		70	§ 30a odst. 2 písm. a) ZDP	Pro větší srozumitelnost ustanovení navrhuje upřesnit, že komponentou pro účely daní z příjmů je pro PAZD komponenta rozeznaná a evidovaná v účetnictví. Rozumíme, že PPZD si může komponenty zvolit naprosto libovolně a pravidla pro definici komponent z účetnictví se na něj nevztahují. Rozumíme, že pro účely odpisování si může PPZD pro každou komponentu (vytvořenou bez omezení) zvolit odlišnou délku odpisu, což vzhledem k minimální době odpisování zřejmě není na závadu. Nicméně je otázka, zda nebude takový PPZD, který si může komponentu vydefinovat jakkoliv, zvýhodněn při vyřazení jednotlivých komponent vůči PAZD. Daňově totiž bude rozdíl, zda dojde k vyřazení komponenty a zařazení komponenty nové – uplatní se daňová zůstatková cena a daňovým dodatečným zhodnocením, kdy se pouze navýší vstupní cena majetku. Pokud bude možné považovat za komponentu jakoukoliv část majetku, pak mohou být v tomto smyslu PPZD vůči PAZD zvýhodněni. Další související problematika definice toho, zda je komponentní odpisování považováno za „způsob odpisování“, je v návaznosti na § 30 odst. 1 ZDP, protože pokud není žádná další úprava, potom PPZD by mohl v průběhu odpisování uplatňování komponentního odpisování v průběhu odpisu měnit.	
		71	§ 30a odst. 4 ZDP	Pro právní jistotu poplatníků navrhuje vyjasnit vztah § 30a odst. 4 a § 30 odst. 2 ZDP. Ve smyslu, zda se limit 2 mil. Kč řeší za jednotlivou komponentu nebo hmotný majetek jako celek. V § 30a odst. 3 je komponenta označena za samostatný hmotný majetek „Odpis komponenty se vypočítá, jako by byla samostatným hmotným majetkem.“, navrhuje	

				slovo „samostatný“ doplnit i do § 30a odst. 4-6, aby nevznikla nejistota v otázce odlišného označení.	
		72	§ 30a odst. 6 ZDP	Podle našeho názoru, pokud je hmotný majetek rozdělen na komponenty, potom účetní postup může být takový, že přiřadí dodatečné zhodnocení té komponentě, která má stejnou délku odpisování jako dodatečné zhodnocení – například nově provedené okapy na střeše mohou být přiřazeny střeše nebo domu podle toho, jakou má daná komponenta délku odpisování tak, aby byla stejná jako u nových okapů. Nicméně podle ZDP rozumíme, že je nutné přiřazovat daňové dodatečné zhodnocení té komponentě, u které daňové dodatečné zhodnocení zvyšuje její schopnost přinášet ekonomické užitky. Pak by v našem případě asi okapy měly zvyšovat hodnotu budovy, kterou svou funkcí chrání a nikoliv střechy, na které jsou pouze upevněny.	
		73	§ 30a odst. 7 ZDP	Pro právní jistotu poplatníků navrhujeme, aby zákon definoval, že při vyřazení hmotného majetku rozděleného na komponenty se obdobně zohlední zůstatková cena, která je součtem zůstatkových cen jednotlivých komponent. Zdůvodnění hovoří o vyřazení komponenty nebo její části, nicméně ustanovení chápeme tak, že upravuje vyřazení celé komponenty, tj. navrhujeme v tomto smyslu upravit i znění zákona. Velmi bychom se přimlouvali za to, aby alespoň odůvodnění jasně popsalo, jaký je navrhovaný přístup k částečnému vyřazení věci nebo případně k částečnému vyřazení komponenty. A to především pro PPZD. Nicméně i pro PAZD toto považujeme na nutné vyjasnit, protože ne vždy musí k částečnému vyřazení dojít v souvislosti s dodatečným zhodnocením (§ 162 odst. 3 NZoÚ).	
		74	§ 33 odst. 1	Navrhujeme v důvodové zprávě vysvětlit, proč ustanovení používá pojem “předmět dodatečného zhodnocení” a ne hmotný majetek, podle našeho pochopení není v rámci ZDP možné dodatečně zhodnotit jiný předmět než hmotný majetek. Dále zákon byl vždy vykládán ve smyslu, že se technické zhodnocení posuzuje k hmotnému majetku jako celku. Pokud se tento princip mění, prosíme o zdůvodnění v důvodové zprávě.	
		75	§ 33 odst. 2	Opět navrhujeme vysvětlit, proč ustanovení hovoří o zhodnocení “majetku” a nikoliv “dlouhodobého majetku”. Považujeme za důležité v důvodové zprávě tyto termíny jednoznačně vysvětlit, protože zákon hovoří o majetku v různých konotacích obchodní majetek, majetek, dále majetek, který se neodpisuje atd.	
		76	§ 38ba	Navrhujeme sjednotit terminologii ZDP, resp. alespoň ve zdůvodnění vysvětlit, jaký je rozdíl když zákon použije pojem aktivum u PAZD a kdy obchodní majetek, případně majetek bez dalšího.	
		77	§ 38d ZDP	Vzhledem k tomu, že nový zákon o účetnictví nepřebírá pojem „dohadné položky pasivní“ a tyto položky se budou nově považovat za „běžné“ dluhy, dochází v tomto smyslu k věcné změně tohoto ustanovení, které doposud bylo vyloženo v pokynu D-59 k § 38d tak, že dohadné položky pasivní a účty časového rozlišení (tj. např. výdaje příštích období) se pro účely daně vybírané srážkou podle § 38d zákona nepovažují za závazky. Nejde tedy čistě o	

				terminologickou změnu tak, jak zmiňuje zdůvodnění. Navrhujeme tedy tuto věcnou změnu do důvodové zprávy popsat.	
		78	§ 38m odst. 3	K zavedení účetního a zdaňovacího období stanoveného s přesností na týdny Navrhujeme podrobně a komplexně posoudit veškeré možné dopady zavedení účetního období stanoveného s přesností na týdny, které bude současně zdaňovacím obdobím pro účely ZDP. S takto stanoveným zdaňovacím obdobím dosud v České republice nejsou praktické zkušenosti a na tuto koncepci nejsou přizpůsobeny ani ostatní právní předpisy, především daňový řád. Vzhledem k rozsahu navrhované změny a časovému prostoru, který je pro její připomínkování k dispozici, není objektivně možné v rámci tohoto připomínkového řízení komplexně identifikovat a posoudit všechny její možné dopady a vzájemné návaznosti na ostatní právní předpisy. Níže proto uvádíme pouze některé příklady možných výkladových a aplikačních problémů, přičemž nelze vyloučit existenci dalších, dosud neidentifikovaných důsledků. 1. Vymezení počátku a konce zdaňovacího období Obtíže může způsobit již samotné vymezení účetního období stanoveného s přesností na týdny, které bude současně zdaňovacím obdobím. Přesné určení jeho počátku a konce může mít významné daňové dopady. Podle okamžiku počátku zdaňovacího období se například bude posuzovat, zda se na poplatníka již použije novela ZDP, nebo ještě dosavadní právní úprava. Standardní přechodná ustanovení novel ZDP totiž zpravidla vycházejí z toho, že se nová právní úprava použije na zdaňovací období započatá ode dne nabytí účinnosti příslušné novely. Obdobně se v případě změny sazby daně podle § 21 odst. 7 ZDP použije sazba daně platná k prvnímu dni zdaňovacího období. Je proto nezbytné jednoznačně vyjasnit pravidla pro určení počátku a konce takto vymezeného zdaňovacího období a posoudit jejich dopady na aplikaci jednotlivých ustanovení ZDP, včetně přechodných ustanovení jeho novel.	

			2. Dopady při přeměnách obchodních korporací Další praktické problémy mohou vzniknout při přeměnách obchodních korporací. Lze si například představit situaci, kdy dvě účetní jednotky budou mít fakticky téměř shodný hospodářský rok, avšak u jedné bude účetní období vymezeno standardním způsobem a u druhé s přesností na týdny. V takovém případě vyvstává otázka, jak na sebe budou tato účetní období při přeměně navazovat, jak bude vymezeno případné přechodné účetní či zdaňovací období a jaké účetní a daňové důsledky z toho vyplynou. Může přitom nastat situace, kdy rozdíl mezi jednotlivými obdobími bude činit pouze několik dnů, což může mít z hlediska účetních i daňových předpisů řadu obtížně předvídatelných důsledků. Považujeme proto za nezbytné tyto situace podrobně analyzovat, včetně jejich návaznosti na rozhodný den přeměny, povinnost sestavení účetních závěrek a lhůty pro podávání daňových přiznání. 3. Vliv přestupného roku Další otázkou je, jak se do vymezení účetního a zdaňovacího období stanoveného s přesností na týdny promítne přestupný rok. Je nutné jednoznačně stanovit, zda a jakým způsobem může přestupný rok ovlivnit počátek a konec jednotlivých účetních a zdaňovacích období, jejich délku a vzájemnou návaznost. 4. Změny účetního a zdaňovacího období Za další významnou otázku považujeme pravidla pro přechod mezi jednotlivými typy účetních období. Je nutné vyjasnit, zda a za jakých podmínek bude možné přejít z účetního období stanoveného s přesností na týdny na účetní období vymezené standardním způsobem a naopak. Obdobně je třeba řešit přechody mezi dvěma účetními obdobími stanovenými s přesností na týdny, zejména pokud bude docházet ke změně jejich počátku a konce.	
--	--	--	--	--

			Je nezbytné jednoznačně upravit také případná přechodná období, jejich délku a související daňové povinnosti. 5. Návaznost na daňový řád Za zcela zásadní považujeme podrobné prověření návaznosti navrhované úpravy na postupy a lhůty stanovené daňovým řádem. Jde zejména o: • lhůty pro stanovení daně podle § 148 DŘ, včetně určení jejich počátku a případných dopadů na jejich běh, • lhůty pro podávání daňových přiznání podle § 136 DŘ, • pravidla počítání času, včetně dopadů sobot, nedělí a státem uznaných svátků na konec příslušných lhůt, • zvláštní lhůty pro podávání daňových přiznání v souvislosti s insolvenčním řízením, konkursem či likvidací, • další specifické lhůty a postupy stanovené daňovým řádem, včetně případů, kdy se jeho ustanovení použijí také při správě jiných daní než daní z příjmů. Je nutné prověřit nejen jednotlivé lhůty samostatně, ale také jejich vzájemné návaznosti a možné kombinace v různých procesních situacích. 6. Dopady do oblasti DPH a dalších daní Navrhujeme rovněž podrobně prověřit, zda zavedení účetního období stanoveného s přesností na týdny nebude vyžadovat odpovídající změny nebo alespoň výkladové vyjasnění některých ustanovení zákona o DPH. Pozornost by měla být věnována zejména návaznosti na jednotlivé lhůty, povinnosti a postupy, u nichž může mít vymezení účetního období přímý či nepřímý význam. Obdobně považujeme za nezbytné prověřit případné dopady také do dalších daňových předpisů. 7. Dopady na budoucí novely ZDP a jejich přechodná ustanovení	
--	--	--	---	--

			Za významný systémový problém považujeme také skutečnost, že při každé budoucí novele ZDP bude nutné samostatně posuzovat, zda její přechodná ustanovení dostatečně zohledňují specifika zdaňovacích období stanovených s přesností na týdny. Vzhledem k tomu, že tato období mohou začínat a končit v jiných okamžicích než standardně vymezená zdaňovací období, nelze vyloučit, že v některých případech bude nezbytné přijímat zvláštní přechodná ustanovení. Tato skutečnost může dlouhodobě komplikovat legislativní proces a zvyšovat riziko vzniku nejasností či nezamýšlených daňových dopadů při dalších novelizacích ZDP. Závěr Domníváme se, že uvedené příklady dokládají, že zavedení účetního a zdaňovacího období stanoveného s přesností na týdny nepředstavuje pouze technickou změnu v oblasti účetnictví, ale může mít významné systémové dopady do celé oblasti správy daní a souvisejících právních předpisů. Považujeme proto za nezbytné, aby před přijetím této úpravy byly její dopady komplexně a podrobně analyzovány, a to nejen z hlediska ZDP a nového ZoÚ, ale také z hlediska daňového řádu, zákona o DPH a dalších souvisejících právních předpisů. Považujeme za zásadní, aby k přijetí této koncepční změny došlo až po důkladném prověření všech jejích právních, daňových a praktických důsledků a po odpovídajícím legislativním vyřešení všech zjištěných problémů a vzájemných návazností. V opačném případě existuje významné riziko, že některé souvislosti nebudou při přípravě legislativy zohledněny, což může následně vést k závažným výkladovým a aplikačním problémům, které bude obtížné dodatečně napravovat.	
		79	§ 38md 1. Z hlediska nových účetních pravidel by mělo platit, že účetní jednotka musí o změně svého účetního období rozhodnout do konce předchozího účetního období. Forma ani další náležitosti takového rozhodnutí však nejsou stanoveny. V této souvislosti může vzniknout otázka, jaké budou důsledky situace, kdy účetní jednotka v rámci daňového řízení neprokáže, že k takovému rozhodnutí do konce předchozího účetního období skutečně došlo, případně správce daně její tvrzení v tomto směru zpochybní či vyvrátí. Znamenalo by to, že se zpětně bude vycházet z toho, že ke změně účetního období vůbec nedošlo, a to včetně všech souvisejících dopadů do stanovení základu daně? Takový závěr by mohl mít pro poplatníka zcela zásadní, v krajním případě až fatální daňové důsledky.	

			Považujeme proto za nezbytné tuto otázku jednoznačně legislativně vyřešit a postavit najisto, jakým způsobem a v jaké formě má být rozhodnutí o změně účetního období učiněno a jaké jsou důsledky případného neprokázání jeho včasného přijetí. Nemělo by zde zůstat právní vakuum, které by v této zásadní otázce vedlo k výrazné právní a daňové nejistotě poplatníků. Současně se domníváme, že případné neprokázání či nedoložení skutečnosti, že o změně účetního období bylo včas rozhodnuto, by se nemělo promítat zpětně do již uplynulých účetních a zdaňovacích období. Případné důsledky takového pochybení by měly působit pouze do budoucna. Opačný přístup by mohl vést ke zpětnému zpochybnění již uplatněného účetního období a návazně i stanovených základů daně, což by mohlo mít pro poplatníka zcela nepřiměřené důsledky. 2. Možnost odvolání nebo změny rozhodnutí Navazující otázkou je, zda bude možné rozhodnutí o změně účetního období následně odvolat nebo změnit, a pokud ano, do jakého okamžiku. V této souvislosti lze analogicky poukázat například na úpravu vzdání se práva na uplatnění daňové ztráty podle § 34 odst. 1 ZDP. Ve vypořádání této připomínky je uvedeno: „V důvodové zprávě bude předmětná problematika vysvětlena.“ V důvodové zprávě jsme však odpovídající vysvětlení nenalezli. Nadále proto není zřejmé, zda a za jakých podmínek bude možné již učiněné rozhodnutí o změně účetního období odvolat nebo změnit. Domníváme se navíc, že s ohledem na požadavek právní jistoty by tato otázka měla být jednoznačně upravena přímo v textu právního předpisu, nikoliv pouze vysvětlena v důvodové zprávě. Navrhujeme proto výslovně stanovit, zda lze rozhodnutí o změně účetního období odvolat nebo změnit, případně do jakého okamžiku a za jakých podmínek tak lze učinit. 3. Počátek běhu tříměsíční lhůty pro oznámení změny účetního období Nadále si nejsme zcela jisti, zda z navrhovaného znění jednoznačně vyplývá, od jakého okamžiku začíná běžet tříměsíční lhůta pro podání oznámení o změně účetního období.	
--	--	--	--	--

			Předpokládáme, že tato lhůta má být počítána od počátku účetního období, na které účetní jednotka přechází, tedy že oznámení bude možné podat nejpozději do tří měsíců od počátku tohoto nového účetního období. Navrhujeme proto tento závěr výslovně potvrdit a jednoznačně uvést v důvodové zprávě, včetně konkrétního příkladu výpočtu příslušné lhůty. Považujeme za vhodné, aby tato skutečnost byla v důvodové zprávě popsána také slovně, nikoliv pouze prostřednictvím odkazu na příložená schémata. Tato schémata nepochybně považujeme za užitečná, neměla by však být doplněna slovním popisem. 4. Spojení účetních období Další otázkou je, zda bude možné spojit účetní období v případě, kdy účetní jednotka oznámí přechod na hospodářský rok, avšak současně neoznámí spojení účetních období. Z navrhované právní úpravy není podle našeho názoru jednoznačně zřejmé, co bude v takovém případě relevantní pro spojení účetních období. Ve vypořádání této připomínky je uvedeno: „Navržená úprava nebrání spojování. Pouze vyžaduje spojení i změnu oznámit.“ Toto vypořádání však podle našeho názoru neřeší podstatu položené otázky. Není totiž zřejmé, co bude podstatné pro spojení účetních období, když oznámení nemá konstitutivní důsledky. 5. Možnost zahájení hospodářského roku k rozhodnému dni přeměny Z navrhované právní úpravy rovněž není jednoznačně zřejmé, zda bude možné zahájit hospodářský rok k rozhodnému dni přeměny, a pokud ano, za jakých podmínek. Máme na mysli zejména situaci, kdy v důsledku přeměny vzniká nová nástupnická účetní jednotka. Příkladem může být splynutí dvou obchodních společností, které před přeměnou používaly jako účetní období kalendářní rok. Vystává otázka, zda nově vznikající nástupnická společnost může mít již od svého prvního účetního období hospodářský rok, a to případně od rozhodného dne přeměny.	
--	--	--	--	--

				Pokud ano, je nezbytné vyjasnit, za jakých podmínek bude takový postup možný.	
		80	§ 38md odst. 3	1. Ve zdůvodnění je uvedeno: <i>„...Pokud by ho ale správce daně vyzval a zjistilo se, že poplatník DAP podat nemusel, protože mezitím změnil své ZO, výzva se stane neplatnou...“.</i> V této souvislosti vzniká několik procesních otázek. Především není zřejmé, na základě jakého ustanovení daňového řádu se taková výzva stane neplatnou, k jakému okamžiku její neplatnost nastane a co se v tomto případě pojmem „neplatná“ výzva vlastně rozumí. Je rovněž nezbytné vyjasnit procesní důsledky takové situace. Jak se bude například postupovat, pokud správce daně v důsledku nevyhovění této výzvě již začne vůči poplatníkovi uplatňovat sankce, případně učiní další navazující procesní kroky? Považujeme proto za nutné tento mechanismus přesněji popsat a vyjasnit jeho oporu v daňovém řádu, včetně účinků na případné sankce a další úkony správce daně, které byly na základě takové výzvy učiněny. 2. Nemělo by být z důvodu právní jistoty výslovně uvedeno přímo v textu ZDP, že se nejedná o formulářové podání, namísto toho, aby tato skutečnost vyplývala pouze ze zdůvodnění?	

Připomínky zpracovali: Jiří Nesrovnal, člen Prezidia KDP ČR a vedoucí Sekce DPPO, Lenka Nováková, vedoucí Sekce DPFO, Marie Velflová, členka Prezidia KDP ČR.

Připomínky zaslali: Jana Fuksová, vedoucí Redakční rady KDP ČR, Jan Molín, člen Prezidia KDP ČR, Jiří Nesrovnal, člen Prezidia KDP ČR a vedoucí Sekce DPPO, Lenka Nováková, vedoucí Sekce DPFO, Jana Skálová, náhradnice Prezidia KDP ČR, Jan Soška, Kristýna Šimůnková, Marie Velflová, členka Prezidia KDP ČR.