**Důvodová zpráva**

# Obecná část

## Zhodnocení platného právního stavu

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

Pokud výdaje poplatníka převyšují jeho příjmy, je rozdíl daňovou ztrátou, viz § 38n zákona o daních z příjmů. Ustanovení § 5 odst. 3 zákona o daních z příjmů obsahuje speciální ustanovení týkající se daňové ztráty pro poplatníky daně z příjmů fyzických osob; u těchto poplatníků vznikne daňová ztráta pouze v případě, že výdaje přesáhnou příjmy podle § 7 nebo § 9, tedy příjmy ze samostatné činnosti nebo příjmy z nájmu. V případě dílčího základu daně ze závislé činnosti, dílčího základu daně z příjmů z kapitálového majetku a dílčího základu daně z ostatních příjmů daňová ztráta vzniknout nemůže.

Podle § 34 odst. 1 zákona o daních z příjmů v dosavadním znění lze vyměřenou daňovou ztrátu odečíst od základu daně jako odčitatelnou položku, a to nejpozději v 5 zdaňovacích obdobích bezprostředně následujících po zdaňovacím období, za které byla daňová ztráta vyměřena. Pro poplatníky daně z příjmů fyzických osob platí opět speciální úprava uvedená v§ 5 odst. 3 zákona o daních z příjmů v dosavadním znění, podle které lze daňovou ztrátu odečíst od základu daně pouze do výše úhrnu dílčích základ daně podle § 7 až 10, tedy s výjimkou dílčího základu daně ze závislé činnosti.

V rámci uvedených 5 zdaňovacích období tedy poplatník může snížit základ daně o částky v souhrnu se rovnající vyměřené daňové ztrátě, přičemž rozdělení této odčitatelné položky mezi uvedených 5 zdaňovacích období, případně její částečné či plné nevyužití, je na volbě poplatníka. Své rozhodnutí může poplatník i zpětně měnit, a to prostřednictvím podání dodatečného daňového přiznání. Do 5 zdaňovacích období se přitom nepočítají období, za které se podává daňové přiznání, přičemž za taková období se daňová ztráta také může uplatnit jako odčitatelná položka, viz pokyn GFŘ D 22.

K zajištění této možnosti z procesního hlediska slouží § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů, který stanoví speciální pravidlo pro určení lhůty pro stanovení daně oproti obecné úpravě v daňovém řádu. Podle tohoto ustanovení lhůta pro stanovení daně za zdaňovací období, ve kterém daňová ztráta vznikla, a za všechna zdaňovací období, za která bylo možné tuto daňovou ztrátu uplatnit jako položku odčitatelnou od základu daně, končí až současně se lhůtou pro stanovení daně za poslední zdaňovací období, za které bylo možné daňovou ztrátu nebo její část uplatnit.

* 1. **Odůvodnění hlavních principů navrhované právní úpravy a vysvětlení její nezbytnosti**

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

V souvislosti se vznikem a rozšířením onemocnění COVID-19 způsobeného novým koronavirem SARS-CoV-2 vyhlásila vláda v souladu s čl. 5 a 6 ústavního zákona č. 110/1998 Sb., o bezpečnosti České republiky, pro území České republiky z důvodu ohrožení zdraví na území České republiky nouzový stav od 14:00 hodin dne 12. března 2020 na dobu 30 dnů. V rámci vyhlášeného nouzového stavu je realizována řada omezujících opatření, která mají nebo mohou mít negativní dopad na podnikání. Tyto negativní dopady spočívají jednak přímo v nařízení uzavření provozoven, jednak v povinnosti přijmout opatření, která provoz podnikatelské činnosti ztěžují. Negativní dopady se budou projevovat propadem příjmů, který se projeví okamžitě po zavedení výše uvedených opatření, nicméně bude pravděpodobně přetrvávat i nějakou dobu po jejich skončení.

Jako jedno z opatření ke zmírnění dopadů této situace na poplatníky se navrhuje rozšířit možnost uplatnění vyměřené daňové ztráty jako položky odčitatelné od základu daně, a to i na zdaňovací období předcházející zdaňovacímu období, za které byla daňová ztráta vyměřena. Nejedná se o jednorázové opatření, nýbrž o vestavěný automatický stabilizátor v zákoně o daních z příjmů použitelný při náhlých ekonomických propadech. Fungování tohoto mechanismu předpokládá, že kladná daňová povinnost vyměřená v minulosti představuje buď zcela, nebo zčásti (v závislosti na výši dosažené ztráty v daném zdaňovacím období) přeplatek na zaplacené dani z příjmů.

Daňovou ztrátu bude nově možno uplatnit i ve zdaňovacích obdobích započatých v období 2 let před začátkem zdaňovacího období, za které byla vyměřena. Tato formulace byla zvolena z důvodu, že lépe zajišťuje uplatnění daňové ztráty vůči základu daně za uvedené dvouleté období, ve kterém nemusí být vždy právě 2 zdaňovací období, a to zejména s ohledem na vymezení zdaňovacích období poplatníků daně z příjmů právnických osob v § 21a zákona o daních z příjmů a na existenci období, za která se podává daňové přiznání.

K uplatnění daňové ztráty „zpětně“ je nutné, aby poplatník podal dodatečné daňové přiznání za zdaňovací období předcházející zdaňovacímu období, za které je ztráta vyměřena. V dodatečném daňovém přiznání poplatník sníží svůj základ daně a tedy i svou daňovou povinnost. Pokud již daň za toto zdaňovací období zaplatil, vznikne mu přeplatek ve výši rozdílu mezi zaplacenou daní a dodatečně stanovenou daňovou povinností, o jehož vrácení může v případě, že přeplatek bude vratitelným přeplatkem, požádat, viz § 154 a 155 daňového řádu. I na zdaňovací období, za která lze uplatnit daňovou ztrátu jako položku odčitatelnou od základu daně a která předchází zdaňovacímu období, za které daňová ztráta byla vyměřena, se bude vztahovat pravidlo, že lhůta pro stanovení daně skončí až současně se lhůtou pro stanovení daně za poslední zdaňovací období, za které lze daňovou ztrátu jako odčitatelnou položku uplatnit.

Stejně jako v případě použití daňové ztráty jako položky odčitatelné od základu daně ve zdaňovacích obdobích následujících po zdaňovacím období, za které byla vyměřena, se v případě navrhované změny jedná jen o jiné časové rozložení daňové povinnosti, ale součet daňových povinností poplatníka za období, za které daňová ztráta vznikla, a za všechna zdaňovací období, za které může být uplatněna jako odčitatelná položka, se nezmění. Možností uplatnit daňovou ztrátu „zpětně“ a získat tak ve formě zdanitelného přeplatku za uplynulá zdaňovací období zpět již zaplacenou daň však bude docíleno toho, že poplatník dostane finanční prostředky v době, kdy je nejvíce potřebuje.

Pokud bude poplatníkovi na základě individuální žádosti podle § 156 daňového řádu povoleno posečkání daně z příjmů za zdaňovací období 2019 z důvodů souvisejících se šířením viru SARS-CoV-2, může v souvislosti s vyměřením daňové ztráty za zdaňovací období 2020 podat dodatečné daňové přiznání za zdaňovací období 2019, na kterém daňovou ztrátu vyměřenou za zdaňovací období 2020 uplatní, čímž sníží základ daně i již stanovenou daňovou povinnost. V kombinaci s možným posečkáním daně a prominutím záloh tak může nastat situace, že poplatník nebude nucen v průběhu roku 2020 platit žádné finanční prostředky související s daní z příjmů a usnadní se mu tak řešení obtížné ekonomické situace. V případě, že situace bude pro poplatníka opravdu složitá a dosažená ztráta bude vyšší než zisk v roce 2019, bude moci po vyměření daňové ztráty za rok 2020 požádat i o vrácení daně za rok 2018. Navíc je Rozhodnutím o prominutí příslušenství daně a správního poplatku z důvodu mimořádné události č. j. MF-7108/2020/3901-2 (FZ č. 4/2020) prominuta pokuta podle § 250 daňového řádu za opožděné daňové tvrzení, pokud by daňové přiznání za zdaňovací období 2019 bylo podáno opožděně a finanční úřady ve zdůvodněných případech povolují bezúročné posečkání daně, což poplatníkům umožňuje vyžití výše popsané možnosti bez jakýchkoliv dodatečných nákladů.

* 1. **Zhodnocení souladu navrhované právní úpravy s ústavním pořádkem**

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

Podle čl. 2 odst. 3 Ústavy slouží státní moc všem občanům a lze ji uplatňovat jen v případech, v mezích a způsoby, které stanoví zákon. Podle čl. 2 odst. 2 Listiny lze státní moc uplatňovat jen v případech a v mezích stanovených zákonem, a to způsobem, který zákon stanoví. Povinnosti mohou být také ukládány toliko na základě zákona a v jeho mezích a jen při zachování základních práv a svobod (čl. 4 odst. 1 Listiny). K tomu se v daňové oblasti uplatní ještě ustanovení čl. 11 odst. 5, které stanovuje, že daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Navrhovaný zákon je v souladu s mezinárodními smlouvami, jimiž je Česká republika vázána, podle čl. 10 Ústavy.

* 1. **Předpokládaný hospodářský a finanční dopad navrhované právní úpravy**

V této části jsou uvedeny předpokládané hospodářské a finanční dopady navrhovaných změn právní úpravy na veřejné rozpočty a dopady na daňové subjekty a správce daně, jakožto hlavní adresáty navrhovaných změn právní úpravy.

Dopady na veřejné rozpočty jsou dopady jednak na státní rozpočet a jednak na ostatní veřejné rozpočty, což jsou především rozpočty krajů a obcí. Zvlášť jsou vyčleněny dopady na správce daně, které zahrnují zejména náklady na implementaci právní úpravy. Dopady na daňové subjekty představují především dopady na podnikatelské prostředí a sociální dopady, včetně dopadů na rodiny a dopady na specifické skupiny obyvatel.

**Dopad na veřejné rozpočty**

…

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  |  |  |  |

**Dopad na správce daně**

…

**Dopad na daňové subjekty**

…

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

Navrhovaná úprava je v souladu s ochranou soukromí a osobních údajů. Návrh zákona žádným způsobem nemění zacházení s osobními údaji. Návrh zákona není v rozporu s Úmluvou o ochraně osob se zřetelem na automatizované zpracování osobních dat (vyhlášené pod č. 115/2001 Sb. m. s.), ani se zákonem č. 101/2000 Sb., o ochraně osobních údajů a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů. Návrh zákona není v rozporu s nařízením Evropského parlamentu a Rady (EU) 2016/679 ze dne 27. dubna 2016 o ochraně fyzických osob v souvislosti se zpracováním osobních údajů a o volném pohybu těchto údajů a o zrušení směrnice 95/46/ES (obecné nařízení o ochraně osobních údajů). Současně se uplatní obecné záruky ochrany osobních údajů, obsažené v daňovém řádu.

* 1. **Zhodnocení korupčních rizik navrhovaného řešení (CIA)**

Navrhovaný zákon není spojen s žádnými korupčními riziky.

* 1. **Zhodnocení dopadů na bezpečnost nebo obranu státu**

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

* 1. **Způsob projednání návrhu zákona**

Současně s předložením návrhu zákona o některých úpravách v oblasti evidence tržeb v souvislosti s vyhlášením nouzového stavu se předseda Poslanecké sněmovny Parlamentu České republiky žádá o projednání návrhu zákona ve zkráceném jednání v rámci vyhlášeného stavu legislativní nouze podle § 99 zákona o jednacím řádu Poslanecké sněmovny, a to vzhledem k výše uvedeným důvodům, tj. zejména k potřebě snížit administrativní povinnosti poplatníků během nouzového stavu.