

Nový zákon o daních z příjmů

Radim Boháč

ABSTRACT

The current legal regulation of individual income tax and corporate income tax do not fulfill the requirements on peace, clarity, exactness, simplicity, foreseeability and transparency of legal regulation. It is necessary to adopt new act on income taxes. The process of preparing legal text of new act on income taxes has begun in November 2008 and is still in progress. The Ministry of finance of Czech Republic should have the ambition to prepare the act on income taxes for a longtime period. I am afraid that the political situation don't allow fulfilling this aim.

1. ÚVOD

Daňová soustava každého státu by měla splňovat určité základní požadavky, které bývají označovány jako zásady daňové soustavy nebo daňové zásady. Formulovat tyto zásady je úkolem právní teorie, která by měla vyvozovat z aplikační praxe určité obecné poznatky. Mezi základní zásady, na kterých by měla daňová soustava spočívat, patří:

- právní jistota,
- předvídatelnost,
- spravedlivost,
- solidárnost,
- přehlednost,
- srozumitelnost,
- jasnost,
- jednoznačnost,
- transparentnost,
- únosnost.

V současné době jsou diskutovány zejména tyto zásady: zásada právní jistoty, zásada přehlednosti, zásada srozumitelnosti, zásada jasnosti, zásada jednoznačnosti a zásada transparentnosti. Na těchto zásadách by měla spočívat i právní úprava přímých důchodových daní.

Ovšem co se týká těchto daní (tj. daně z příjmů fyzických osob a daně z příjmů právnických osob), můžeme s nadsázkou říci, že jejich právní úprava je každý rok odlišná. Četnost změn zákona o daních z příjmů¹ je obrovská. Tento právní předpis byl do konce roku 2008 novelizován již více než 90 krát. Mimoto rovněž narůstá rozsah právní regulace. Při přijímání zákona o daních z příjmů měl zákon cca 12.000 slov, nyní má skoro 70.000 slov.

Problémem ovšem není jen četnost změn a rozsah právní regulace, ale i způsob právní regulace. V této souvislosti je nutné upozornit na určitá základní pravidla normotvorby, která jsou obsažena v Legislativních pravidlech vlády.² Podle těchto pravidel platí, že například paragraf by měl obsahovat ustanovení, která se týkají pouze téže věci, přičemž přednost je

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

² Legislativní pravidla vlády schválená usnesením vlády ze dne 19. března 1998 č. 188, ve znění pozdějších změn.

třeba dát krátkým paragrafům. V paragrafu by zpravidla nemělo být obsaženo více jak šest odstavců, jinak je třeba v zájmu přehlednosti dát přednost rozdělení právní úpravy téže věci na více paragrafů.³ Ohledně označování pododstavců pak podle Legislativních pravidel vlády platí, že jsou-li všechna písmena vyčerpána, nepoužijí se zdvojená písmena, ale další pododstavce nutno zařadit do nového odstavce, na jehož začátek se uvede odpovídající úvodní část ustanovení.⁴

Ustanovení § 24 zákona o daních z příjmů má celkem 14 odstavců a ustanovení odstavce 2 obsahuje 43 pododstavců, které jsou označeny od a) do zs). Toto zákonné ustanovení obsahuje více než 6.000 slov. Je nepochybné, že taková právní úprava je nejen v rozporu s výše uvedenými základními pravidly normotvorby obsaženými v Legislativních pravidlech vlády, ale i v rozporu se zásadami přehlednosti, srozumitelnosti, jasnosti, jednoznačnosti a transparentnosti daňového práva.

Další skutečností, která je v rozporu s uvedenými daňovými zásadami, je nesprávná systematika zákona o daních z příjmů. Tento právní předpis upravuje v části první daň z příjmů fyzických osob, v části druhé daň z příjmů právnických osob a v části třetí společná ustanovení pro daň z příjmů fyzických a právnických osob. Součástí části třetí jsou však i ustanovení § 35ba a § 35c upravující slevy na dani, která se však výlučně dotýkají daně z příjmů fyzických osob.

Výše uvedené příklady bohužel nejsou jediné a lze tak zobecnit, že **současná právní úprava daně z příjmů fyzických osob a daně z příjmů právnických osob nesplňuje požadavky na právní jistotu, přehlednost, srozumitelnost, jasnost, jednoznačnost a transparentnost.**

Je tak zcela zřejmé, že je **potřebné přijmout novou právní úpravu daní z příjmů, která by nahradila dnes již nevyhovující zákon o daních z příjmů účinný od 1. 1. 1993.** Je pozitivní, že legislativní práce na této právní úpravě již byly zahájeny, ovšem není jisté, zda vzhledem ke stávající politické situaci v České republice, budou tyto práce dokončeny a nová právní úprava spatří světlo světa.

2. VĚCNÝ ZÁMĚR NOVÉHO ZÁKONA O DANÍCH Z PŘÍJMŮ

V první fázi byl Ministerstvem financí zpracován **věcný záměr zákona o daních z příjmů**, a to na základě usnesení vlády č. 531 ze dne 23. května 2007, kterým vláda uložila ministru financí zpracovat a vládě předložit do 31. 12. 2008 návrh nového zákona o daních z příjmů s cílem jeho výrazného zjednodušení. Přestože se nejednalo o zpracování úpravy koncepčně zcela nové a zpracování nebylo zahrnuto do plánu legislativních prací vlády, byl ve druhém pololetí roku 2007 zpracován návrh věcného záměru nové zákonné úpravy zdaňování příjmů s cílem posouzení některých nových přístupů již při jejich formulaci a nastavení tak dispozic pro vypracování paragrafovaného znění.⁵

Věcný záměr počítal s jedním právním předpisem, který by upravoval daň z příjmů fyzických osob a daň z příjmů právnických osob. Zrušen měl být nejenom současný zákon o daních z příjmů⁶, ale rovněž zákon o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů⁷ a zákon o dani

³ Viz ustanovení čl. 39 odst. 2 Legislativních pravidel vlády.

⁴ Viz ustanovení čl. 26 odst. 4 Legislativních pravidel vlády.

⁵ Viz předkládací zpráva k věcnému záměru zákona o daních z příjmů.

⁶ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

⁷ Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí⁸. Podle věcného záměru totiž měly být všechny tři převodní daně, tj. daň dědická, daň darovací a daň z převodu nemovitostí, zrušeny a příjmy, které jsou zdaňovány těmito daněmi, měly být nadále zdaňovány daněmi z příjmů.

Zdaňování příjmů fyzických i právnických osob věcný záměr ponechával v jedné normě, neboť řešení jedné ucelené oblasti (zdanění příjmů) v jedné normě lépe zajistí terminologickou provázanost a vyloučí duplicity, které by se nutně vyskytovaly v případě, že by problematika byla řešena zákony dvěma.⁹

Základní představa o systematice nového zákona o daních z příjmů byla následující:

- a) úvodní ustanovení,
- b) daň z příjmů fyzických osob,
- c) daň z příjmů právnických osob,
- d) společná ustanovení,
- e) zvláštní ustanovení,
- f) přechodná a závěrečná ustanovení.¹⁰

Věcný záměr byl předložen legislativní radě vlády na přelomu let 2008 a 2009, ovšem těsně před jeho projednáním v Komisi pro veřejné právo II. – finanční právo **byl Ministerstvem financí stažen**. O důvodech stažení návrhu věcného záměru lze pouze spekulovat, když v úvahu přichází zejména jeho nepotřebnost, ale rovněž tlak lobbistických skupin, které nesouhlasily s navrhovanou právní úpravou obsaženou ve věcném záměru.

3. NÁVRH NOVÉHO ZÁKONA O DANÍCH Z PŘÍJMŮ

V listopadu 2008 byly zahájeny práce na paragrafovaném znění nového zákona o daních z příjmů, které, i přes výše zmíněné stažení návrhu věcného záměru nového zákona o daních z příjmů z legislativního procesu, nadále pokračují.

Na počátku prací na novém zákonu o daních z příjmů byla opět diskutována otázka, **zda právní úpravu zdaňování příjmů upravit v jednom či dvou právních předpisech**. Nakonec bylo setrváno na konceptu věcného záměru, tj. úpravě zdaňování příjmů v jednom právním předpise. Domnívám se, že takové rozhodnutí je správné, neboť daň z příjmů fyzických osob a daň z příjmů právnických osob mají celou řadu společných prvků a není je tak možné upravit samostatně bez toho, aby nebylo na právní úpravy navzájem odkazováno. Rovněž jeden právní předpis lépe zaručí jednotu a systematiku obou daní.

Zásadní skutečností totiž zůstává, že příjmy podnikajících fyzických osob vedoucích účetnictví by měly být zdaňovány stejně jako příjmy právnických osob. Toho je docíleno tím, že je stanoveno, že při zdaňování příjmů podnikajících fyzických osob vedoucích účetnictví je postupováno podle právní úpravy upravující zdaňování právnických osob. V takovém případě není vhodné, aby právní úprava byla rozdělena do dvou zákonů upravujících zvlášť daň z příjmů fyzických osob a zvlášť daň z příjmů právnických osob. To ovšem nevylučuje, aby právní úprava byla ve dvou zákonech, ale jeden by musel upravovat zdanění právnických osob a fyzických osob účtujících a druhý zdanění ostatních fyzických osob.

⁸ Zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů.

⁹ Viz Návrh věcného záměru zákona o daních z příjmů, str. 10.

¹⁰ Viz Návrh věcného záměru zákona o daních z příjmů, str. 11.

I nadále je **počítáno se zrušením** zákona o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů a zákona o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí. Rezervy budou upraveny přímo v novém zákoně o daních z příjmů a tento zákon bude zdaňovat i příjmy z dědění, darování a z převodu nemovitostí.

Jako velký problém se ukazuje samotné **legislativní vymezení předmětu daně**. Ambicí nového zákona o daních z příjmů je, aby předmětem daně byly veškeré příjmy a pouze určité příjmy by byly od daně osvobozeny. Zcela by tak byla eliminována kategorie příjmů, které nejsou předmětem daně. Tato myšlenka je podle mého názoru správná, ovšem je velmi nesnadné ji převést do legislativního textu.

Jako nesnadné či dokonce nemožné se totiž jeví vymezení samotného pojmu příjem. Ukazuje se totiž, že všichni tuší, co příjmem je, ale není možné ho exaktně vymezit a definovat. Možná je tak jakási definice kruhem, kdy pojem příjem je zase vymezen pojmem příjem. V současném textu nového zákona o daních z příjmů jsou tak příjmy vymezeny takto: „*Za příjmy se považují příjmy z nakládání s veškerým majetkem, příjmy z veškerých činností, z veškerých právních jednání a právních událostí.*“.

Vzhledem ke zvolené koncepci však narážíme na několik problematických bodů. Jako příklad je možné uvést příjmy z úvěrů a půjček. Je poskytnutí úvěru či půjčky příjmem u jejich příjemce nebo není? Podle současného znění zákona o daních z příjmů platí u fyzických osob, že úvěry a půjčky nejsou předmětem daně.¹¹ U právnických osob se nejedná o výnos, takže úvěr nebo půjčka nevstupuje do výsledku hospodaření, ze kterého se vychází při stanovení základu daně.¹² Z uvedeného však nepochybně vyplývá, že úvěr či půjčka je příjmem, a to příjmem z právního jednání (právního úkonu). U příjemce se jedná o zvýšení jeho majetku, i když je zřejmé, že bude muset poskytnutý úvěr či půjčku splatit. Proto by podle mého názoru měl nový zákon o daních z příjmů takové příjmy osvobodit.

Další velmi diskutovanou problematikou byla a stále je **struktura nového zákona o daních z příjmů**. Oproti věcnému záměru je v současné době struktura nového zákona o daních z příjmů odlišná. Členění nového zákona o daních z příjmů odpovídá jednotlivým prvkům (základním i ostatním) právní konstrukce daní z příjmů. Členění jednotlivých částí je následující:

- 1) Úvodní ustanovení
- 2) Subjekty daně
- 3) Předmět daně
- 4) Osvobození od daně
- 5) Základ daně
- 6) Odčitatelné položky
- 7) Sazba daně
- 8) Slevy na dani
- 9) Zdaňovací období, daňové přiznání a splatnost daně
- 10) Zvláštní ustanovení
- 11) Zrušovací, společná, závěrečná a přechodná ustanovení

I když se uvedená struktura může ještě v průběhu prací na novém zákonu o daních z příjmů změnit, jsem toho názoru, že ze systematického hlediska lépe odpovídá legislativnímu vyjádření právní úpravy daní z příjmů. Je totiž postupováno postupně po jednotlivých prvcích

¹¹ Viz ustanovení § 3 odst. 4 písm. b) zákon o daních z příjmů.

¹² Viz ustanovení § 23 odst. 2 zákona o daních z příjmů.

daňověprávní konstrukce a právní úprava tak působí logicky, neboť je nejprve vymezena osoba, která daň platí, poté určen předmět zdanění včetně jeho specifikace, uvedena sazba a konečně stanoveno, kdy se daň má platit. Struktura uvedená výše obsažená ve věcném záměru by totiž vedla buď k duplicitě jednotlivých ustanovení nového zákona o daních z příjmů, nebo k množství odkazů, což není pro novou právní normu vhodné.

Konečně se zmíním o některých podle mého názoru pozitivních novinkách, které by nový zákon o daních z příjmů měl obsahovat. Na prvním místě je to členění předmětu daně z příjmů fyzických osob. Namísto dosavadního členění na pět skupin je navrhováno **rozčlenit předmět daně z příjmů fyzických osob na tři skupiny**, a to příjmy ze závislé činnosti, příjmy z ekonomické činnosti a ostatní příjmy. Navíc ostatní příjmy by měly být od daně z příjmů fyzických osob osvobozeny s výjimkou taxativně vypočtených příjmů (zejména těch, které by byly zdaňovány srážkovou daní). V takovém případě by se podle mého názoru jednalo o vítané zjednodušení právní úpravy předmětu daně z příjmů fyzických osob.

Další novinkou by mělo být zavedení **výdajového paušálu u příjmů fyzických osob ze závislé činnosti**. V současné době si totiž zaměstnanci nemohou uplatnit žádné výdaje, které vynaložení v souvislosti s dosažením, zajištěním a udržením příjmů ze závislé činnosti, a to přesto, že takové výdaje v řadě případů skutečně vynakládají. Naopak institutem, který by měl být zrušen, je daň stanovená paušální částkou, neboť se jedná o neodůvodnitelnou odchylku od standardního zdaňování.

4. ZÁVĚR

Jistě bych mohl o novém zákonu o daních z příjmů uvést více, ovšem domnívám se, že vzhledem ke stále probíhajícím pracím na tomto zákonu a zejména nejisté politické situaci po volbách na podzim roku 2009, by uvádění dalších detailů ztrácelo smysl.

Výše uvedené skutečnosti mě však vedou k závěru, že **ambicí Ministerstva financí při tvorbě nového zákona o daních z příjmů by mělo být vytvoření takové normy, která by byla dlouhodobějšího charakteru**. To znamená, že by nemělo jednat o zákon „na jedno volební období“, ale o právní normu, která bude přijatelná pro celé politické spektrum s tím, že budou možné dílčí změny, ale nikoliv změna základních prvků přímých důchodových daní. Ačkoliv se pracovní skupina, která pracuje na novém zákonu o daních z příjmů, snaží nový zákon o daních z příjmů vytvářet v tomto duchu, obávám se, že za současné politické situace v České republice je vytvoření dlouhodobého funkčního zákona o daních z příjmů spíše pouze přáním, než skutečností, která se může stát realitou.

LITERATURA

- BAKEŠ, M.: Finanční právo. Praha : C. H. Beck, 2006. ISBN 80-7179-431-7.
MARKOVÁ H., BOHÁČ, R.: Rozpočtové právo. Praha : C. H. Beck, 2007. ISBN 978-80-7179-598-8.
MARKOVÁ, H.: Zákon o daních z příjmů : komentář. Praha : C. H. Beck, 2006. ISBN 80-7179-474-0.
PELECH, P., PELC, V.: Daně z příjmů s komentářem. Olomouc : ANAG, 2008. ISBN 978-80-7263-471-2.

RADVAN M. a kol.: Finanční právo a finanční správa: Berní právo, Brno : Doplněk a Právnická fakulta Masarykovy univerzity, 2008. ISBN 978-80-210-4732-7
Věcný záměr nového zákona o daních z příjmů.

KONTAKT

JUDr. Radim Boháč, Ph.D.
odborný asistent katedry finančního práva a finanční vědy
Právnická fakulta Univerzity Karlovy
nám. Curieových 7, Praha 1, PSČ: 116 40
email: bohac@prf.cuni.cz