*Parlament České republiky*

# *Poslanecká sněmovna*

*2022*

## *9. volební období*

**254/**

**Pozměňovací návrh poslance Ing. Zbyňka Stanjury k vládnímu návrhu zákona,** **kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony**

**(sněmovní tisk 254)**

1. V dosavadní části druhé, čl. III se za dosavadní bod 18 vkládá nový bod, který zní:

„X. Za § 17b se vkládá nový § 17c, který včetně nadpisu zní:

„§ 17c

**Poplatník daně z neočekávaných zisků**

* + 1. Poplatníkem daně z neočekávaných zisků je poplatník daně z příjmů právnických osob, který ve  zdaňovacím období nebo období, za které se podává daňové přiznání, která alespoň částečně spadají do období uplatnění daně z neočekávaných zisků, má rozhodné příjmy pro daň z neočekávaných zisků ve výši alespoň 50 000 000 Kč, pokud
       1. není bankou a
          1. je v období uplatnění daně z neočekávaných zisků součástí skupiny podniků s neočekávanými zisky, nebo
          2. měl rozhodné příjmy pro daň z neočekávaných zisků ve výši alespoň 2 000 000 000 Kč za první účetní období skončené od 1. ledna 2021, nebo
       2. je bankou a měl rozhodné příjmy pro daň z neočekávaných zisků ve výši alespoň 6 000 000 000 Kč za první účetní období skončené od 1. ledna 2021.
    2. Poplatníkem daně z neočekávaných zisků je také poplatník daně z příjmů právnických osob, který má ve zdaňovacím období nebo období, za které se podává daňové přiznání, která alespoň částečně spadají do období uplatnění daně z neočekávaných zisků, rozhodné příjmy pro daň z neočekávaných zisků z činností podle odstavce 6 písm. a) až d) ve výši alespoň 50 000 000 Kč, pokud rozhodné příjmy pro daň z neočekávaných zisků z těchto činností za první účetní období skončené od 1. ledna 2021 tvořily alespoň 25 % jeho ročního úhrnu čistého obratu podle zákona upravujícího účetnictví za toto účetní období.
    3. Skupinou podniků s neočekávanými zisky je skupina podniků podle zákona upravujícího mezinárodní spolupráci při správě daní bez zahrnutí bank, pokud úhrn rozhodných příjmů pro daň z neočekávaných zisků poplatníků, kteří jsou součástí této skupiny, za první vykazované účetní období skončené od 1. ledna 2021 dosáhl alespoň 2 000 000 000 Kč. Pokud je poplatník součástí této skupiny pouze po část tohoto období, zohledňují se jeho rozhodné příjmy pro daň z neočekávaných zisků pouze v poměru odpovídajícím této části. Pokud je poplatník zahrnut nebo by byl zahrnut v konsolidované účetní závěrce této skupiny na základě metody poměrné konsolidace, určí se rozhodné příjmy pro daň z neočekávaných zisků pro účely posouzení výše rozhodných příjmů skupiny ve stejném poměru.
    4. Rozhodnými příjmy pro daň z neočekávaných zisků jsou tuzemské příjmy z rozhodných činností pro daň z neočekávaných zisků s výjimkou příjmu z činností uvedených v odstavci 6 písm. e) a f), pokud poplatník elektřinu nebo plyn dodal jinému poplatníkovi, který je součástí stejné skupiny podniků podle zákona upravujícího mezinárodní spolupráci při správě daní, pro jeho vlastní spotřebu.
    5. Tuzemským příjmem se pro daň z neočekávaných zisků rozumí příjem s výjimkou příjmu ze zdrojů v zahraničí, který podle mezinárodní smlouvy může být zdaněn v zahraničí, pokud je poplatník daňovým rezidentem České republiky, a příjem ze zdrojů na území České republiky s výjimkou příjmu, který podle mezinárodní smlouvy nemůže být zdaněn v České republice, pokud je poplatník daňovým nerezidentem.
    6. Rozhodnými činnostmi pro daň z neočekávaných zisků jsou činnosti uvedené v klasifikaci NACE pod kódy
       1. 05.10 - Těžba a úprava černého uhlí,
       2. 06 - Těžba ropy a zemního plynu,
       3. 19.1- Výroba koksárenských produktů,
       4. 19.2 - Výroba rafinovaných ropných produktů,
       5. 35.1 - Výroba, přenos a rozvod elektřiny s výjimkou kombinované výroby elektřiny a tepla v poměru vyrobené elektřiny a dodávky užitečného tepla menším než 4,4,
       6. 35.2 - Výroba plynu; rozvod plynných paliv prostřednictvím sítí,
       7. 46.71.2 - Velkoobchod s kapalnými palivy a příbuznými výrobky,
       8. 46.71.3 - Velkoobchod s plynnými palivy a příbuznými výrobky,
       9. 49.50.1 - Potrubní doprava ropovodem,
       10. 49.50.2 – Potrubní doprava plynovodem a
       11. 64 - Finanční zprostředkování, kromě pojišťovnictví a penzijního financování s výjimkou činnosti uvedené v klasifikaci NACE pod kódem 64.11 – Centrální bankovnictví, jde-li o poplatníka, který je bankou.
    7. Příjmy z rozhodných činností pro daň z neočekávaných zisků se určují jako
       1. roční úhrn čistého obratu podle zákona upravujícího účetnictví z těchto činností u poplatníka, který není bankou, nebo
       2. roční čisté úrokové výnosy u poplatníka, který je bankou.
    8. V případě rozdělení poplatníka daně z příjmů právnických osob, který splňoval podmínku výše rozhodných příjmů pro daň z neočekávaných zisků za první účetní období skončené od 1. ledna 2021, se považuje tato podmínka za splněnou i u jeho právních nástupců.“.“.

Následující novelizační body se přečíslují.

1. V dosavadní části druhé, čl. III se za dosavadní bod 19 vkládají nové body, které znějí:

„X. Za § 20b se vkládají nové § 20ba až 20be, které včetně nadpisů znějí:

1. „§ 20ba
2. Základ daně z neočekávaných zisků
   * 1. Základ daně z neočekávaných zisků se určuje za zdaňovací období nebo období, za které se podává daňové přiznání, která alespoň částečně spadají do období uplatnění daně z neočekávaných zisků.
     2. Základem daně z neočekávaných zisků je rozdíl mezi srovnávanýmzákladem daněa průměrem upravených srovnávacích základů daně. Pokud je tento rozdíl záporný, základ daně z neočekávaných zisků je nulový.
     3. Obdobím uplatnění daně z neočekávaných zisků jsou kalendářní roky 2023 až 2025.
3. § 20bb
4. Srovnávaný základ daně
   * 1. Srovnávaným základem daně se rozumí základ daně před uplatněním položek snižujících základ daně a položek odčitatelných od základu daně nebo daňová ztráta. Do srovnávaného základu daně se nezahrnují příjmy ze zdrojů v zahraničí, které podle mezinárodní smlouvy mohou být zdaněny v zahraničí, a s nimi související výdaje. Pokud je srovnávaný základ daně záporný, považuje se za nulový.
     2. Do srovnávaného základu daně poplatníka, který je komanditní společností, se nezahrnuje také jeho část připadající na komplementáře.
     3. Pokud zdaňovací období nebo období, za které se podává daňové přiznání, za která se určuje základ daně z neočekávaných zisků, spadají jen částečně do období uplatnění daně z neočekávaných zisků, za srovnávaný základ daně se nepovažuje jeho poměrná část připadající na část zdaňovacího období nebo období, za které se podává daňové přiznání, která nespadá do období uplatnění daně z neočekávaných zisků.
     4. Pokud je poplatník daně z neočekávaných zisků, který je tímto poplatníkem jen z důvodu, že je součástí skupiny podniků s neočekávanými zisky, součástí této skupiny pouze po část zdaňovacího období nebo období, za které se podává daňové přiznání, za srovnávaný základ daně se nepovažuje jeho poměrná část připadající na část zdaňovacího období nebo období, za které se podává daňové přiznání, po kterou není součástí této skupiny.
5. § 20bc
6. Srovnávací základ daně
   * 1. Srovnávacím základem daně se rozumí základ daně před uplatněním položek snižujících základ daně a položek odčitatelných od základu daně nebo daňová ztráta za zdaňovací období nebo období, za které se podává daňové přiznání, započatá od 1. ledna 2018 a skončená do 31. prosince 2021. Do srovnávacího základu daně se nezahrnují příjmy ze zdrojů v zahraničí, které podle mezinárodní smlouvy mohou být zdaněny v zahraničí, a s nimi související výdaje.
     2. Do srovnávacího základu daně poplatníka, který je komanditní společností, se nezahrnuje také jeho část připadající na komplementáře.
     3. Srovnávací základ daně poplatníka, který je daňovým rezidentem České republiky, za období nebo období, za které se podává daňové přiznání, ve kterých poplatník byl daňovým nerezidentem, se určí ze základu daně podle právních předpisů státu, jehož byl daňovým rezidentem, obdobným způsobem jako srovnávací základ daně poplatníka, který je daňovým rezidentem České republiky.
     4. Srovnávacím základem daně poplatníka je i srovnávací základ daně jeho právního předchůdce v  rozsahu, v jakém v důsledku přeměny přešlo jeho jmění na poplatníka. Srovnávacím základem daně poplatníka není část jeho srovnávacího základu daně v rozsahu, v jakém v důsledku přeměny přešlo jeho jmění na jeho právního nástupce. Pokud byl právní předchůdce daňovým nerezidentem a poplatník je daňovým rezidentem České republiky, určí se srovnávací základ daně právního předchůdce podle odstavce 3. Pokud se přeměna stala účinnou od 1. července 2022, postup podle vět první a druhé se nepoužije, pokud právní předchůdce neměl za první účetní období skončené od 1. ledna 2021 rozhodné příjmy pro daň z neočekávaných zisků ve výši alespoň 50 000 000 Kč.
     5. Pokud je srovnávací základ daně určen za jinak dlouhé období než srovnávaný základ daně, za srovnávací základ daně se považuje jeho výše přepočítaná poměrně tak, jako by byl srovnávací základ daně určen za stejně dlouhé období.
     6. Upraveným srovnávacím základem daně se rozumí srovnávací základ daně zvýšený o absolutní hodnotu 20 % z tohoto základu.
7. § 20bd
8. Průměr upravených srovnávacích základů daně
   * 1. Průměr upravených srovnávacích základů se vypočítá jako aritmetický průměr. Pokud je průměr upravených srovnávacích základů daně záporný, považuje se za nulový.
     2. Průměry upravených srovnávacích základů daně poplatníků, kteří jsou součástí stejné skupiny podniků s neočekávanými zisky a kteří mají shodné období, za které se určuje srovnávaný základ daně, lze v tomto období o shodnou částku u jednoho poplatníka zvýšit a u druhého poplatníka snížit, pokud
        1. toto zvýšení vede k tomu, že daň z neočekávaných zisků prvního poplatníka je nižší, než kdyby k přesunu průměru nedošlo,
        2. toto snížení nevede k tomu, že daň z neočekávaných zisků druhého poplatníka je vyšší, než kdyby k přesunu průměru nedošlo, a
        3. je podáno oznámení o přesouvání průměrů upravených srovnávacích základů daně v rámci skupiny podniků s neočekávanými zisky v případě, že k přesouvání průměrů dochází na základě podaného daňového přiznání nebo dodatečného daňového přiznání k dani z neočekávaných zisků.
     3. Postup podle odstavce 2 nesmí využít poplatník daně z neočekávaných zisků, který
        1. je součástí více skupin podniků s neočekávanými zisky nebo
        2. neměl za první účetní období skončené od 1. ledna 2021 rozhodné příjmy pro daň z neočekávaných zisků ve výši alespoň 50 000 000 Kč.
     4. K přesouvání průměrů upravených srovnávacích základů může dojít na základě dodatečného daňového přiznání k dani z neočekávaných zisků pouze tehdy, pokud dochází k úpravě přesunu průměrů upravených srovnávacích základů z důvodu, že tento přesun nesplňuje podmínky, za kterých může být učiněn.
     5. Využije-li se postup podle odstavce 2, za průměr upravených srovnávacích základů daně se považuje takto upravený průměr upravených srovnávacích základů daně.
     6. Oznámení o přesouvání průměru upravených srovnávacích základů daně v rámci skupiny podniků s neočekávanými zisky může zastupující poplatník podat správci daně do uplynutí lhůty pro podání daňového nebo dodatečného daňového přiznání k dani z neočekávaných zisků poplatníka, který se přesunu účastní a kterému tato lhůta uplyne jako první.
     7. Oznámení o přesouvání průměru upravených srovnávacích základů daně v rámci skupiny podniků s neočekávanými zisky je formulářovým podáním a poplatník je v tomto oznámení povinen kromě obecných náležitostí podání uvést
        1. své identifikační a kontaktní údaje,
        2. identifikační údaje poplatníků, kteří jsou součástí skupiny podniků s neočekávanými zisky a u kterých dochází ke snížení nebo zvýšení průměru upravených srovnávacích základů daně v důsledku přesouvání průměru upravených srovnávacích základů daně v rámci skupiny podniků s neočekávanými zisky a
        3. údaje o snížení a zvýšení průměrů upravených srovnávacích základů daně, ke kterým u poplatníků, kteří jsou součástí skupiny podniků s neočekávanými zisky, došlo za zdaňovací období nebo období, za které se podává daňové přiznání, a o tom, mezi kterými poplatníky došlo k přesouvání průměru upravených srovnávacích základů daně.
     8. Oznámení o přesouvání průměru upravených srovnávacích základů daně v rámci skupiny podniků s neočekávanými zisky podané po lhůtě podle odstavce 6 je neúčinné. Tuto lhůtu nelze navrátit v předešlý stav.
     9. Zastupujícím poplatníkem se pro účely daně z neočekávaných zisků rozumí poplatník daně z příjmů právnických osob, který je daňovým rezidentem České republiky a který je součástí skupiny podniků s neočekávanými zisky a o kterém tato skupina rozhodla, že podává oznámení o přesouvání průměru upravených srovnávacích základů daně v rámci skupiny podniků s neočekávanými zisky. Skupina podniků s neočekávanými zisky může mít pouze jednoho zastupujícího poplatníka.
9. § 20be
10. Závazné posouzení toho, zda je poplatník součástí skupiny podniků s neočekávanými zisky
    * 1. Poplatník daně z příjmů právnických osob může požádat Specializovaný finanční úřad o vydání rozhodnutí o závazném posouzení, zda je v určitém zdaňovacím období nebo období, za které se podává daňové přiznání, součástí skupiny podniků s neočekávanými zisky spolu s jiným poplatníkem daně z příjmů právnických osob.
      2. V žádosti podle odstavce 1 je poplatník povinen kromě obecných náležitostí podání uvést
         1. identifikační údaje posuzovaných poplatníků,
         2. popis a dokumentace vztahu mezi poplatníky pro posouzení, zda jsou součástí stejné skupiny podniků s neočekávanými zisky,
         3. zdaňovací období nebo období, za které se podává daňové přiznání, na která se má rozhodnutí o závazném posouzení vztahovat, a
         4. návrh výroku rozhodnutí o závazném posouzení.
      3. Specializovaný finanční úřad o vydaném rozhodnutí o závazném posouzení podle odstavce 1 vhodným způsobem vyrozumí ostatní poplatníky uvedené ve výroku rozhodnutí.“

Y. V § 21 se za odstavec 4 vkládá nový odstavec 5, který zní:

„(5) Sazba daně pro základ daně z neočekávaných zisků činí 60 %. Daň z neočekávaných zisků se vypočte jako součin základu daně z neočekávaných zisků zaokrouhleného na celé tisíce Kč dolů a sazby daně pro tento základ daně. Na daň z neočekávaných zisků nelze uplatnit slevu na dani. Daň z neočekávaných zisků se nezahrnuje do daňové povinnosti pro účely použití metody zápočtu. Správcem daně z neočekávaných zisků je Specializovaný finanční úřad. Daň z neočekávaných zisků je samostatnou daní z příjmů právnických osob a netvoří daňové příjmy rozpočtů územních samosprávních celků z daně z příjmů právnických osob. O příjmy zahrnuté do základu daně z neočekávaných zisků se nesnižuje základ daně podle § 23.“.

Dosavadní odstavce 5 a 6 se označují jako odstavce 6 a 7.“.

Následující novelizační body se přečíslují.

1. V dosavadní části druhé, čl. III se za dosavadní bod 23 vkládají nové body, které znějí:

„X. V § 38a odst. 1 se na konci textu věty osmé doplňují slova „a daň z neočekávaných zisků“.

Y. Za § 38a se vkládají nové § 38aa a 38ab, které včetně nadpisů znějí:

„§ 38aa

**Zálohy na daň z neočekávaných zisků**

* + 1. Pro účely záloh na daň z neočekávaných zisků se použijí obdobně ustanovení upravující zálohy na daň z příjmů, které vycházejí z poslední známé daňové povinnosti, nestanoví-li tento zákon jinak. Poslední známá daňová povinnost pro účely záloh na daň z neočekávaných zisků zahrnuje daň z neočekávaných zisků.
    2. Zálohy na daň z neočekávaných zisků platí pouze poplatník zálohy na daň z neočekávaných zisků v části zálohového období spadající do období uplatnění daně z neočekávaných zisků.
    3. Poplatníkem zálohy na daň z neočekávaných zisků je poplatník daně z příjmů právnických osob, který v bezprostředně předcházejícím zdaňovacím období nebo období, za které se podává daňové přiznání, byl poplatníkem daně z neočekávaných zisků, nebo by jím byl, pokud by toto bezprostředně předcházející období spadalo do období uplatnění daně z neočekávaných zisků.

1. § 38ab
2. Zálohy na daň z neočekávaných zisků před stanovením daně z neočekávaných zisků
   * 1. První zálohové období pro daň z neočekávaných zisků poplatníka daně z příjmů právnických osob, který by byl poplatníkem daně z neočekávaných zisků, pokud by poslední zdaňovací období nebo období, za které se podává daňové přiznání, skončená před 1. lednem 2023 spadala do období uplatnění daně z neočekávaných zisků, je období od 1. ledna 2023 do posledního dne lhůty pro podání daňového přiznání k dani z neočekávaných zisků za první zdaňovací období nebo období, za které se podává daňové přiznání, alespoň částečně spadající do období uplatnění daně z neočekávaných zisků.
     2. Pro účely poslední známé daňové povinnosti pro zálohy na daň z neočekávaných zisků splatných v prvním zálohovém období pro daň z neočekáváných zisků podle odstavce 1 se částka
        1. oznámená poplatníkem zálohy na daň z neočekávaných zisků správci daně v oznámení o fiktivní dani z neočekávaných zisků jako částka, která by byla daní z neočekávaných zisků, pokud by poslední zdaňovací období nebo období, za které se podává daňové přiznání, skončená před 1. lednem 2023 spadala do období uplatnění daně z neočekávaných zisků (dále jen „fiktivní daň z neočekávaných zisků“), považuje za daň z neočekávaných zisků tvrzenou poplatníkem za toto poslední období; tato částka je jako poslední známá daňová povinnost účinná od prvního dne prvního zálohového období pro daň z neočekáváných zisků, a
        2. fiktivní daně z neočekávaných zisků určená v rozhodnutí správce daně o výši záloh na daň z neočekávaných zisků považuje za daň z neočekávaných zisků stanovenou správcem daně za toto poslední období.
     3. Poplatník zálohy na daň z neočekávaných zisků je povinen správci daně oznámit fiktivní daň z neočekávaných zisků za poslední zdaňovací období nebo období, za které se podává daňové přiznání, skončené před 1. lednem 2023, a to do posledního dne uplynutí lhůty pro podání daňového přiznání za toto poslední období. Pokud uplynula lhůta pro podání přiznání za toto poslední období před 3. červencem 2023, lhůta pro podání oznámení o fiktivní dani z neočekávaných zisků se prodlužuje do 3. července 2023. Oznámení o přesouvání průměru upravených srovnávacích základů daně v rámci skupiny podniků s neočekávanými zisky se podává do uplynutí lhůty pro podání oznámení o fiktivní dani z neočekávaných zisků poplatníka, který se přesunu účastní a kterému tato lhůta uplyne jako první.
     4. Povinnost podat oznámení o fiktivní dani z neočekávaných zisků nevzniká, pokud před uplynutím lhůty pro podání tohoto oznámení uplynula lhůta pro podání daňového přiznání k dani z neočekávaných zisků za první zdaňovací období nebo období, za které se podává daňové přiznání, alespoň částečně spadající do období uplatnění daně z neočekávaných zisků a poplatník podal daňové přiznání k dani z neočekávaných zisků za toto období.
     5. Poplatník v oznámení o fiktivní dani z neočekávaných zisků uvede údaje, které by uvedl v daňovém přiznání k dani z neočekávaných zisků.
     6. Pokud není splněna povinnost podat oznámení o fiktivní dani z neočekávaných zisků nebo pokud není oznámená nebo určená částka fiktivní daně z neočekávaných zisků ve správné výši, správce daně rozhodne o výši záloh na daň z neočekávaných zisků a v rozhodnutí určí výši fiktivní daně z neočekávaných zisků.
     7. Splatnost zálohy na daň z neočekávaných zisků splatné před uplynutím lhůty pro podání oznámení o fiktivní dani z neočekávaných zisků nebo přede dnem jeho podání, je-li podáno opožděně, se posouvá na den splatnosti první zálohy na daň z neočekávaných zisků splatné po těchto okamžicích. Nevznikne-li povinnost podat oznámení o fiktivní dani z neočekávaných zisků, splatnost zálohy na daň z neočekávaných zisků splatné před uplynutím lhůty pro podání daňového přiznání k dani z neočekávaných zisků za první zdaňovací období nebo období, za které se podává daňové přiznání, alespoň částečně spadající do období uplatnění daně z neočekávaných zisků, nebo splatné přede dnem jeho podání, je-li podáno opožděně, se posouvá na den splatnosti první zálohy na daň z neočekávaných zisků splatné po těchto okamžicích. Pokud by posunutím splatnosti byla záloha placena v jiném zdaňovacím období nebo období, za které se podává daňové přiznání, než do kterých spadala původní splatnost zálohy, záloha se neplatí.“.“.

Následující novelizační body se přečíslují.

1. V dosavadní části druhé, čl. IV se za dosavadní bod 6 vkládá nový bod, který zní:

„X. Ustanovení § 17c, § 20ba, § 20bb, § 20bc, § 20bd, § 20be, § 21 odst. 5, § 38a odst. 1, § 38aa a § 38ab zákona č. 586/1992 Sb., ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona, se použijí pro část zdaňovacího období, ve kterém nastane den 1. ledna 2023, od 1. ledna 2023.“.

Následující body se přečíslují.

**ODŮVODNĚNÍ NÁVRHU:**

Navrhuje se do zákona o daních z příjmů začlenit tzv. daň z neočekávaných zisků, která je svým charakterem tzv. „windfall daní“, tedy zdaněním určité skupiny daňových poplatníků nebo celého odvětví obvykle v důsledku geopolitických změn, válek nebo přírodních katastrof. Záměr plyne zčásti z iniciativy a doporučení Národní ekonomické rady vlády a zčásti z evropského nařízení Rady (EU) 2022/1854 ze dne 6. října 2022 o intervenci v mimořádné situaci s cílem řešit vysoké ceny energie (dále jen „nařízení EU“).

Podstatou a cílem zavedení windfall daně je odčerpání zdrojů od subjektů, které díky současné tržní situaci generují vysoké dodatečné zisky, a její výnos poté alokovat pro účely zmírnění dopadů skokového nárůsu cen energetických produktů. Poplatníkem této daně jsou jen někteří poplatníci daně z příjmů právnických osob splňující stanovená kritéria, která byla určena tak, aby navrhovaná úprava dopadala na poplatníky s významnou činností v odvětvích, ve kterých dochází ke vzniku těchto nadměrných či neočekávaných zisků, tj. takových zisků, které vznikly v důsledku mimořádných okolností nebo událostí, za které nejsou poplatníci odpovědní.

Obecně se má za to, že nadměrné nebo neočekávané zisky představují nezasloužený, nestandardní nebo nespravedlivý zisk, který nevzniká z důvodu inovací či poskytování kvalitnějších služeb zákazníkům, nýbrž např. v důsledku rychlého růstu úrokových sazeb nebo cen energií, které byly vyvolány mimořádnou okolností (vyšší mocí, rozhodnutím národních či nadnárodních orgánů, válečným či obdobným konfliktem). Hlavní principy navrhovaného mimořádného zdanění jsou popsány v materiálu Daň z mimořádných příjmů/zisků (windfall tax) v České republice[[1]](#footnote-1), který vypracovala Národní ekonomická rady vlády.

Dalším zdrojem prostředků pro účely zmírnění důsledků u finálních konzumentů energetických produktů je pak v tomto kontextu připravované zastropování cen u výrobců elektrické energie, které rovněž vyplývá z uvedeného nařízení EU.

Zastropování cen a zdanění neočekávaných zisků se v tomto kontextu vzájemně doplňují a ovlivňují, resp. čím vyšší je efekt zastropování, tím menší váhu má daň z neočekávaných zisků (náklad na odvod, resp. nižší prodejní cena, totiž snižuje hospodářský výsledek a tím i základ daně a tedy i daň z neočekávaných zisků). Očekávaný přínos obou řešení je dohromady 100 mld. Kč, které odpovídají 100 mld. Kč dodatečných výdajů určených na kompenzace. Tyto částky výrazně korelují, tj. v případě pesimistického výhledu v podobě vyšších cen energií rostou jak kompenzace, tak ale i částka součtu daně z neočekávaných zisků a odvodu ze zastropování cen.

Koncept zdanění daní z neočekávaných zisků je pak primárně založen na hledání určitého „běžného zisku“, který se kalkuluje ze základů daně minulých let. Tato částka je poté valorizována o 20 % a dani z neočekávaných zisků podléhá daňový zisk převyšující tuto valorizovanou částku. Sazba daně je 60 % a uplatní se vedle standardní sazby daně.

***Odhad dopadů daně z neočekávaných zisků*:**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Dopady při sazbě 60 % v mld. Kč (akruální metodika) | | |
| Rok | Celkem |
| *2022* | *84,8\** |
| 2023 | 77,6 |
| 2024 | 45,8 |
| 2025 | 25,4 |

*\*Fiktivní daň za zdaňovací období 2022, která bude použita jako záloha na WFT v roce 2023*

Dopady při sazbě 60 % v mld. Kč (hotovostní metodika)

|  |  |
| --- | --- |
| Rok | Celkem |
| 2023 | 84,8 |
| 2024 | 38,6 |
| 2025 | 25,4 |

K těmto údajům o dopadech platí výše uvedený vztah, že při aplikaci výraznějšího cenového stropu se část dopadů daně z neočekávaných zisků přesune ve prospěch dopadů odvodu vybíraného z částek nad zastropováním tržeb z výroby elektřiny.

Cash dopady jsou stanoveny s ohledem na obvyklou metodiku zálohování.

Zálohy, které budou hrazeny v roce 2023, mají v navrhovaném zákoně poměrně jasně vymezeno, z jakého základu daně mají být stanoveny (100 % tzv. fiktivní daně z neočekávaných zisků za zdaňovací období 2022).

Další platby záloh již přejímají standardní způsob zálohování, tedy subjekty mohou požádat o stanovení záloh jinak, a tedy se nepředpokládá, že by v dalších obdobích docházelo k přeplácení záloh a k následným vratkám daně, naopak se předpokládá, že poplatníci daně z neočekávaných zisků na zálohách uhradí právě tolik, kolik následně bude jejich daňová povinnost.

Odhad dopadů daně z neočekávaných zisků vychází zejména z veřejně dostupných zdrojů.

Banky

* údaje o výši čistých úrokových výnosů bank v minulých letech a do 30. června 2022 (Databáze ARAD)
* údaje o výši zisku z finanční a provozní činnosti bank v minulých letech a do 30. června 2022 (Databáze ARAD)
* vývoj úrokových sazeb ČNB (Databáze ARAD)
* vývoj úrokových sazeb na vkladových účtech (veřejně dostupné zdroje – banky, srovnávací portály)
* údaje o hospodaření dotčených bank v letech 2018 až 2021 a výši jejich čistého úrokového výnosu (výroční zprávy bank)

*Základ daně pro daň z neočekávaných zisků:* odhad zvýšení čistého úrokového výnosu v letech 2022 až 2025. Odhad dopadu zohledňuje skutečnost, že daň z neočekávaných zisků se vztahuje pouze na banky splňující zákonem (resp. návrhem) dané podmínky.

Energetický sektor a ostatní

* aktuální vývoj hospodaření skupiny ČEZ (rok 2022)
* podíl ČEZ na celkové produkci elektrické energie (výroční zprávy ERU, výroční zprávy skupiny ČEZ)
* vývoj cen elektrické energie na trhu
* vývoj hospodaření ostatních subjektů s dotčenou činností

*Základ daně pro daň z neočekávaných zisků:* odhad zvýšení zisků v letech 2022 až 2025 v předmětných sektorech.

Pro odhad dopadů byly využity i predikce zástupců energetického sektoru a ostatních. Odhad dopadu rovněž zohledňuje skutečnost, že daň z neočekávaných zisků se vztahuje pouze na subjekty splňující zákonem (resp. návrhem) dané podmínky. Odhadovaný dopad je tedy založen na subjekty prezentovaném navýšení zisku za období extrapolovaném na dotčený sektor, a to v závislosti na podílu daného subjektu na trhu. Dopad je dále navýšen o podíl dalších dotčených sektorů.

Přibližně dodatečných 15 mld. Kč z celkem 100 mld. Kč očekávaného přínosu v roce 2023 budou podle současně nastavených parametrů generovat cenové stropy pro výrobce elektrické energie a související 100% odvod nadlimitních zisků do rozpočtů národních vlád. Dopady zavedení daně z neočekávaných zisků a nastavení cenových stropů se mohou vzájemně přelévat.

**K bodu 1 (§ 17c)**

Zavádí se nová podkategorie daně z příjmů právnických osob, nazvaná daň z neočekávaných zisků. Poplatníkem této daně jsou jen někteří poplatníci daně z příjmů právnických osob, pro tuto daň se určuje zvláštní základ daně, který se počítá na základě obecného základu daně z příjmů právnických osob, a na tento zvláštní základ daně se aplikuje speciální sazba daně. Protože se stále jedná o daň z příjmů právnických osob, v ostatním se použijí ustanovení o dani z příjmů právnických osob (tedy např. právní úprava zdaňovacího období nebo podávání daňového přiznání). Tento princip je srovnatelný s daní ze samostatného základu daně podle § 20b počítanou podle § 21 odst. 4 zákona o daních z příjmů, která je také zvláštní podkategorií daně z příjmů právnických osob. Na rozdíl od daně vypočtené ze samostatného základu daně podle § 20b zákona o daních z příjmů je vypočtená daň z neočekávaných zisků samostatnou daní z příjmů právnických osob, stejně jako tomu je v případě daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně. Daň z neočekávaných zisků se nesčítá s „obecnou“ daní z příjmů, ale stanoví se samostatně a také se platí na samostatný osobní daňový účet.

Ustanovení § 17c určuje, kdo je poplatníkem daně z neočekávaných zisků. Protože se jedná o kategorii daně z příjmů právnických osob, poplatníkem této daně jsou pouze poplatníci daně z příjmů právnických osob, a to za splnění podmínek uvedených v odstavcích 1 nebo 2.

Podle odstavce 1 je poplatník daně z příjmů právnických osob poplatníkem daně z neočekávaných zisků za podmínky, že má v  daném zdaňovacím období nebo období, za které se podává daňové přiznání, která alespoň částečně spadají do období uplatnění daně z neočekávaných zisků, rozhodné příjmy pro daň z neočekávaných zisků ve výši alespoň 50 000 000 Kč. Rozhodné příjmy pro daň z neočekávaných zisků jsou vymezeny v odstavci 4 ve spojení s odstavci 6 a 7. Skutečnost, zda je poplatník daně z příjmů právnických osob také poplatníkem daně z neočekávaných zisků, se posuzuje za každé zdaňovací období nebo období, za které se podává daňové přiznání, zvlášť. Pokud v rámci skupiny dojde k transakcím za jiné než obvyklé ceny nebo k takovým přesunům činností, které ovlivní, kdo z poplatníků dosáhne limitu 50 000 000 Kč rozhodných příjmů, pouze z důvodů vyhnutí se dani z neočekávaných zisků nebo jejího snížení, bude se aplikovat obecné pravidlo proti zneužití práva podle § 8 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“).

Druhé kritérium uvedené v odstavci 1 pro to, aby se poplatník stal poplatníkem daně z neočekávaných zisků, je založeno na výši rozhodných příjmů pro daň z neočekávaných zisků za první účetní období skončené od 1. ledna 2021 (tedy zpravidla kalendářní rok 2021 nebo hospodářský rok počínající v roce 2020, mohou však nastat i jinak dlouhá účetní období). Pro poplatníky, kteří nejsou bankou, je tento limit stanoven na 2 000 000 000 Kč, a to buď pro samotného poplatníka (viz odst. 1 písm. a) bod 2), což platí, pokud daný poplatník není součástí skupiny, nebo pro skupinu (viz odst. 1 písm. a) bod 1). V případě, že se jedná o skupinu, tedy poplatníci s rozhodnými příjmy jsou součástí skupiny, započítávají se do limitu rozhodné příjmy všech členů skupiny. Pokud je tento limit splněn, jsou poplatníkem daně z neočekávaných zisků všichni její členové, kteří mají v daném zdaňovacím období rozhodné příjmy vyšší než 50 000 000 Kč.

Pro banky je limit stanoven na 6 000 000 000 Kč a pro to, aby byl poplatníkem daně z neočekávaných zisků, ho musí dosáhnout sám poplatník, nepřihlíží se k tomu, zda je případně součástí skupiny (skupina podniků s neočekávanými zisky je v odstavci 3 definována tak, že do ní banky nespadají). Výše tohoto limitu byla s ohledem na doporučení České národní banky určena tak, aby dani z neočekávaných zisků nepodléhaly „malé“ banky a banky, které jsou dle České národní banky formálně zařazeny do kategorie „střední“, přičemž jsou stále dosti malé (tj. banky s čístými úrokovými výnosy do 6 mld. Kč). Důvodem zařazení větších bank je skutečnost, že tyto banky vykazují nižší míru volatility ukazatelů finanční výkonnosti než menší banky, podílejí se z více než poloviny na čistých úrokových výnosech bankovního sektoru, které jsou rozhodným ukazatelem rentability bank, a jejich zisk před zdaněním dosahuje dlouhodobě stabilnějších hodnot než zisky menších bank.

Podmínka dosažení daného limitu rozhodných příjmů se vztahuje k prvnímu účetnímu období (nebo vykazovanému účetnímu období) skončenému v roce 2021 z toho důvodu, že daň z neočekávaných zisků je dočasným institutem (viz období uplatnění daně z neočekávaných zisků definované v § 20ba odst. 3), který se má vztahovat pouze na subjekty s určitou výší příjmů, a vzhledem k tomu, že bude uplatňována pouze 3 roky, není třeba výši příjmů poplatníků přezkoumávat opakovaně (pro každé zdaňovací období), ale postačí jednou; dosažení stanovené výše rozhodných příjmů za uvedené období znamená, že daný poplatník bude poplatníkem daně z neočekávaných zisků po celé období uplatnění daně z neočekávaných zisků, pokud bude mít i v dalších zdaňovacích obdobích nebo obdobích, za která se podává daňové přiznání, rozhodné příjmy ve výši alespoň 50 000 000 Kč za zdaňovací období či období, za které se podává daňové přiznání. Skutečnost, zda je poplatník daně z příjmů právnických osob poplatníkem daně z neočekávaných zisků z titulu toho, že je součástí skupiny, se také zkoumá v každém zdaňovacím období nebo období, za které se podává daňové přiznání, která alespoň částečně spadají do období uplatnění daně z neočekávaných zisků, a to na základě toho, zda poplatník v části tohoto zdaňovacího období nebo období, za které se podává daňové přiznání, která spadá do období uplatnění daně z neočekávaných zisků, je součástí skupiny uvedené v odstavci 3. Přitom členem této skupiny nemusel být v prvním vykazovaném účetním období skončeném od 1. ledna 2021 (tedy období, za které se zjišťuje, zda skupina dosáhla limitu rozhodných příjmů). Složení skupiny se totiž může v čase měnit a to, že se stále jedná o stejnou skupinu, je určeno tím, že je stále odvozena od stejné nejvyšší mateřské entity.

Poplatníkem daně z neočekávaných zisků se poplatník daně z příjmů právnických osob může stát i podle odstavce 2, který obsahuje další, alternativní vymezení poplatníka daně z neočekávaných zisků. Tato definice vychází z nařízení EU, které členským státům Evropské unie ukládá zavést solidární příspěvek z nadměrných zisků z určitých činností; tento příspěvek je transponován do právního řádu České republiky jako daň z neočekávaných zisků, zároveň se však daň z neočekávaných zisků vztahuje jen na některé činnosti. Uvedené nařízení nestanoví jako podmínku pro to, aby byli poplatníci povinni platit solidární příspěvek z nadměrných zisků, žádnou minimální výši příjmů v minulém období, v případě těchto činností tedy nelze existenci poplatníka daně z neočekávaných zisků vázat na podmínku dosažení rozhodných příjmů alespoň ve výši 2 000 000 000 Kč v prvním účetním období skončeném od 1. ledna 2021, jako je tomu v odstavci 1. V nařízení EU se pracuje s limitem, že 75 % obratu musí být z vybraných činností. Tento limit však navrhovaná úprava snižuje na 25 % a váže se také k souhrnu těchto vybraných činností (nařízení EU toto umožňuje).

V odstavci 2 se tedy pro poplatníky daně z příjmů právnických osob, kteří mají v daném zdaňovacím období nebo období, za které se podává daňové přiznání, rozhodné příjmy z činností uvedených v daném nařízení EU bez dalšího limitu, stanoví samostatná definice poplatníka daně z neočekávaných zisků. Činnosti uvedené v nařízení EU odpovídají činnostem uvedeným pod kódy NACE 05.10, 06, 19. 1 a 19. 2, proto se v odstavci 2 odkazuje na odst. 6 písm. a) až d). Pro poplatníky s příjmy z těchto rozhodných činností se stanoví dvě podmínky pro to, aby se stali poplatníkem daně z neočekávaných zisků. Zaprvé musí mít v daném zdaňovacím období nebo období, za které se podává daňové přiznání, rozhodné příjmy z uvedených činností ve výši alespoň 50 000 000 Kč. Rozhodné příjmy z jednotlivých uvedených činností se pro posouzení tohoto limitu sčítají. Částka 50 000 000 Kč je stanovena jako administrativní limit, aby se poplatníkem daně z neočekávaných zisků nestal poplatník daně z příjmů právnických osob s marginálními příjmy z daných činností, limit 2 000 000 000 Kč jako v odstavci 1 zde však stanoven není. Druhou podmínkou je, že za první účetní období skončené od 1. ledna 2021 tvořily rozhodné příjmy z daných činností alespoň 25 % ročního úhrnu čistého obratu poplatníka (k naplnění stačí, je-li to splněno v úhrnu za rozhodné činnosti podle odst. 6 písm. a) až d)). Díky stanovení této podmínky se poplatníkem daně z neočekávaných zisků nestane poplatník daně z příjmů právnických osob, u něhož představují příjmy z daných činností méně významnou část celkových příjmů.

Pokud poplatník daně z příjmů právnických s rozhodnými příjmy z činností podle odstavce 6 písm. a) až d) nenaplní podmínku uvedenou v odstavci 2, neznamená to však, že nikdy není poplatníkem daně z neočekávaných zisků. Pokud totiž naplní podmínky odstavce 1 (pokud bude mít rozhodné příjmy z jiných rozhodných činností nebo bude součástí skupiny podniků s neočekávanými zisky), stane se poplatníkem daně z neočekávaných zisků na jeho základě.

Podmínky uvedené v odstavci 2 se zkoumají pouze za daného poplatníka, nepřihlíží se k jeho členství ve skupině podniků s neočekávanými zisky, i když tento poplatník může být (na rozdíl od poplatníka, který je bankou) součástí takové skupiny. Pokud součástí skupiny je, jeho rozhodné příjmy se započítávají do limitu příjmů skupiny podle odstavce 3.

Podmínky pro existenci poplatníka daně z neočekávaných zisků se tedy vždy váží k rozhodným příjmům, které jsou definovány v  odstavci 4 ve spojení s odstavci 6 a 7. Daň z neočekávaných zisků totiž má postihnout primárně odvětví, ve kterých v období jejího uplatnění dochází k růstu nadměrného či neočekavného zisku způsobenému externími faktory nezávislými na podnikatelském jednání poplatníků.

Odstavec 3 vymezuje, co se rozumí skupinou podniků s neočekávanými zisky, uvedenou v odst. 1 písm. a) bodu 1. Jedná se o skupinu podniků podle zákona č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní a o změně dalších souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o mezinárodní spoulupráci při správě daní“), skupina podniků je vymezena v jeho § 13zc. Z této skupiny se však vylučují banky, protože členství ve skupině je relevantní pouze pro poplatníky, kteří nejsou bankou, a limit 2 000 000 000 Kč se použije pouze pro ně. V případě banky platí limit 6 000 000 000 Kč, který se posuzuje pouze za jednotlivého poplatníka; rozhodné příjmy banky se tak zohledňují pouze pro posouzení tohoto limitu. Stejně tak je ze  zákona o mezinárodní spolupráci při správě daní převzat pojem vykazované účetní období (jeho § 13zc odst. 3), a to z toho důvodu, že je potřeba rozhodné příjmy určit pro celou skupinu podniků s neočekávanými zisky; toto řeší právě vykazované účetní období, kterým se rozumí účetní období, za které se sestavuje konsolidovaná účetní závěrka skupiny podniků, nebo za které by se povinně sestavovala (§ 13zc odst. 3 zákona o mezinárodní spolupráci při správě daní), a od kterého se odvíjí období, za které jednotliví členové skupiny posuzují své rozhodné příjmy. Pro účely posouzení dosažení hranice rozhodných příjmů pro daň z neočekávaných zisků se zohledňuje součet rozhodných příjmů (vyčíslených podle odstavce 7 písm. a)) jednotlivých členů skupiny za období, za které je sestavena účetní závěrka, na základě které je člen skupiny konsolidován, nebere se tedy v úvahu konsolidace v rámci skupiny. Pokud je některý poplatník zahrnut do konsolidované účetní závěrky za použití metody poměrné konsolidace, podle věty třetí se zahrnují do úhrnu rozhodných příjmů pro účely posouzení výše rozhodných příjmů skupiny (tedy limitu 2 000 000 000 Kč) jeho příjmy pouze v poměru, ve kterém je konsolidován. Metoda poměrné konsolidace je totiž používána u účetních jednotek pod společným vlivem, tedy poplatníků, na které vykonává vliv osoba ve skupině spolu s osobou nezahrnutou do skupiny, a takoví poplatníci tedy mohou být součástí více skupin podniků s neočekávanými zisky. Jejich rozhodné příjmy se tedy musí poměrně rozdělit, aby nezvyšovaly úhrn rozhodných příjmů ve dvou skupinách zároveň; v případě skupiny podniků s neočekávanými zisky, za které by se konsolidovaná účetní závěrka povinně sestavovala, se postupuje obdobně. V případě skupiny, za kterou by se konsolidovaná účetní závěrka povinně sestavovala, se pro účely posouzení rozhodných příjmů pro daň z neočekávaných zisků zohledňuje součet rozhodných příjmů jednotlivých členů skupiny za první účetní období skončené od 1. ledna 2021, které alespoň částečně spadá do prvního účetního období nejvyšší mateřské entity skončeného od 1. ledna 2021 (za první vykazované účetní období se v takovém případě považuje první účetní období nejvyšší mateřské entity skončené od 1. ledna 2021). Ve větě druhé je stanoveno speciální pravidlo pro poplatníky, kteří jsou součástí skupiny pouze po část vykazovaného účetního období podle věty první; v případě takových poplatníků se do rozhodných příjmů započítává jen jejich poměrná část odpovídající té části vykazovaného účetního období, po kterou byly součástí skupiny; v případě, kdy období, za které se posuzují rozhodné příjmy, není totožné s vykazovaným účetním obdobím, se poměrná část počítá od okamžiku, kdy je poplatník součástí této skupiny, nejdříve však od počátku období, za které se posuzují rozhodné příjmy (tj. období, za které členové skupiny sestavují účetní závěrku pro účely sestavení konsolidované účetní závěrky za první vykazované účetní období skončené od 1. ledna 2021, nebo první účetní období skončené od 1. ledna 2021, které alespoň částečně spadá do prvního skončeného účetního období nejvyšší mateřské entity od 1. ledna 2021 v případě skupiny, za kterou by se konsolidovaná účetní závěrka povinně sestavovala) do okamžiku, kdy poplatník není součástí skupiny, nejpozději však do konce období, za které se posuzují rozhodné příjmy.

Poplatníkem daně z neočekávaných zisků může být jak daňový rezident České republiky, tak daňový nerezident. Skutečnost, zda mu daň z neočekávaných zisků skutečně vznikne, záleží na splnění podmínek pro určení základu daně z neočekávaných zisků. Pokud tedy daňovému nerezidentovi, který je poplatníkem daně z neočekávaných zisků, nevznikne základ daně z neočekávaných zisků a tedy ani daň z neočekávaných zisků, nemusí, stejně jako v případě, kdy mu nevznikne „obecná“ daň z příjmů právnických osob, činit nic, tedy ani podávat daňové přiznání k této dani.

Rozhodné příjmy pro daň z neočekávaných zisků jsou definovány v odstavci 4, a to prostřednictvím rozhodných činností uvedených v odstavci 6. Do těchto příjmů se však nezahrnuje příjem z činností uvedených v odst. 6 písm. e) a f), pokud jsou elektřina nebo plyn dodány jinému poplatníkovi, který je součástí stejné skupiny podniků podle zákona upravujícího mezinárodní spolupráci při správě daní a tento jiný poplaník je sám spotřebovává (tedy nepřeprodává je dál). Ustanovení se tedy vztahuje na tzv. závodní energetiku, kdy má skupina podniků svého interního dodavatele energie, který energii vyrábí a dodává členům své vlastní skupiny pro jejich spotřebu jako materiálový vstup. Pokud takový výrobce energie její část dodává i subjektům mimo skupinu podniků, příjmy z její výroby se do příjmů z rozhodných činností pro daň z neočekávaných zisků zahrnují.V tomto ustanovení je uveden pojem „skupina podniků podle zákona upravujícího mezinárodní spolupráci při správě daní“, protože se sice má jednat o obdobnou skupinu (s tím, že případně může zahrnovat i banky), jako je skupina podniků s neočekávanými zisky podle odstavce 3, ale nemusí jít vždy o tuto skupinu (tj. nemusí být splněna podmínka rozhodných příjmů 2 mld. Kč), protože právě v důsledku nezahrnutí uvedeného příjmu do rozhodného příjmu nemusí být podmínka rozhodných příjmů 2 mld. Kč naplněna a skupina podniků s neočekávanými zisky podle odstavce 3 nevznikne.

Rozhodými příjmy jsou však pouze tuzemské příjmy plynoucí z rozhodných činnosti. Rozsah tuzemských příjmů je definován v odstavci 5 odlišně pro daňové rezidenty České republiky a pro daňové nerezidenty. Tuzemskými příjmy pro daň z neočekávaných zisků u daňových rezidentů České republiky jsou jejich příjmy bez zahrnutí příjmů ze zdrojů v zahraničí, které podle mezinárodní smlouvy mohou být zdaněny v zahraničí. Výjimka se tedy vztahuje pouze na příjmy ze států, se kterými má Česká republika uzavřenu mezinárodní smlouvu o zamezení dvojímu zdanění, na základě které tyto příjmy mohou být zdaněny v zahraničí, a příjmy z nesmluvních států nejsou z rozhodných příjmů vyjímány. Důvodem nezahrnutí příjmů ze zahraničí, které mohou být na základě mezinárodní smlouvy zdaněny v zahraničí, je skutečnost, že tyto příjmy se nezahrnují ani do základu daně pro výpočet základu daně z neočekávaných zisků, viz § 20bb odst. 1 a § 20bc odst. 1, tyto příjmy tedy nejsou relevantní pro výpočet daně z neočekávaných zisků ani pro určení toho, zda poplatník (nebo skupina) dosáhne limitu rozhodných příjmů a tím se vůbec stane poplatníkem daně z neočekávaných zisků. V případě daňových nerezidentů jsou tuzemskými příjmy pro daň z neočekávaných zisků pouze příjmy ze zdrojů na území České republiky (viz § 22), a to s výjimkou těch příjmů, které podle mezinárodní smlouvy nemohou být zdaněny v České republice. Na jiné příjmy než ze zdrojů na území České republiky se totiž podle § 17 odst. 4 nevztahuje daňová povinnost těchto poplatníků v České republice, nevstupují tedy ani do základu daně, a proto nejsou brány v úvahu ani pro určení výše rozhodných příjmů.

V odstavci 6 jsou definovány rozhodné činnosti, a to prostřednictvím kódu NACE s tím, že písmeno k) neplatí pro všechny poplatníky daně z příjmů vykonávající činnosti uvedené v klasifikaci NACE pod daným kódem, ale pouze pro banky. Bankou se přitom podle § 21e odst. 1 písm. a) pro účely daní z příjmů rozumí i zahraniční banky. Příjmy jiných poplatníků než bank z činností uvedených v klasifikaci NACE pod kódem 64 tedy nejsou rozhodnými příjmy a nezapočítávají se do limitu určujícího, zda skupina je skupinou s neočekávanými zisky nebo poplatník poplatníkem daně z neočekáváných zisků, rozhodnými činnostmi tedy u nich jsou činnosti uvedené v nařízení Rady EU a činnosti uvedené v klasifikaci NACE podle písm. a) až j). Některé kódy NACE jsou uvedeny na úrovni skupiny (písm. a) a c) až f)) nebo oddílu (písm. b) a k)), zahrnuty jsou tedy vždy i případy, kdy poplatník vykonává činnost uvedenou na nižší úrovni členění NACE, která je podkategorií uvedené skupiny či oddílu.

V písmeni e) je stanovena výjimka pro činnost spočívají v kombinované výrobě elektřiny a tepla v poměru vyrobené elektřiny a dodávky užitečného tepla menším než 4,4. (tzv. KVET). Nebude-li poplatník vykonávající tuto činnost vykonávat jinou rozhodnou činnost, nestane se poplatníkem daně z neočekávaných zisků. Vzhledem k tomu, že je tato činnost vyloučena z rozhodných činností pro daň z neočekávaných zisků, příjmy z této činnosti se nebudou započítavat do rozhodných příjmů pro daň z neočekávaných zisků skupiny, pokud poplatník provozující tuto činnost je součástí skupiny. Poplatníkem provozujícím tuto činnost jsou výrobci tepla, kteří v rámci kogenerace vyrábí vedle tepla rovněž elektřinu. Důvodem po jejich vyjmutí je skutečnost, že se jedná o výrobce, kteří dodávají teplo do centrální soustavy zásobování teplem, na niž je v současné době v České republice napojeno přibližně 40 % všech domácností a rovněž řada státních institucí, zdravotnických zařízení a škol. Řada členů domácností, kterým je tímto způsobem dodáváno teplo, patří mezi tzv. zranitelné zákazníky, kteří jsou nejvíce ohroženi prudce rostoucími cenami energií, je tu tedy veřejný zájem na tom, aby se ceny tepla udržely v mezích pro tyto zákazníky přijatelných. Výrobci tepla, kteří současně vyrábí elektřinu v rámci kombinované výroby elektřiny a tepla, sice aktuálně dosahují vyšších příjmů z výroby elektřiny, nicméně tyto využívají k tomu, aby „dotovali“ výrobu tepla. Není tak vhodné tuto činnost podrobit dani z neočekávaných zisků.

Odstavec 7 stanoví, jak se určí výše příjmů z rozhodných činností. Zvláštní pravidlo je v písmenu b) uvedeno pro poplatníky daně z neočekávaných zisků, kteří jsou bankou. Ti určí výši svých příjmů z této činnosti jako roční čisté úrokové výnosy. Výše příjmů z rohodných činností u poplatníka, který není bankou, se podle písmene a) posuzují podle ročního úhrnu čistého obratu, který je definován v § 1d odst. 2 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. V obou případech se tedy jedná o částku přepočtenou na roční období, tedy i pokud by období, za které se příjmy určují, trvalo jinak dlouho než 1 rok, příjmy se určí ve výši odpovídající jednomu roku. Tak budou rozhodné příjmy pro všechny poplatníky a skupiny podniků srovnatelné a budou se porovnávat s příslušným limitem. V případě poplatníků, kteří jsou členy skupiny podniků s neočekávanými zisky jen po část vykazovaného účetního období podle odstavce 3, se však tato roční výše zohlední pouze v části odpovídající části vykazovaného účetního období, po kterou byly součástí skupiny. Podle odstavce 4 věty první jsou však rozhodnými příjmy pro daň z neočekávaných zisků pouze tuzemské příjmy z rozhodných činností, které jsou v odstavci 5 definovány. Příjmy z rozhodných činností uvedené v odstavci 7 se tedy musí upravit tak, aby zahrnovaly pouze tuzemské příjmy, a výsledkem této úpravy budou rozhodné příjmy pro daň z neočekávaných zisků.

*Odůvodnění legislativně-technické úpravy načtené a příjaté ve 3. čtení:*

Navrhovaná legislativně technická úprava doplněnovaného § 17c odst. 7 zákona o daních z příjmů má za cíl odstranit obavy či pochybnosti, které se v průběhu projednávání daně z neočekávaných zisků vyskytly, a to ohledně výkladu, jaké příjmy se se testují pro účely kvalifikace poplatníka pro daň z neočekávaných zisků. Jedná se pouze o zpřesnění či potvrzení, že příjmy rozhodujícími pro splnění limitu 2 mld. Kč jsou pouze příjmy z rozhodných činností pro daň z neočekávaných zisků, nikoliv veškeré příjmy poplatníka, přičemž se pro výši rozhodných příjmů vychází z ročního úhrnu čistého obratu pouze z těchto rozhodných činností. Tento výklad již plyne z navrhovaného § 17c odst. 3 ve spojení s odstavcem 4 a 6, navrhovanou úpravou se pouze pro vyšší právní jistotu potvrzuje i v jeho odstavci 7.

Odstavec 8 reaguje na situace, kdy dojde po prvním účetním období skončeném od 1. ledna 2021 k rozdělení poplatníka, který splnil podmínku výše rozhodných příjmů za toto účetní období (tedy podmínku reozhodných příjmů ve výši alespoň 2 000 000 000 Kč podle odstavce 1 písm. a) bodu 2, podmínku rozhodných příjmů ve výši alespoň 6 000 000 000 Kč podle odstavce 1 písm. b) nebo podmínku alespoň 25 % ročního úhrnu čistého obratu tvořených rozhodnými příjmy z činnosti podle odst. 6 písm. a) až d) uvedenou v odstavci 2). Stanoví se, že tato podmínka se považuje za splněnou i u právního nástupce takového poplatníka, tedy pokud se např. od takového poplatníka část odštěpí a vznikne nový poplatník, je i u něho splněna podmínka týkající se výše rozhodných příjmů za první účetní období skončené od 1. ledna 2021 podle odst. 1 písm. a) bodu 2, odst. 1 písm. b) nebo odstavce 2 a je tak (pokud má v aktuálním zdaňovacím období nebo období, za které se podává daňové přiznání, rozhodné příjmy alespoň 50 000 000 Kč s tím, že v případě odstavce 2 musí jít o rozhodné příjmy z jedné z tam uvedených činností) poplatníkem daně z neočekávaných zisků. Zabraňuje se tak účelovému rozdělování poplatníků pouze z důvodu vyhnutí se dani z neočekávaných zisků. Může dojít i k jiným situacím vyhýbání se tomu stát se poplatníkem daně z neočekávaných zisků, např. převedením části jmění do jiného poplatníka vkladem tak, aby nebyla splněna podmínka dosažení rozhodných příjmů, v takových situacích může být aplikováno obecné pravidlo proti zneužití práva podle § 8 odst. 4 daňového řádu.

**K bodu 2 (§ 20ba až 20bd a § 21 odst. 5)**

K § 20ba

Ustanovení § 20ba vymezuje základ daně z neočekávaných zisků. Odstavec 1 stanoví, za jaké zdaňovací období resp. období, za které se podává daňové přiznání, se určuje základ daně pro daň z neočekávaných zisků, a tedy vzniká daň z neočekávaných zisků. Základ této daně se určuje tehdy, kdy alespoň část zdaňovacího období nebo období, za které se podává daňové přiznání, spadá do období uplatnění daně z neočekávaných zisků. To je vymezeno v odstavci 3 jako kalendářní roky 2023 až 2025. Pokud tedy bude mít poplatník daně z neočekávaných zisků zdaňovací období odpovídající kalendářnímu roku a nenastane v letech 2023 až 2025 žádný důvod pro jinou délku zdaňovacího období ani nenastane období, za které se podává daňové přiznání, bude základ daně z neočekávaných zjišťovat za kalendářní roky 2023, 2024 a 2025. Pokud bude mít hospodářský rok a nenastane v letech 2023 až 2025 žádný důvod pro jinou délku zdaňovacího období ani nenastane období, za které se podává daňové přiznání, bude základ daně z neočekávaných zisků zjišťovat za hospodářský rok zasahující do kalendářních let 2022 a 2023, hospodářský rok zasahující do kalendářních let 2023 a 2024, hospodářský rok zasahující do kalendářních let 2024 a 2025 a hospodářský rok zasahující do kalendářních let 2025 a 2026.

Základ daně z neočekávaných zisků se počítá za použití „obecného“ základu daně z příjmů právnických osob, a to porovnáním základu daně za dané zdaňovací období nebo období, za které se podává daňové přiznání, a průměru základů daně za několik předcházejících období. Tyto základy daně jsou nazvány „srovnávaný základ daně“ a „upravený srovnávací základ daně“ a vymezeny jsou v § 20bb a § 20bc. Smyslem daně z neočekávaných zisků je zdanit tu část „obecného“ základu daně poplatníka daně z neočekávaných zisků, která přesahuje jeho běžnou výší v minulosti se zohledněním běžně očekávaného růstu. Proto se základ daně porovnává s průměrem základů daně za několik předchozích zdaňovacích období a období, za která se podává daňové přiznání, (upravených podle § 20bc, tedy navýšených o 20 %) a daní se to, o co je základ daně vyšší než průměr minulých základů daně. Pokud není základ daně za dané období vyšší než průměr za minulá období (tedy rozdíl vyjde nulový či záporný), základ daně z neočekávaných zisků je nulový a tedy i daň z neočekávaných zisků je nula. Poplatník však musí vždy podat daňové přiznání k dani z neočekávaných zisků, i když je jeho základ daně z neočekávaných zisků a daň z něho nula. Uplatní se § 38m odst. 1 zákona o daních z příjmů, podle které je poplatník vždy povinen podat daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob, přestože je jeho daňová povinnost nulová.

K § 20bb

Srovnávaný základ daně vychází z „obecného“ základu daně z příjmů právnických osob za tzv. aktuální období. Jedná se o základ daně před uplatněním položek snižujících základ daně a položek odčitatelných od základu daně nebo daňovou ztrátu, do kterých se nezahrnují příjmy ze zdrojů v zahraničí, které podle mezinárodní smlouvy mohou být zdaněny v zahraničí, a s nimi související výdaje. Jedná se tedy o údaj z řádku 220 daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob (může se tak jednat jak o základ daně, tak o daňovou ztrátu), který se však dále upravuje o příjmy ze zdrojů v zahraničí, u nichž je uplatňován na základě mezinárodní smlouvy o zamezení dvojímu zdanění zápočet, a s nimi související výdaje. Příjmy, které mohou být na základě mezinárodní smlouvy zdaňovány v zahraničí, tak nepodléhají dani z neočekávaných zisků. (Příjmy, které podléhají metodě vynětí, nejsou v řádku 220 zahrnuty, příjmy, které podléhají metodě zápočtu, se musí od částky řádku 220 odečíst.). Srovnávaný základ daně tedy může mít jak kladnou (v případě základu daně), tak zápornou hodnotu (v případě daňové ztráty). Může se také stát, že poplatník nejdříve vykáže na řádku č. 220 kladný základ daně, ale po nezahrnutí příjmů ze zdrojů v zahraničí bude srovnávaný základ daně záporný, nebo naopak nejprve vykáže daňovou ztrátu, ale po nezahrnutí příjmů ze zdrojů v zahraničí bude srovnávaný základ kladný.

Pokud má poplatník daně z neočekávaných zisků za dané zdaňovací období nebo období, za které se podává daňové přiznání, záporný srovnávaný základě daně, považuje se však za nulový, poplatníkovi tedy v takovým případě nevzniká daň z neočekávaných zisků, protože jeho základ daně z neočekávaných zisků je v takovém případě nulový (rozdíl mezi srovnávanýmzákladem daněa průměrem upravených srovnávacích základů daně bude buď nulový, nebo záporný) a daň z neočekávaných zisků je tedy také nulová. Poplatník je však povinen podat daňové příznání k dani z neočekávaných zisků.

Odstavec 2 stanoví, že do srovnávaného základu daně komanditní společnosti se nezahrnuje část připadající na komplementáře, jde tedy o obdobu ustanovení § 20 odst. 4 zákona o daních z příjmů. Součástí srovnávaného základu daně společníka veřejné obchodní společnosti a komplementáře jsou však i poměrné části základu daně nebo daňové ztráty veřejné obchodní společnosti nebo komanditní společnosti připadající na tyto členy, neboť na základě § 20 odst. 5 a 6 zákona o daních z příjmů vstupují do základu daně těchto členů před uplatněním položek snižujících základ daně a položek odčitatelných od základu daně.

Odstavec 3 upravuje postup v případě, kdy se srovnávaný základ daně neurčuje za celé zdaňovací období nebo období, za které se podává daňové přiznání, proto, že jen část tohoto období spadá do období uplatnění daně z neočekávaných zisků. Stanoví se, že v takovém případě se za srovnávaný základ daně nepovažuje jeho poměrná část připadající na část zdaňovacího období nebo období, za které se podává daňové přiznání, která nespadá do období uplatnění daně z neočekávaných zisků. Pokud má poplatník daně z neočekávaných zisků zdaňovací období např. od 1. července 2022 do 30. června 2023, spadá do období uplatnění daně z neočekávaných zisků pouze jeho část od 1. ledna 2023 do 30. června 2023 a jen za tuto jeho část určuje základ daně z neočekávaných zisků a tuto daň. Srovnávaný základ daně určený podle odstavce 1 a 2 proto musí poměrně snížit v takovém poměru, v jakém připadá na období uplatnění daně z neočekávaných zisků, tedy v uvedeném příkladu na polovinu (tj. musí ho snížit o jeho část připadající na období od 1. července 2022 do 31. prosince 2022).

Odstavec 4 upravuje další případ, kdy se srovnávaný základ daně poměrně snižuje. Ten se vztahuje na případy, kdy je poplatník poplatníkem daně z neočekávaných zisků pouze z titulu toho, že je součástí skupiny dosahující limit rozhodných příjmů (viz § 17c odst. 1 písm. a) bod 1). Pokud je její součástí pouze po část období, za které se určuje srovnávaný základ daně, zdanit se mají pouze příjmy, které takový poplatník dosáhl jako součást skupiny, a proto se jeho srovnávaný základ daně sníží poměrně tak, aby odpovídal období, kdy byl součástí skupiny. Za srovnávaný základ daně se tedy nepovažuje jeho poměrná část připadající na část zdaňovacího období nebo období, za které se podává daňové přiznání, po kterou nebyl součástí skupiny. Pro poplatníka, který je poplatníkem daně z neočekávaných zisků na základě toho, že splnil podmínku podle § 17c odst. 1 písm. a) bodu 2 nebo § 17c odst. 2, se tedy tato úprava nevztahuje, protože ten je poplatníkem daně z neočekávaných zisků bez ohledu na to, zda je součástí skupiny. Stejně tak se nepoužije na poplatníka, který je bankou, protože takový poplatník nikdy není součástí skupiny podniků s neočekávanými zisky.

Úpravy srovnávaného základu daně podle odstavců 3 a 4 se mohou kombinovat, pokud má tedy např. poplatník zdaňovací období od 1. července 2022 do 30. června 2023 a je poplatníkem daně z neočekávaných zisků pouze z důvodu, že je součástí skupiny podniků s neočekávanými zisky, a byl součástí této skupiny od 1. září 2022 do 31. března 2023, podle odstavce 3 bude ze srovnávacího základu daně vyloučena jeho poměrná část připadající na období 1. července 2022 až 31. prosince 2022 a podle odstavce 4 bude vyloučena jeho poměrná část připadající na období 1. července 2022 až 31. srpna 2022 a poměrná část připadající na období 1. dubna 2023 až 30. června 2023. Z toho vyplývá, že srovnávaný základ daně bude určen jako jeho poměrná část připadající na období od 1. ledna 2023 do 31. března 2023.

K § 20bc

Srovnávací základ daně je veličina, která se používá pro porovnání se srovnávaným základem daně ke zjištění, zda poplatník daně z neočekávaných zisků v daném zdaňovacím období skutečně dosáhl neočekávaných zisků, tedy vznikl mu základ daně z neočekávaných zisků (viz § 20ba odst. 2). Srovnávaný základ daně se však neporovnává s jedním srovnávacím základem daně, ale s průměrem srovnávacích základů daně za několik zdaňovacích období nebo období, za která se podává daňové přiznání (počet období odpovídá srovnacímu období podle nařízení EU). Těmito obdobími jsou všechna, která započala od 1. ledna 2018 a skončila do 31. prosince 2021. Pokud má tedy poplatník zdaňovací období odpovídající kalendářnímu roku a nenastal v letech 2018 až 2021 žádný důvod pro jinou délku zdaňovacího období ani nenastalo období, za které se podává daňové přiznání, jsou srovnávací základy daně 4, a to každý kalendářní rok 2018 až 2021. Pokud má poplatník hospodářský rok a nenastal v letech 2018 až 2021 žádný důvod pro jinou délku zdaňovacího období ani nenastalo období, za které se podává daňové přiznání, jsou srovnávací základy daně 3, a to hospodářský rok započatý v roce 2018 a skončený v roce 2019 až hospodářský rok započatý v roce 2020 a skončený v roce 2021.

Srovnávací základ daně je definován obdobně jako srovnávaný základ daně a jedná se tedy opět o částku uváděnou na řádku 220 daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob, která je snížena o příjmy ze zdrojů v zahraničí, u nichž je uplatňován na základě mezinárodní smlouvy o zamezení dvojímu zdanění zápočet, a s nimi související výdaje (viz věta druhá). V tomto případě se takémůže jednat jak o základ daně, tak o daňovou ztrátu, srovnávací základ daně tedy může mít jak kladnou (v případě základu daně), tak zápornou hodnotu (v případě daňové ztráty).

Odstavec 2 stanoví, že do srovnávacího základu daně komanditní společnosti se nezahrnuje část připadající na komplementáře, jde tedy o obdobu ustanovení § 20 odst. 4. Jde o stejné pravidlo jako v případě srovnávaného základu daně. Obdobně jsou součástí srovnávacího základu daně společníka veřejné obchodní společnosti a komplementáře i poměrné části základu daně nebo daňové ztráty veřejné obchodní společnosti nebo komanditní společnosti připadající na tyto členy, neboť na základě § 20 odst. 5 a 6 zákona o daních z příjmů vstupují do základu daně těchto členů před uplatněním položek snižujících základ daně a položek odčitatelných od základu daně.

Odstavec 3 obsahuje zvláštní pravidlo pro situaci, kdy je poplatník ve zdaňovacím období nebo období, za které se podává daňové přiznání, za která se určuje srovnávaný základ daně, daňovým rezidentem České republiky, ale v některém ze zdaňovacích období nebo období, za která se podává daňové přiznání, za která se určuje srovnávací základ daně, byl daňovým nerezidentem. V takovém případě jsou do srovnávaného základu daně poplatníka zahrnuty všechny jeho příjmy s výjimkou příjmů ze zdrojů v zahraničí, které mohou být podle mezinárodní smouvy zdaněny v zahraničí, ale do srovnávacího základu daně by byly zahrnuty pouze příjmy ze zdrojů na území České republiky, které mohou být zdaněny v České republice. V důsledku toho, že změnou daňového rezidentství dojde ke změně v posuzování toho, kde mohou být dané příjmy zdaněny (např. příjmy z prodeje movitých věcí se obvykle daní pouze ve státě daňového rezidentství poplatníka), by však byly srovnávaný základ daně a srovnávací základ daně nesouměřitelné, protože by každý z nich zahrnoval jiný okruh příjmů, i když by plynuly stále ze stejných činností. Proto se pro tyto případy stanoví, že srovnávací základ daně se určí na základě základu daně podle právních předpisů státu, jeho byl poplatník daňovým rezidentem ve zdaňovacím období nebo období, za které se podává daňové přiznání, za která se srovnávací základ daně určuje, a to obdobným způsobem, jako se určuje srovnávací základ daně podle odstavců 1 a 2. takový poplatník tedy při určování srovnávacího základu daně za zdaňovací období nebo období, za které se podává daňové přiznání, ve kterých byl daňovým nerezidentem, vyjde ze základu daně podle právních předpisů státu, jehož byl daňovým rezidentem, před uplatněním položek obdobných položkám snižujícím základ daně a odčitatelných od základu daně podle zákona o daních z příjmů, nezahrne do něho příjmy ze zdrojů v jiných státech, které mohou být podle mezinárodní smlouvy zdaněny v těchto jiných státech, a související výdaje (postup obdobný postupu podle odstavce 1), ani do něho nezahrne části připadající na společníky v případě, kdy jsou části jeho základu daně součástí základu daně jeho společníků (postup obdobný postupu podle odstavce 2).

Odstavec 4 se vztahuje na situace, kdy se poplatník daně z neočekávaných zisků zúčastnil přeměny. Věta první upravuje situace, kdy na poplatníka přešla část jmění jiného poplatníka. Do srovnávaného základu daně se již započítávají příjmy související s tímto jměním a do srovnávacích základů daně za zdaňovací období a období, za která se podává daňové přiznání, která nastala před přeměnou, by se tyto příjmy bez tohoto ustanovení nezapočítávaly. Aby byly srovnávaný a srovnávací základy daně srovnatelné, považuje se proto podle této věty za srovnávací základ daně v obdobích před přeměnou i část srovnávacího základu daně právního předchůdce poplatníka. Právní předchůdce nemusí být vždy poplatníkem daně z neočekávaných zisků, případně už nemusí existovat, pro účely výpočtu srovnávacího základu daně poplatníka se však musí jeho srovnávací základ daně za daná zdaňovací období vypočítat. Věta druhá stanoví obdobné pravidlo pro případy, kdy dojde k přeměně, na základě které přejde jmění poplatníka na jeho právního nástupce; v takovém případě se tedy musí srovnávací základy daně poplatníka za období před přeměnou naopak snížit tak, aby nezahrnovaly poměrnou část příjmů připadající na jmění, které už ve zdaňovacím období nebo období, za které se podává daňové přiznání, za která se určuje srovnávaný základ daně, není jměním poplatníka. Srovnávací základ daně se vždy zvyšuje nebo snižuje poměrně podle toho, jakou poměrnou část svého jmění poplatník při přeměně nabyl nebo pozbyl. Věta třetí odkazuje na obdobné použití odstavce 3 pro případ, kdy byl právní předchůdce, část jehož srovnávacího základu daně se považuje za součást srovnávacího základu daně poplatníka, daňovým nerezidentem, ale poplatník je daňovým rezidentem České republiky. Bez tohoto ustanovení by došlo k nesouladu s ohledem na příjmy týkající se jmění, které z právního předchdce na poplatníka přešlo, viz odůvodnění k odstavci 3.

Věta čtvrtá obsahuje speciální pravidlo pro situace, kdy je přeměna účinná až 1. července 2022 nebo později. V takovém případě totiž může dojít k účelové přeměně tak, že poplatník daně z neočekávaných zisků např. sfúzuje s poplatníkem daně z příjmů právnických osob, který není poplatníkem daně z neočekávaných zisků a který měl v minulosti vysoký základ daně, pouze z důvodu, aby mohl využít tento jeho základ daně z minulosti k navýšení svých srovnávacích základů daně. Stanoví se proto podmínka, že v případě přeměn účinných od 1. července 2022 se ustanovení předchozích vět použije pouze v případě, pokud měl právní právní předchůdce za první účetní období skončené od 1. ledna 2021 rozhodné příjmy pro daň z neočekávaných alespoň ve výši 50 000 000 Kč, tedy pouze pokud dochází k přechodu jmění od poplatníka, který v minulosti působil v odvětví, ze kterého plynou rozhodné příjmy, a měl tyto příjmy v určité relevantní výši. Pokud právní předchůdce v uvedeném účetním období tyto rozhodné příjmy neměl, jeho srovnávací základ daně nemůže jeho právní nástupce využít. Pokud je takový právní předchůdce sám poplatníkem daně z neočekávaných zisků (z titulu uvedeného v § 17c odst. 1 písm. a) bodu 1 nebo v § 17c odst. 2, protože v těchto případech se nezkoumá výše rozhodných příjmů v prvním účetním období skončeném od 1. ledna 2021 a tedy může být nižší než 50 000 000 Kč), zůstává celý srovnávací základ daně jemu.

Odstavec 5 zajišťuje srovnatelnost srovnávaného a srovnávacích základů daně, co se týká délky období, za která jsou určeny. Pokud jsou určeny za jinak dlouhá období, upraví se srovnávací základ daně poměrně tak, aby jeho výše odpovídala stejně dlouhému období, jako za které se určuje srovnávaný základ daně. Pokud se tedy např. srovnávaný základ daně určuje za období od 1. ledna 2023 do 30. června 2023, protože zdaňovací období 1. červenec 2022 až 30. červen 2023 spadá jen v této části do období uplatnění daně z neočekávaných zisků, přepočítají se i všechny srovnávací základy daně, tedy např. za zdaňovací období od 1. července 2018 do 30. června 2019, na šest měsíců, tedy na polovinu.

Odstavec 6 stanoví další úpravu srovnávacího základu daně, kterou vznikne upravený srovnávací základ daně. Jedná se o zvýšení srovnávacího základu daně o absolutní hodnotu 20 % tohoto základu. Absolutní hodnota je uvedena proto, že srovnávací základ daně se má vždy zvýšit, a to i když je kladný (vychází ze základu daně), i když je záporný (vychází z daňové ztráty). Pokud je tedy srovnávací základ daně např. 100, je 20 % z něho 20 a o tuto částku se srovnávací základ daně zvýší, tedy na 120. Pokud srovnávací základ daně vychází z daňové ztráty a je např. -100, je 20 % z něho -20 a aby se zvýšil (tj. snížila se daňová ztráta), musí se k němu přičíst absolutní hodnota –20, tedy 20, a srovnávací základ daně se zvýší na -80. Účelem tohoto pravidla je, že pokud dojde k nejvýše 20% nárůstu základu daně či snížení daňové ztráty oproti průměru srovnávacích základů daně, bude základ daně z neočekávaných zisků nulový (protože rozdíl srovnávaného základu daně a průměru upravených srovnávacích základů daně bude nula či záporný a i v takovém případě se považuje za nulový, viz § 20ba odst. 2 věta druhá) a stejně tak bude nulová daň z neočekávaných zisků. Stejná částka je též navržena v nařízení EU, které zavádí tzv. solidární příspěvěk.

K § 20bd

Jak je uvedeno v § 20ba odst. 2 větě první, základ daně z neočekávaných zisků se vypočítá jako rozdíl mezi srovnávaným základem daně a průměrem upravených srovnávacích základů daně. Z upravených srovnávacích základů daně určených podle § 20bc se tedy podle odstavce 1 věty první vypočítá aritmetický průměr. Protože upravený srovnávací základ daně může být i záporný, může se stát, že záporný bude i jejich průměr. Pro takový případ stanoví odstavec 1 věta druhá, že se průměr upravených srovnávacích základů daně považuje za nulový. Základ daně z neočekávaných zisků totiž nelze počítat tak, že by byla od srovnávaného základu daně odečítána záporná částka, protože v takovém případě by bylo zdaněno víc, než kolik činí srovnávaný základ daně. Pokud je průměr upravených srovnávacích základů daně záporný nebo nulový, je základem daně z neočekávaných zisků celý srovnávaný základ daně.

Odstavce 2 až 9 upravují institut přesouvání průměrů upravených srovnávacích základů daně, který mohou využít poplatníci daně z neočekávaných zisků, kteří jsou součástí stejné skupiny podniků s neočekávanými zisky a mají stejné období, za které se určuje srovnávaný základ daně. Stejným obdobím se rozumí, že toto období začíná a končí ve stejný okamžik, nepostačí tedy pouze to, že jsou období stejně dlouhá (ale mají jiný začátek a konec). Pokud přitom nastane zdaňovací obobí nebo období, za které se podává daňové přiznání, které jen částečně spadá do období uplatnění daně z neočekávaných zisků, je obdobím, za které se určuje srovnávaný základ daně, jen ta část zdaňovacího období nebo období, za které se podává daňové přiznání, která spadá do období uplatnění daně z neočekávaných zisků, protože srovnávaný základ daně se určuje poměrně jen za tuto část. Tito poplatníci mohou v takovém období mezi sebou přesunout část průměru upravených srovnávacích základů daně, tedy o shodnou částku průměr jednoho poplatníka zvýšit a druhého poplatníka snížit. Přesouvání průměrů upravených srovnávacích základů daně je však pouze možnost, kterou zákon těmto poplatníkům při splnění daných podmínek nabízí, mohou ji využít, ale nemusí. Pokud ji využijí, mohou tak učinit buď všichni poplatníci ve skupině, nebo jen někteří, podle toho, jak jim to vyhovuje.

Podle odst. 2 písm. a) a b) lze takový přesun učinit pouze za podmínky, že u poplatníka, jehož průměr upravených srovnávacích základů daně se zvyšuje, to vede tomu, že jeho daň z neočekávaných zisků je nižší, než kdyby k přesunu průměru nedošlo (tj. rozdíl mezi srovnávaným základem daně a průměrem upravených srovnávacích základů daně je kladný a zvýšením tohoto průměru se tento rozdíl, a tedy základ daně z neočekávaných zisků, sníží), a u poplatníka, jehož průměr upravených srovnávacích základů daně se snižuje, to nevede k tomu, že jeho daň z neočekávaných zisků je vyšší, než kdyby k přesunu průměru nedošlo. Tato druhá podmínka je splněna tehdy, pokud je rozdíl mezi srovnávaným základem daně a průměrem upravených srovnávacích základů daně tohoto poplatníka záporný (tedy základ daně z neočekávaných zisků ani daň z neočekávaných zisků nevznikají) a tím, že se sníží uvedený průměr, bude tento rozdíl stále záporný nebo nulový, tedy daň z neočekávaných zisků stále nevznikne.

V odstavci 2 písm. c) je uvedena poslední podmínka, a to podání oznámení o přesouvání průměrů upravených srovnávacích základů daně. Toto oznámení je třeba podat, pokud k přesunům dochází z vůle poplatníka na základě daňového přiznání nebo dodatečného daňového přiznání k dani z neočekávaných zisků. K úpravě přesouvání průměrů upravených srovnávacích základů daně může dojít i z moci úřední v rámci stanovení daně správcem daně, v takovém případě samozřejmě není nutné toto oznámení podávat. Správce daně přesun průměru upravených srovnávacích základů změní v případě, kdy doměřuje základ daně některého z poplatníků, který se promítne do jeho srovnávacího nebo srovnávaného základu daně tak, že již nejsou splněny podmínky podle odst. 2 písm. a) a b) pro uplatnění přesunu, který poplatníci provedli ve svých daňových přiznáních, případně pokud správce daně zjistí, že přesun není možný z důvodu, že poplatníci nemají shodná zdaňovací období nebo období, za která se podává daňové přiznání, nebo nepatří do stejně skupiny podniků s neočekávanými zisky.

Odstavec 3 omezuje možnost přesouvat průměry upravených srovnávacích základů daně. V písmenu a) stanoví, že ji nemůže využít poplatník, který je součástí více skupin podniků s neočekávanými zisky (jedná se o poplatníka, který je účetní jednotkou pod společným vlivem). Zamezuje se tak tomu, aby se prostřednictvím tohoto poplatníka přesouvaly průměry upravených srovnávacích základů daně mezi dvěma skupinami. Podle písmena b) nemůže tuto možnost využít ani poplatník, který neměl za první účetní období skončené od 1. ledna 2021 rozhodné příjmy pro daň z neočekávaných zisků ve výši alespoň 50 000 000 Kč. Toto pravidlo má zabránit tomu, aby se součástí skupiny stal uměle poplatník, který v minulosti nepůsobil v odvětí, ze kterého plynou rozhodné příjmy, resp. neměl tyto příjmy v určité relevantní výši, pouze proto, aby se nyní stal poplatníkem daně z neočekávaných zisků a mohl být využit k přesouvání průměrů upravených srovnávacích základů daně. Logika tohoto ustanovení a stanovená podmínka jsou obdobné jako v ustanovení § 20bc odst. 4 větě čtvrté.

Odstavec 4 omezuje možnost přesouvat průměry upravených srovnávacích základů daně v dodatečném daňovém přiznání, a to pouze na případy, kdy je nutné upravit již učiněný přesun z důvodu, že tento přesun nesplňuje podmínky, za kterých může být učiněn. Jde tedy o situace, kdy poplatník dodatečně zjistí, že již učiněný přesun nesplňoval podmínky pro to, aby byl učiněn, nebo tyto podmínky přestal splňovat později z důvodu následné změny některého ze základů daně, které jsou určující pro srovnávací nebo srovnávaný základ daně.

Odstavec 5 obsahuje pravidlo, na základě kterého je v případě, že se využije institut přesouvání průměrů upravených srovnávacích základů daně, za průměr upravených srovnávacích základů daně poplatníka považován až takto zvýšený nebo snížený průměr. Toto ustanovení tedy zajišťuje, že do výpočtu základu daně z neočekávaných zisků podle § 20ba odst. 2 vstoupí takto upravený průměr upravených srovnávacích základů daně.

Odstavec 6 upravuje podávání oznámení o přesouvání průměrů upravených srovnávacích základů daně. Toto oznámení podává zastupující poplatník, který je definován v odstavci 9. Oznámení se podává správci daně, kterým je vždy Specializovaný finanční úřad (viz § 21 odst. 5 věta pátá), a to do uplynutí lhůty pro podání daňového přiznání nebo dodatečného daňového přiznání k dani z neočekávaných zisků poplatníka, který se přesunu účastní a kterému tato lhůta uplyne jako první.

Lhůta pro podání oznámení je stanovena jako lhůta pro podání daňového přiznání k dani z neočekávaných zisků. Protože podle odst. 2 písm. c) je podání oznámení hmotněprávní podmínkou pro to, aby mohl být přesun průměru upravených srovnávacích základů daně uskutečněn, musí být oznámení podáno ve lhůtě pro podání daňového přiznání toho z dvojice poplatníků zúčastněných na přesunu, která uplyne nejdříve. Pokud je oznamováno přesouvání průměrů upravených srovnávacích základů daně za více dvojic poplatníků, kdy jednotliví poplatníci mají různou lhůtu pro podání daňového přiznání k dani z neočekávaných zisků, a oznámení je podáno tak, že je dodržena lhůta jen pro některé z nich, mohou se uskutečnit pouze ty přesuny, pro jejichž oba účastníky je oznámení podáno ve lhůtě. Uvedeno na příkladu, pokud se oznamuje přesouvání průměrů upravených srovnávacích základů daně, kterého se celkem účastní 5 poplatníků, z nichž jeden má lhůtu 4měsíční podle § 136 odst. 2 písm. a) daňového řádu a 4 ostatní 6měsíční podle § 136 odst. 2 písm. b) daňového řádu, a podá se oznámení až v 6měsíční lhůtě a toto oznámení obsahuje jak přesuny mezi poplatníkem se 4měsíční lhůtou a některým jiným, tak přesuny pouze mezi poplatníky s 6měsíční lhůtou, je podmínka podle odst. 2 písm. c) splněna pouze pro přesuny mezi poplatníky s 6měsíční lhůtou a pouze tyto přesuny jsou uskutečněny.

Odstavec 7 upravuje oznámení o přesouvání průměrů upravených srovnávacích základů daně. Jedná se o formulářové podání, tedy musí být podáno jedním ze způsobů uvedených v § 72 odst. 2 daňového řádu. Co se týká obsahu, kromě obecných náležitostí se v oznámení musí uvést identifikační a kontaktní údaje jak zastupujícího poplatníka, který oznámení podává, tak ostatních poplatníků, kteří jsou součástí skupiny podniků s neočekávanými zisky a u kterých v rámci přesouvání průměrů upravených srovnávacích základů daně dochází ke snížení nebo zvýšení tohoto průměru. Dále se pak musí uvést výše tohoto snížení nebo zvýšení u jednotlivých poplatníků a to, mezi kterými poplatníky došlo k jakému přesunu. Z oznámení tedy musí být vždy patrné dvojice poplatníků a to, jaká částka průměru upravených srovnávacích základů daně se mezi nimi přesunula.

Odstavec 8 první věta stanoví, že oznámení podané po lhůtě je neúčinné, pokud tedy není oznámení podáno ve lhůtě, nelze přesun průměrů upravených srovnávacích základů daně uskutečnit. Zároveň nelze podle věty druhé lhůtu navrátit v předešlý stav podle § 37 daňového řádu, tedy nepodání oznámení ve lhůtě nelze zhojit tímto způsobem. Nelze využít ani prodloužení lhůty vzhledem k § 36 odst. 5 daňového řádu, protože s uplynutím lhůty je spojen zánik práva na uplatnění přesouvání průměrů upravených srovnávacích základů daně. V případě, že poplatník nechá marně uplynout lhůtu pro podání oznámení, tedy nemůže institut přesunu upravených srovnávacích základů daně za žádných okolností využít.

Odstavec 9 vymezuje zastupujícího poplatníka pro účely daně z neočekávaných zisků. Jde o poplatníka, který je součástí skupiny s neočekávanými zisky, je daňovým rezidentem České republiky a skupina o něm rozhodla, že podává uvedené oznámení. Není stanoveno, jakým způsobem skupina o poplatníkovi rozhoduje, na výzvu správce daně je však poplatník povinen prokázat své pověření. Skupina může vždy určit jen jednoho zastupujícího poplatníka, tedy i když je za skupinu podáváno více oznámení o přesouvání průměru upravených srovnávacích základů daně z důvodu, že mají různí poplatníci, kteří jsou součástí skupiny, odlišná zdaňovací období nebo období, za která se podává daňové přiznání, podává oznámení vždy stejný poplatník (tedy i v případě, kdy sám není zúčastněn na přesouvání průměru upravených srovnávacích základů daně, které oznamuje). Skupina však samozřejmě může rozhodnout, že zastupující poplatník již oznámení podávat nebude, a vybrat jiného zastupujícího poplatníka, který od této chvíle bude podávat všechna oznámení o přesouvání průměrů průměru upravených srovnávacích základů daně, dokud nebude opět vybrán jiný poplatník. V jeden okamžik však může být zastupující poplatník pouze jeden, a to z důvodu, aby nebylo podáno více oznámení vztahujících se ke stejnému zdaňovacímu období nebo období, za které se podává daňové přiznání, která si protiřečí.

K § 20be

Ustanovení § 20be zavádí možnost podat závazné posouzení toho, zda je poplatník součástí skupiny podniků s neočekávanými zisky. Posouzení této otázky je stěžejní pro zjištění, zda je poplatník daně z příjmů poplatníkem daně z neočekávaných zisků, viz § 17c odst. 1 písm. a) bod 1, případně pro možnost přesouvat průměry upravených srovnávacích základů daně podle § 20bd odst. 2, pokud je poplatník poplatníkem daně z neočekávaných zisků na základě § 17c odst. 2, ale zároveň je součástí skupiny podniků s neočekávanými zisky.

Podle odstavce 1 může žádost o vydání rozhodnutí o závazném posouzení podat jakýkoli poplatník daně z příjmů právnických osob (nemusí se jednat o poplatníka daně z neočekávaných příjmů, protože právě to, zda je poplatník tímto poplatníkem, může záviset na zodpovězení otázky, která je předmětem závazného posouzení). Předmětem tohoto závazného posouzení je, zda je daný poplatník v určitém zdaňovacím období nebo období, za které se podává daňové přiznání, součástí skupiny podniků s neočekávanými zisky spolu s jiným poplatníkem daně z příjmů právnických osob. Žádost o vydání rozhodnutí o závazném posouzení se vždy podává Specializovanému finančnímu úřadu bez ohledu na to, zda je poplatník poplatníkem daně z neočekávaných zisků, či nikoli (tato skutečnost závisí právě na skutečnosti, která je předmětem závazného posouzení).

Žádost o závazné posouzení, a tedy i rozhodnutí o závazném posouzení, se tak vždy týká pouze konkrétních poplatníků, které žadatel v žádosti uvede, nikoli všech členů skupiny podniků s neočekávanými zisky. Ohledně poplatníků, na které se žadatel neptá, nelze dovozovat žádné závěry, tedy ani to, že do skupiny nepatří.

Odstavec 2 upravuje povinné náležitosti žádost o vydání tohoto závazného posouzení (kromě obecných náležitostí podání). Zaprvé je třeba identifikovat všechny posuzované poplatníky, tedy poplatníky, u nichž se má posoudit, zda jsou součástí stejné skupiny podniků s neočekávanými zisky. Zadruhé se uvede popis vztahu mezi poplatníky pro posouzení, zda jsou součástí stejné skupiny podniků s neočekávanými zisky, a doloží se dokumentace pro tento popis. Jinými slovy řečeno poplatník, který žádá o závazné posouzení, popíše skutečnosti a důvody, které ho vedou k navrhovanému výroku rozhodnutí o závazného rozhodnutí, tj. zda je, či není součást této skupiny podniků s neočekávanými zisky. Vzhledem k tomu, že skupina podniků s neočekávanými zisky je skupinou podle zákona o mezinárodní spolupráci při správě daní a tedy jde o skupinu, za kterou je sestavována konsolidovaná účetní závěrka (případně by sestavovaná byla, pokud by byly akcie nebo obdobné cenné papíry představující podíl v některé z jejích součástí obchodovány na regulovaném trhu) podle právních předpisů nejvyšší mateřské entity dané skupiny, mohou být skutečnosti zakládající příslušnost ke skupině v různých případech různé podle toho, jakým právním řádem se řídí nejvyšší mateřská entita. V případě nejvyšší mateřské entity řídící se právním řádem České republiky by šlo o vztah ovládání, společného vlivu nebo podstatného vlivu s určitými výjimkami v souladu s § 22 a následujícími zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. Dále je třeba v žádosti uvést zdaňovací období nebo období, za které se podává daňové přiznání, na která se má rozhodnutí vztahovat, a návrh výroku rozhodnutí.

Podle odstavce 3 správce daně, který rozhodnutí vydá (tedy Specializovaný finanční úřad), o něm vhodným způsobem vyrozumí ostatní poplatníky uvedené ve výroku rozhodnutí, tedy všechny kromě toho, který žádost o vydání rozhodnutí podal, protože tomu se rozhodnutí doručuje podle obecné právní úpravy. Podle § 132 odst. 3 daňového řádu nelze proti rozhodnutí o závazném posouzení uplatnit opravné prostředky, není však vyloučeno použití dozorčích prostředků, tedy obnovy řízení a přezkumného řízení. Poplatník, který podal žádost o vydání rozhodnutí o závazném posouzení, může podat návrh na povolení obnovy řízení, zatímco ostatní poplatníci, kterých se rozhodnutí týká, mohou podat pouze podnět správci daně, aby řízení obnovil z moci úřední. Správce daně se však musí zabývat i tímto podnětem, de facto se tedy postavení poplatníků neliší. Přezkoumání rozhodnutí se nařizuje vždy z moci úřední, podnět mohou dát podle § 121 odst. 4 daňového řádu všechny osoby zúčastněné na správě daní, tedy stejně tak poplatník, který podal žádost o vydání rozhodnutí, jako ostatní poplatníci, kterých se rozhodnutí týká.

K § 21 odst. 5

Stanoví se zvláštní sazba daně pro základ daně z neočekávaných zisků a způsob výpočtu daně z neočekávaných zisků, tedy součin základu daně z neočekávaných zisků zaokrouhleného na celé tisíce korun dolů a této sazby. Podle věty třetí nelze na tuto daň uplatnit žádnou slevu na dani.

Věta čtvrtá se vztahuje na poplatníky, kteří mají příjmy ze zdrojů v zahraničí a vylučují dvojí zdanění metodou zápočtu podle § 38f odst. 2. Stanoví se, že pro tyto účely se daň z neočekávaných zisků nezahrnuje do daňově povinnosti. Při úplném zápočtu se daňová povinnost snižuje o daň z příjmů zaplacenou v zahraničí. Vzhledem k tomu, že daň z neočekávaných zisků se do daňové povinnosti nezahrnuje, nelze ji snížit o daň zaplacenou v zahraničí. Při prostém zápočtu se daňová povinnost snižuje o daň zaplacenou v zahraničí, nejvýše však o částku daně z příjmů vypočtenou podle tohoto zákona, která připadá na příjmy ze zdrojů v zahraničí. Tato částka se vypočte jako součin daňové povinnosti, která se vztahuje ke všem příjmům poplatníka, a podílu příjmů ze zdrojů v zahraničí na základu daně před uplatněním položek odčitatelných od základu daně a nezdanitelných částí základu daně. Daň z neočekávaných zisků se tedy nebude zahrnovat do daňové povinnosti ani pro účely tohoto výpočtu. Samotná daň z neočekávaných zisků se nevztahuje na příjmy ze zdrojů v zahraničí, které mohou být podle mezinárodní smlouvy zdaněny v zahraničí, viz § 20bb odst. 1 a § 20bc odst. 1, proto u ní nedochází k použití metod zamezení dvojímu zdanění.

Věta pátá určuje správce této daně, kterým je Specializovaný finanční úřad. Věta šestá stanoví, že daň z neočekávaných zisků je samostatnou daní z příjmů právnických osob a netvoří příjmy rozpočtů územních samosprávných celků, což je speciálním ustanovením vůči § 3 odst. 1 písm. f) a § 4 odst. 1 písm. f) zákona č. 243/2000 Sb., o rozpočtovém určení daní, ve znění pozdějších předpisů. Daň z neočekávaných zisků je tedy celá příjmem státního rozpočtu podle § 6 odst. 1 písm. a) zákona č. 218/2000 Sb., rozpočtových pravidel, a to včetně příslušenství.

Poslední věta reaguje na obecné pravidlo, že každý příjem se zdaňuje pouze jednou, a také na jeho promítnutí do § 23 odst. 4 písm. d) zákona o daních z příjmů, které stanoví, že do základu daně se nezahrnují částky, které již byly zdaněny podle zákona o daních z příjmů u téhož poplatníka. Zaváděná daň z mimořádných zisků je však postavena na principu, že příjmy, které jsou na základě výpočtu základu daně z mimořádných zisků do něho zahrnuty a tedy zdaněny daní z mimořádných zisků, podléhají zdanění nad rámec zdanění v obecném základu daně podle § 23. To ostatně vyplývá i z konstrukce základu daně z neočekávaných zisků, který se spočítá na základě obecného základu daně za dané zdaňovací období (tzv. srovnávaný základ daně, viz § 20bb odst. 1), tedy je nutné nejdříve spočítat obecný základ daně a poté teprve základ daně z neočekávaných zisků. K žádné zpětné úpravě obecného základu daně na základě toho, že některé příjmy jsou zahrnuty i do základu daně z neočekávaných zisků, už potom nedochází. Zaplacená daň z neočekávaných zisků nelze na základě § 25 odst. 1 písm. s) uznat jako daňový výdaj poplatníka, neboť se jedná o daň z příjmů právnických osob.

**K bodu 3 (§ 38a odst. 1 a § 38aa a 38ab)**

K § 38a odst. 1

V návaznosti na zavedení daně z neočekávaných zisků, která je samostatnou daní z příjmů právnických osob, se stanoví, že se tato daň nezahrnuje do poslední známé daně pro účely výpočtu záloh na „obecnou“ daň z příjmů právnických osob. Na daň z neočekávaných zisků se platí zvláštní zálohy, viz § 38aa, a daň z neočekávaných zisků se zahrnuje do poslední známé daňové povinnosti pro účely těchto záloh

K § 38aa

Na daň z neočekávaných zisků se platí zvláštní zálohy upravené v § 38aa. Pro tyto zálohy se použije subsidiárně právní úprava záloh na daň z příjmů vycházejících z poslední známé daňové povinnosti, tedy § 38a (vedle toho existují ještě zálohy na daň z příjmů ze závislé činnosti, které nevychází z poslední známé daňové povinnosti, viz § 38h). V § 38aa je tedy stanoveno jen několik pravidel, kterými se zálohy na daň z neočekávaných zisků odlišují od záloh podle § 38a.

V odstavci 1 větě druhé je uvedeno, že poslední známá daňová povinností pro účely záloh na daň z neočekávaných zisků zahrnuje pouze daň z neočekávaných zisků. Při stanovení výše a periodicity záloh na daň z neočekávaných zisků se tedy vychází z poslední známé daňové povinnosti, jak je stanoveno v § 38a odst. 1 větě třetí, tento pojem má však speciální obsah. Poslední známá daňová povinnost se jinak určí podle § 38a odst. 1, tedy uplatní se i jeho věta čtvrtá podle které se za poslední známou daňovou povinnost považuje i částka uvedená poplatníkem v daňovém přiznání.

Odstavec 2 stanoví, kdo a kdy platí zálohy na daň z neočekávaných zisků. Jejich subjektem je poplatník zálohy na daň z neočekávaných zisků, který je definován v odstavci 3. Tyto zálohy se platí pouze v části zálohového období spadající do období uplatnění daně z neočekávaných zisků (viz § 20ba odst. 3). Pokud tedy zálohové období zasahuje jak do kalendářního roku 2025, tak do kalendářního roku 2026, v jeho části od 1. ledna 2026 se zálohy na daň z neočekávaných zisků již neplatí.

Odstavec 3 definuje poplatníka zálohy na daň z neočekávaných zisků. Tento pojem je zaveden z toho důvodu, že nemusí jít vždy o poplatníka daně z neočekávaných zisků, a proto je třeba jej označit jinak. Zálohy na daň z neočekávaných zisků totiž platí pouze poplatník daně z příjmů právnických osob, který byl v bezprostředně předcházejícím zdaňovacím období nebo období, za které se podává daňové přiznání, poplatníkem daně z neočekávaných zisků, nebo by jím byl, kdyby toto bezprostředně předcházející období spadalo do období uplatnění daně z neočekávaných zisků. Skutečnost, zda je poplatník poplatníkem daně z neočekávaných zisků, se zkoumá za předcházející zdaňovací období nebo období, za které se podává daňové přiznání, z toho důvodu, že poplatník v průběhu aktuálního zdaňovacího období nebo období, za které se podává daňové přiznání, ještě nemusí vědět, zda je za toto období poplatníkem daně z neočekávaných zisků, protože ještě nemusí vědět, zda bude mít za toto období rozhodné příjmy ve výši 50 000 000 Kč (viz podmínka v § 17c odst. 1 a 2). Alternativní podmínka, že by poplatník byl poplatníkem daně z neočekávaných zisků, kdyby bezprostředně předcházející období spadalo do období uplatnění daně z neočekávaných zisků, se uplatní v prvním zdaňovacím období nebo období, za které se podává daňové přiznání, která alespoň částečně spadá do období uplatnění daně z neočekávaných zisků, protože v bezprostředně předcházejícím období poplatník nemohl být poplatníkem daně z neočekávaných zisků. Proto musí pro toto období určit, zda by jím teoreticky byl (tj. zda by naplnil podmínky uvedené v § 17c).

Skutečnost, zda je poplatník daně z příjmů poplatníkem zálohy na daň z neočekávaných zisků, se určuje za zdaňovací období nebo období, za které se podává daňové přiznání, nikoli za zálohové období, může se tedy stát, že jím přestane či začne být v průběhu zálohového období, a tedy zálohy platí pouze po část zálohového období. Skutečnost, zda poplatník platí zálohy na daň z neočekávaných zisků, dále záleží na tom, zda existuje poslední známá daňová povinnost pro účely záloh na daň z neočekávaných zisků. Ta podle odstavce 1 věty druhé zahrnuje pouze daň z neočekávaných zisků. Pokud poslední známá daňová povinnost neexistuje, záloha se neplatí. Pokud tedy např. poplatník, který má zdaňovací období odpovídající kalendářnímu roku, je poplatníkem daně z neočekávaných zisků poprvé za kalendářní rok 2024, stane se poplatníkem zálohy na daň z neočekávaných zisků 1. ledna 2025. Do uplynutí lhůty pro podání daňového přiznání za zdaňovací období roku 2024 (typicky 1. července 2025) však nemá poslední známou daňovou povinnost, ze které by mohl určit výši své zálohy na daň z neočekávaných zisků, takže tuto zálohu neplatí (poslední známá daňová povinnost by se v této době ještě vztahovala ke zdaňovacímu období roku 2023, v tom zdaňovacím období však ještě nebyl poplatníkem daně z neočekávaných zisků a daň z neočekávaných zisků tedy neměl).

V ostatním se na zálohy na daň z neočekávaných zisků použije § 38a, tedy např. pro účely určení periodicity placení záloh, výpočtu záloh v případě zdaňovacího období kratšího nebo delšího než 12 měsíců nebo postupu v případě přeměn. Zálohy na daň z neočekávaných zisků zaplacené v průběhu zdaňovacího období nebo období, za které se podává daňové přiznání, budou po jeho skončení započítány na skutečnou výši daně z neočekávaných zisků za toto období.

K § 38ab

Ustanovení § 38ab upravuje zálohy na daň z neočekávaných zisků placené dříve, než je poplatníkovi stanovena první daň z neočekávaných zisků nebo než tuto daň poprvé tvrdí v daňovém přiznání, takže neexistuje jeho poslední známá daňová povinnost podle § 38aa odst. 1 věty druhé ve spojení s § 38a odst. 1 větou třetí. Smyslem toho ustanovení je zajistit, aby zálohy na daň z neočekávaných zisků byly placeny již od počátku období uplatnění daně z neočekávaných zisků, tedy od 1. ledna 2023. Pro toto období se tedy stanoví odchylný režim oproti obecnému režimu uvedenému v § 38aa, podle kterého se zálohy na daň z neočekávaných zisků platí až tehdy, kdy je poplatník může určit podle poslední známé daňové povinnosti zahrnující daň z neočekávaných zisků.

V odstavci 1 je definováno první zálohové období pro daň z neočekávaných zisků, a to tak, aby pokrylo část období uplatnění daně z neočekávaných zisků, za které ještě neexistuje poslední známá daňová povinnost pro účely záloh na daň z neočekávaných zisků. Je jím tedy období od 1. ledna 2023 do posledního dne lhůty pro podání daňového přiznání k dani z neočekávaných zisků za první zdaňovací období nebo období, za které se podává daňové přiznání, alespoň částečně spadající do období uplatnění daně z neočekávaných zisků. Za takové zdaňovací období nebo období, za které se podává daňové přiznání, totiž bude poprvé tvrzena a stanovena daň z neočekávaných zisků. Poslední den prvního zálohového období pro daň z neočekávaných zisků vychází z toho, že zálohové období vždy trvá od prvního dne následujícího po uplynutí posledního dne lhůty pro podání daňového přiznání za minulé zdaňovací období do posledního dne lhůty pro podání daňového přiznání v následujícím zdaňovacím období, viz § 38a odst. 1 věta druhá. Dnem uplynutí lhůty pro podání daňového přiznání za zdaňovací období nebo období, za které se podává daňové přiznání, spadající alespoň částečně do období uplatnění daně z neočekávaných zisků, začíná nové zálohové období, za které již bude existovat poslední známá daňová povinnost pro účely záloh na daň z neočekávaných zisků. První zálohové období pro daň z neočekávaných zisků je v tomto odstavci stanoveno pouze pro poplatníka daně z příjmů právnických osob, který by byl poplatníkem daně z neočekávaných zisků, pokud by poslední zdaňovací období nebo období, za které se podává daňové přiznání, skončená před 1. lednem 2023 spadala do období uplatnění daně z neočekávaných zisků, protože pouze takový poplatník je od 1. ledna 2023 poplatníkem zálohy na daň z neočekávaných zisků podle § 38aa odst. 3.

Odstavec 2 stanoví, jak se určí poslední známá daňová povinnost pro zálohy na daň z neočekávaných zisků splatné v prvním zálohovém období pro daň z neočekávaných zisků. Postup vychází z toho, že poplatník zálohy na daň z neočekávaných zisků podává oznámení o fiktivní dani z neočekávaných zisků, ve kterém vyčíslí daň z neočekávaných zisků, jaká by byla za poslední zdaňovací období nebo období, za které se podává daňové přiznání, skončená před prvním dnem období uplatnění daně z neočekávaných zisků (tj. před 1. lednem 2023), kdyby toto zdaňovací období nebo období, za které se podává daňové přiznání, spadalo do období uplatnění daně z neočekávaných zisků. S tímto oznámením se potom zachází pro účely určení záloh obdobně jako s daňovým přiznáním, takže podle písmene a) se částka uvedená poplatníkem v tomto oznámení považuje za daň z neočekávaných zisků tvrzenou poplatníkem (tj. na základě § 38a odst. 1 věty čtvrté se považuje za poslední známou daňovou povinnost). Tato částka je však účinná jako poslední známá daň již od prvního dne prvního zálohového období pro daň z neočekávaných zisků, tedy od 1. ledna 2023, i když v této době ještě není známá, viz odstavec 3 stanovující lhůtu pro podání oznámení o fiktivní dani z neočekávaných zisků. Zálohy na daň z neočekávaných zisků již vznikají i v období, kdy není výše poslední známé daňové povinnosti známa, posunuje se však jejich splatnost, viz odstavec 6.

Pokud poplatník zálohy na daň z neočekávaných zisků toto oznámení nepodá nebo jej podá, ale uvede v něm fiktivní daň v nesprávné výši, správce daně rozhodne o výši záloh na daň z neočekávaných zisků a v rozhodnutí určí výši fiktivní daně z neočekávaných zisků (viz odstavec 5). Tato fiktivní daň se potom podle odst. 2 písm. b) považuje za daň z neočekávaných zisků stanovenou správcem daně za poslední zdaňovací období nebo období, za které se podává daňové přiznání, skončená před prvním dnem období uplatnění daně z neočekávaných zisků (tj. před 1. lednem 2023). I zde je tedy postup obdobný jako v případě daňového přiznání, kdy v případě, že toto není podáno nebo je v něm tvrzena nesprávná výše daně, správce daně stanoví daň ve správné výši svým rozhodnutím. Takto stanovená daň se stane poslední známou daňovou povinností a stejně je tomu u fiktivní daně z neočekávaných zisků určené v rozhodnutí správce daně o výši záloh na daň z neočekávaných zisků. Pokud se na základě rozhodnutí správce daně změní poslední známá daňová povinnost, tato změna se podle § 38a odst. 7 použije až pro zálohy splatné po právní moci tohoto rozhodnutí, do té doby splatné zálohy se nemění.

Podle odstavce 3 poplatník zálohy na daň z neočekávaných zisků podává oznámení o fiktivní dani z neočekávaných zisků do posledního dne uplynutí lhůty pro podání daňového přiznání za období, za které se fiktivní daň z neočekávaných zisků určuje, tedy za poslední zdaňovací období nebo období, za které se podává daňové přiznání, skončená před prvním dnem období uplatnění daně z neočekávaných zisků (tj. před 1. lednem 2023). Podle věty druhé se však tato lhůta vždy prodlužuje do 3. července 2023 (1. červenec 2023 připadá na sobotu, proto se lhůta prodlužuje do pondělí 3. července 2023), pokud by uplynula dříve. Z toho důvodu bude výše poslední známé daňové povinnosti pro účely zálohy na daň z neočekávaných zisků v prvním zálohovém období známa nejdříve 3. července 2023. Oznámení podává každý poplatník zálohy na daň z neočekávaných zisků, a to i v případě, kdy by byla fiktivní daň z neočekávaných zisků rovna nule. Správcem daně z neočekávaných zisků je podle § 21 odst. 5 věty páté Specializovaný finanční úřad, oznámení se tedy podává jemu. Poslední věta upravuje lhůtu pro podání oznámení o přesouvání průměru upravených srovnávacích základů daně v rámci skupiny podniků s neočekávanými zisky. Institut přesouvání průměrů upravených srovnávacích základů daně upravený v § 20bd odst. 2 a následujících totiž mohou poplatníci využít i při určení fiktivní daně z neočekávaných zisků. Podle obecné úpravy § 20bd odst. 6 se toto oznámení podává do uplynutí lhůty pro podání daňového nebo dodatečného daňového přiznání k dani z neočekávaných zisků poplatníka, který se přesunu účastní a kterému tato lhůta uplyne jako první. Pro účely zdaňovacího období nebo období, za které se podává daňové přiznání, za která se určuje fiktivní daň z neočekávaných zisků, se stanoví, že namísto lhůty pro podání daňového nebo dodatečného daňového přiznání k dani z neočekávaných zisků poplatníka se použije lhůta pro podání oznámení o této fiktivní dani.

Odstavec 4 upravuje speciální případ, kdy by před lhůtou pro podání oznámení o fiktivní dani z neočekávaných zisků uplynula lhůta pro podání daňového přiznání k dani z neočekávaných zisků za první zdaňovací období nebo období, za které se podává daňové přiznání, alespoň částečně spadající do období uplatnění daně z neočekávaných zisků, tedy za první zdaňovací období nebo období, za které se podává daňové přiznání, za které se stanoví daň z neočekávaných zisků, a poplatník v této lhůtě daňové přiznání podal. Protože v tomto daňovém přiznání je tvrzena skutečná daň z neočekávaných zisků, stává se tato tvrzená daň z neočekávaných zisků od posledního dne lhůty pro podání tohoto daňového přiznání poslední známou daňovou povinností pro účely záloh na daň z neočekávaných zisků a není tedy třeba podávat oznámení o fiktivní dani z neočekávaných zisků. K takové situaci může dojít např. tehdy, kdy zdaňovací období poplatníka daně z neočekávaných zisků skončí 31. ledna 2023 a tento poplatník má 3- nebo 4měsíční lhůtu pro podání daňového přiznání, která tedy skončí 2. května nebo 1. června 2023. Od tohoto dne je daň z neočekávaných zisků uvedená v daňovém přiznání poslední známou daňovou povinností pro účely záloh na daň z neočekávaných zisků a není tedy třeba k 3. červenci 2023 podávat oznámení o fiktivní dani z neočekávaných zisků, které jinak slouží k vypočtení záloh na tuto daň. Pokud před uplynutím lhůty pro podání oznámení o fiktivní dani z neočekávaných zisků sice uplynula lhůta pro podání uvedeného daňového přiznání, ale poplatník toto daňové přiznání nepodal, nezaniká mu povinnost podat oznámení o fiktivní dani z neočekávaných zisků (při absenci podaného daňového přiznání nemohla na jeho základě vzniknout poslední známá daňová povinnost).

Odstavec 5 upravuje obsah oznámení o fiktivní dani z neočekávaných zisků. Poplatník v něm uvede stejné údaje, jako by uvedl v daňovém přiznání k této dani, kdyby zdaňovací období nebo období, za která se podává daňové přiznání, za které oznámení podává, spadalo celé do období uplatnění daně z neočekávaných zisků, protože je třeba uvést výpočet fiktivní daně z neočekávaných zisků stejně, jako by se jednalo o skutečnou daň. Pro oznámení se tedy může použít formulář tohoto daňového přiznání, ve kterém se označí, že jde o oznámení o fiktivní dani z neočekávaných zisků.

Jak je uvedeno výše, odstavec 6 zakládá pravomoc správce daně rozhodnout o výši fiktivní daně z neočekávaných zisků poplatníka, který nepodal oznámení o fiktivní dani z neočekávaných zisků, nebo který oznámení podal, ale daň v něm uvedl v nesprávné výši. Pokud poplatník v oznámení uvede fiktivní daň ve správné výši, správce daně žádné rozhodnutí nevydává.

Odstavec 7 reaguje na situaci, kdy zálohy na daň z neočekávaných zisků sice vznikají již od prvního dne prvního zálohového období pro daň z neočekávaných zisků, tedy 1. ledna 2023, viz odst. 2 písm. a) část věty za středníkem, ale přede dnem uplynutí lhůty pro podání oznámení o fiktivní dani z neočekávaných zisků ještě není známa výše poslední známé daňové povinnosti pro účely záloh na daň z neočekávaných zisků a tedy ani těchto záloh a není tedy možné je platit. Proto věta první posouvá splatnost záloh splatným před uplynutím této lhůty na den splatnosti první zálohy na daň z neočekávaných zisků splatné po tomto okamžiku. Pokud poplatník nepodá uvedené oznámení ve stanovené lhůtě, ale opožděně, vzniká poslední známá daňová povinnost pro účely záloh na daň z neočekávaných zisků až okamžikem podání oznámení a posunuje se tedy splatnost záloh splatných před tímto okamžikem. Pokud má tedy poplatník daně z neočekávaných zisků zdaňovací období odpovídající kalendářnímu roku, podává daňové přiznání za poslední zdaňovací období skončené před prvním dnem období uplatnění daně z neočekávaných zisků (kalendářní rok 2022) do 3. července 2023 a v této lhůtě má podat i oznámení o fiktivní dani z neočekávaných zisků za rok 2022, viz odst. 3 věta první (pokud má kratší lhůtu pro podání daňového přiznání, skončí tato lhůta 3. dubna 2023 nebo 2. května 2023, na základě odst. 3 věty druhé se však lhůta pro podání oznámení o fiktivní dani z neočekávaných zisků posune na 3. července 2023). Zálohy na daň z neočekávaných zisků jsou splatné na základě úpravy v § 38a odst. 4 (pokud poslední známá daňová povinnost přesáhne 150 000 Kč) 15. března 2023, 15. června 2023, 15. září 2023 a 15. prosince 2023. Dny 15. březen 2023 a 15. červen 2023 spadají do období před uplynutím lhůty pro podání oznámení, tedy ještě není známá poslední známá daňová povinnost pro účely záloh na daň z neočekávaných zisků, a proto se splatnost těchto záloh posouvá podle odst. 7 věty první na 15. září 2023, kdy tedy poplatník zaplatí tři zálohy najednou.

Věta druhá reaguje na situaci uvedenou v odst. 4, kdy poplatník nepodává oznámení o fiktivní dani z neočekávaných zisků, protože před uplynutím lhůty pro jeho podání mu uplynula lhůta pro podání daňového přiznání k dani z neočekávaných zisků a toto daňové přiznání podal. V takovém případě bude poslední známá daňová povinnost pro účely zálohy na daň z neočekávaných zisků známá již uplynutím lhůty pro podání tohoto daňového přiznání, případně dnem jeho podání, pokud jej podá opožděně, a posouvá se tedy splatnost pouze záloh splatných před tímto okamžikem.

Věta třetí v odstavci 7 stanoví zvláštní pravidlo pro situaci, kdy by se splatnost záloh podle věty první nebo druhé posunula do jiného zdaňovacího období nebo období, za které se podává daňové přiznání. Taková situace může nastat např. v případě, kdy má poplatník zdaňovací období odpovídající hospodářskému roku od 1. dubna do 31. března. Fiktivní daň z neočekávaných zisků určuje za zdaňovací období 1. dubna 2021 až 31. března 2022. Daňové přiznání za toto zdaňovací období podává v průběhu roku 2022 (v závislosti na délce lhůty pro jeho podání, nejpozději 3. října 2022, pokud má šestiměsíční lhůtu pro podání daňového přiznání). Podle odst. 3 věty druhé se lhůta pro podání oznámení o fiktivní dani z neočekávaných zisků posouvá na 1. červenec 2023. Zálohy na daň z neočekávaných zisků jsou splatné 15. března 2023, 15. června 2023, 15. září 2023 a 15. prosince 2023. Splatnost první zálohy tedy původně spadá ještě do zdaňovacího období 1. duben 2022 až 31. březen 2023, ovšem na základě pravidla uvedeného v odst. 7 věta první se posune, spolu se splatností zálohy původně splatné 15. června 2023, na 15. září 2023 a tento den již spadá do zdaňovacího období 1. duben 2023 až 31. březen 2024. V tom případě by prvně uvedená záloha byla splatná a zaplacená v jiném zdaňovacím období než původně. Protože se však zálohy započítávají na úhradu skutečné výše daně za zdaňovací období, ve kterém byly zaplaceny, kdyby byla prvně uvedená záloha zaplacena 15. září 2023, započítala by se na daň z neočekávaných zisků za zdaňovací období 1. duben 2023 až 31. březen 2024, nikoli za zdaňovací období 1. duben 2022 až 31. březen 2023. Ve zdaňovacím období 1. duben 2023 až 31. březen 2024 by tedy bylo zaplaceno 5 záloh (15. září 2023 záloha splatná k tomuto dni a zároveň zálohy splatné původně 15. března 2023 a 15. června 2023 a dále záloha splatná 15. prosince 2023 a záloha splatná 15. března 2024), tedy víc, než by mělo standardně být a poplatníkovi by pravděpodobně za toto zdaňovací období vznikl přeplatek na dani z neočekávaných zisků. Proto se v odst. 7 větě třetí stanoví, že záloha, jejíž splatnost by byla posunuta do jiného zdaňovacího období, se vůbec neplatí.

**K bodu 4**

Navrhuje se speciální přechodné ustanovení týkající se ustanovení upravovaných v souvislosti se zavedením daně z neočekávaných zisků. Podle obecného přechodného ustanovení uvedeného v čl. IV bodu 1 návrhu zákona se pro zdaňovací období započatá přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, tedy před 1. lednem 2023, použije zákon o daních z příjmů ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona. V případě daně z neočekávaných zisků je však třeba zajistit, aby byla stanovena již za první zdaňovací období, do kterého alespoň částečně spadá tzv. období uplatnění daně z neočekávaných zisků, které podle § 20ba odst. 3 zákona o daních z příjmů, ve znění ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona, začíná 1. lednem 2023. Je tedy třeba stanovit speciální přechodné ustanovení, které má přednost před uvedeným obecným přechodným ustanovením a podle kterého se ustanovení týkající se daně z neočekávaných zisků použijí ve znění podle tohoto návrhu zákona již za zdaňovací období, ve kterém nastane den 1. ledna 2023, protože již za toto zdaňovací období má být stanovena daň z neočekávaných zisků. Použití uvedených ustanovení ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona se však stanoví pouze pro část tohoto zdaňovacího období od 1. ledna 2023, protože daň z neočekávaných zisků se stanoví vždy pouze za část zdaňovacího období, která spadá do období uplatnění neočekávaných zisků, tedy v tomto případě až na jeho část začínající 1. lednem 2023. Zároveň se tím brání retroaktivnímu použití navrhovaných změn, protože část zdaňovacího období před 1. lednem 2023 bude ještě před nabytím účinnosti tohoto zákona.

1. Odkaz na dokument Windfall tax v ČR - [Zástupci vlády prodiskutovali se členy Národní ekonomické rady vlády, jak řešit dopady energetické krize | Vláda ČR (vlada.cz)](https://www.vlada.cz/cz/media-centrum/aktualne/zastupci-vlady-prodiskutovali-se-cleny-narodni-ekonomicke-rady-vlady--jak-resit-dopady-energeticke-krize-198534/). [↑](#footnote-ref-1)