

Ing. Vladimír Šretr – daňový poradce

DAŇOVÁ INFORMACE

Informace o novele zákona o daních z příjmu pro rok 2011

Vláda ČR zpracovala a předložila do jednání Poslanecké sněmovny ČR (původní sněmovní tisk č. 130 byl stažen z jednání, byl nahrazen sněmovním tiskem 158) návrh změn zákona o daních z příjmu, které by měly vstoupit v platnost ve většině případů k **1.1.2011**, avšak některé změny vstoupí v platnost v pozdějším termínu v průběhu roku 2011, resp. k 1.1.2012. Navrhované změny jsou obsaženy celkem ve 141 bodech novely.

Tato informace je zaměřena pouze na některé nejvýznamnější změny, jejichž schválení a platnost od r. 2011 lze předpokládat.

Kromě uvedeného sněmov. tisku č. 158 je předložen k projednání i poslanecký návrh změny zákona o DP a to pro oblast sazeb pro DPFO (sněmovní tisk č. 153). Podle tohoto návrhu, který je navrhován k platnosti od roku 2012, by příjmy fyzických osob do částky 1 200 000,- Kč byly zdaněny dosavadní sazbou 15%, příjmy nad 1 200 000,- Kč by byly zdaněny sazbou 30 %.

Z úvodních ustanovení upozorňuji na změny v § 4 ZDP, které se týkají:

- osvobození některých příjmů od daně z příjmu, především upozorňuji na podstatnou změnu ustanovení § 4 odst. 1 písm. e), ve kterém je dosud platný text nahrazen zcela jiným textem-důvodem osvobození, z čehož vyplývá, že s účinností od 1.1.2011 **bude zrušeno osvobození** od daně z příjmu u příjmů z provozu malých vodních elektráren, větrných elektráren, solárních zařízení apod. Podle důvodové zprávy ke změně zákona byla tato změna provedena z důvodu eliminace neodůvodněné podpory výroby elektřiny z ekologických zdrojů
- bude zrušeno osvobození u příjmů – výsluhových náležitostí u vojáků z povolání a příslušníků bezpečnostních sborů – tyto příjmy budou dle důvodové zprávy ke změně zákona zdaněny srážkovou daní ve výši 15 %
- s účinností od 1.1.2012 pak bude zrušeno osvobození i u přídatků na bydlení pro vojáky z povolání
- bude zrušeno osvobození u renty a jiných plnění poskytovaných bývalým prezidentům republiky – doposud bylo osvobozeno od DP dle ustanovení § 4/1/zj ZDP.
- pravidelně vyplácené důchody budou osvobozeny od daně pouze za předpokladu, že součet příjmů dle § 6, § 7 a § 9 této osoby nepřesáhne částku 840 000,- Kč. Tato změna se týká především pracujících důchodců. Při překročení uvedeného limitu bude na rozdíl od dosavadní praxe zdaňován důchod celý

K dílčím úpravám dochází také v ustanovení § 6 odst. 9, které se týká některých osvobození od daně z příjmu u závislé činnosti.

U příjmů z podnikání dle § 7 ZDP se doplňuje, že za příjem dle § 7 se považují i příjmy z pronájmu majetku zařazeného v obchodním majetku – nové ustanovení § 7/2/e ZDP.

S touto změnou souvisí i zavedení nové výše paušálu daňových nákladů dle § 7/7 ZDP a to ve výši **30%**, který se uplatní **pouze** pro příjmy z pronájmu majetku zařazeného v obchodním majetku.

Drobné úpravy a upřesnění jsou provedeny také ve specifikaci příjmů z kapitálového majetku dle ustanovení § 8 ZDP.

V souvislosti se zrušením osvobození některých příjmů v § 4 ZDP doplňující se tyto příjmy do ustanovení § 10, čímž budou tyto příjmy zdaněny jako ostatní příjmy dle § 10 ZDP.

Ustanovení § 15 odst.4 ZDP se doplňuje o podmínku pro zdanění dříve uplatněných nezdanitelných částek úroků z úvěrů při pořízení pozemku pro výstavbu pro bytové potřeby poplatníka. Toto doplnění zní:

*„Jde-li o předmět bytové potřeby uvedený v odstavci 3 písm. b), u něhož **nebude** splněna podmínka zahájení výstavby bytové potřeby **do 4 let** od okamžiku uzavření úvěrové smlouvy, nárok na uplatnění odpočtu nezdanitelné části základu daně zaniká a příjmem podle § 10 ve zdaňovacím období, ve kterém k této skutečnosti došlo, jsou částky, o které byl v příslušných letech z důvodu zaplacených úroků z úvěrů základ daně snížen.“*

V části daně z příjmu právnických osob dochází obdobně jako u FO ke **zrušení osvobození** od daně z příjmu u příjmů z provozu malých vodních elektráren, větrných elektráren, solárních zařízení apod. Podle důvodové zprávy ke změně zákona byla i tato změna provedena z důvodu eliminace neodůvodněné podpory výroby elektřiny z ekologických zdrojů. Tato změna je provedena změnou textu v ustanovení § 19 odst. 1 písm. d), ve kterém bylo do r. 2010 uvedeno osvobození příjmů za výrobu elektřiny z ekologických zdrojů. Toto osvobození bude naposledy využito při zdanění příjmů za rok 2010.

Od roku 2011 bude v ustanovení §19/1/d uveden zcela jiný text pro osvobození, který se vztahuje k příjmům z dividend u penzijních fondů.

Upravují se omezující podmínky pro uplatnění osvobození příjmů z dividend a převodu podílů v dceřinných společnostech dle ustanovení § 19 odst. 1 písm. ze) ZDP.

Rozšiřuje se možnost poskytování darů dle § 20 odst. 8 ZDP nad základní rámec 5 % základu daně nejen pro vysoké školy, ale i **pro střední a vyšší školy**, přičemž tento dar může činit maximálně dalších 5 % základu daně. Tato úprava se týká pouze darů, které jsou poskytovány právnickými osobami.

Rozšiřuje se možnost uplatnění sazby 5 % u DPPO dle § 21 odst. 2 ZDP i pro zahraniční fondy kolektivního investování, které jsou založeny v jiných členských státech EU, Norsku nebo Islandu.

Doplňuje se ustanovení § 23/3/a/12 ZDP (zvýšení základu daně o neuhrazené závazky) o upřesnění, že základ daně se nezvyšuje o závazky, které při úhradě nejsou výdajem na dosažení, zajištění a udržení příjmů, nejedná-li se o závazky z titulu pořízení hmotného majetku a nájemného u finančního pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku

V ustanovení § 24 ZDP (daňové náklady) dochází k některým drobným upřesněním, avšak důležité upřesnění se týká ustanovení § 24/2/zt (paušální výdaje na dopravu, kde se doplňuje upřesnění tohoto znění:

„...V průběhu zdaňovacího období nelze měnit způsob uplatnění paušálního výdaje na dopravu na způsob uplatnění výdajů podle písmene k) a naopak. V měsíci pořízení nebo vyřazení silničního motorového vozidla lze uplatnit poměrnou část paušálního výdaje na dopravu. Využívá-li k dosažení, zajištění a udržení příjmů silniční motorové vozidlo, které je ve společném jmění manželů nebo ve spoluvlastnictví, více poplatníků, mohou si v úhrnu uplatnit paušální výdaj na dopravu nejvýše 5 000 Kč. Paušální výdaj na dopravu nemohou uplatnit poplatníci uvedení v § 18 odst. 3 (neziskové organizace) s výjimkou poplatníků uvedených v § 18 odst. 5 (vysoké školy), odst.13 až 15 (zdravotní pojišťovny, poskytovatelé veřejné televize a rozhlasu, neziskové organizace provozující zdravotnická zařízení).

Jako nový daňový náklad se doplňuje ustanovení § 24 odst. 2 písm. u) ZDP, podle kterého může být daňovým nákladem *„...motivační příspěvek poskytnutý na základě smluvního vztahu žákovi nebo studentovi připravujícímu se pro poplatníka na výkon profese, a to do výše 2 000 Kč měsíčně, v případě studenta vysoké školy do výše 5 000 Kč měsíčně; motivačním příspěvkem se pro účely tohoto zákona rozumí stipendium, příspěvek na stravování, ubytování, vzdělávání ve vzdělávacích zařízeních související s budoucím výkonem profese, jízdné v prostředcích hromadné dopravy do místa vzdělávání a na pořízení osobních ochranných prostředků a pomůcek poskytovaných nad rámec zvláštních právních předpisů...”.*

V návaznosti na nově zavedený § 30b (odpisy hmotného majetku využívaného k výrobě elektřiny ze slunečního záření) doplňuje se ustanovení **§ 24 odst. 5** o podmínkách uznání nákladů na nájemné při prodeji majetku, který byl předmětem nájmu, o další **písm. d)**, které se vztahuje právě k majetku pro výrobu elektřiny ze slunečního záření:

„...Nájemné u finančního pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku odpisovaného podle § 30b se uznává jako výdaj (náklad) podle odstavce 1 za podmínky, že

a) doba nájmu u hmotného majetku odpisovaného vlastníkem (pronajímatelem) podle § 30b odst. 1 trvá nejméně 240 měsíců; doba nájmu se počítá ode dne, kdy byla věc nájemci přenechána ve stavu způsobilém obvyklému užívání,

b) po ukončení doby nájmu následuje bezprostředně převod vlastnických práv k předmětu nájmu mezi vlastníkem (pronajímatelem) a nájemcem a

c) po ukončení finančního pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku zahrne poplatník uvedený v § 2 odkoupený majetek do svého obchodního majetku.”.

V ustanovení § 25 bylo v souvislosti s uplatňováním daňových paušálů na dopravu změněn text ustanovení § 25 odst. 1 písm. x) ZDP, podle kterého daňovým výdajem nejsou *„... výdaje (náklady) na spotřebované pohonné hmoty a parkovné při pracovní cestě vynaložené v souvislosti s užíváním silničního motorového vozidla^{23d)}, u kterého poplatník uplatní paušální výdaj na dopravu, a 20 % ostatních výdajů (nákladů) s výjimkou odpisů vynaložených v souvislosti se silničním motorovým vozidlem, u kterého je poplatník povinen uplatnit krácený paušální výdaj na dopravu; u silničního motorového vozidla, u kterého poplatník uplatní paušální výdaj na dopravu, nelze dále uplatnit náhradu výdajů za spotřebované pohonné hmoty,”*

Současně byl zrušen identický text, který byl v dosavadním znění uveden v § 25/1/zp ZDP.

S uvedenou změnou textu § 25/1/x ZDP souvisí i skutečnost, že tím byl vypuštěn dosavadní text tohoto bodu, podle kterého nebylo možno uznat jako daňový náklad úroky a jiné výnosy poskytované zaměstnavatelem z vkladů, přesahující průměrnou výši obvyklých úroků.

To tedy znamená, že daňovým výdajem budou od r. 2011 všechny úroky poskytované zaměstnavatelem z vkladů.

Tyto dvě změny § 25 ZDP však vstoupí v platnost dle přechodných ustanovení navrhovaného zákona až od 1.5.2011.

Do části ZDP, která se vztahuje k odpisům majetku, je vkládán **nový § 30b pro odpisování hmotného majetku na výrobu elektřiny ze slunečního záření.**

Podle tohoto ustanovení se

- hmotný majetek označený ve Standardní klasifikaci produkce kódem skupiny 31.10, 31.20 nebo 32.10 využívaný k výrobě elektřiny ze zařízení pro výrobu elektřiny ze slunečního záření se odpisuje rovnoměrně bez přerušení po dobu 240 měsíců do 100 % vstupní ceny nebo zvýšené vstupní ceny
- odpisy se stanoví s přesností na celé měsíce; přitom poplatník má povinnost zahájit odpisování počínaje následujícím měsícem po měsíci, v němž byly splněny podmínky pro odpisování. Při zahájení nebo ukončení odpisování v průběhu zdaňovacího období lze uplatnit odpisy pouze ve výši připadající na toto zdaňovací období. Odpisy se zaokrouhlují na celé koruny nahoru.
- technické zhodnocení hmotného majetku odpisovaného podle tohoto ustanovení zvyšuje jeho vstupní cenu. Poplatník pokračuje v odpisování hmotného majetku ze zvýšené vstupní ceny snížené o již uplatněné odpisy od měsíce následujícího po měsíci, v němž bylo technické zhodnocení ukončeno, a to rovnoměrně bez přerušení po zbývající dobu odpisování stanovenou v odstavci 1, nejméně však po dobu 120 měsíců.

Upozorňuji na **přechodná ustanovení týkající se odpisování** výše uvedeného majetku. U majetku, u něhož bylo zahájeno odpisování před 1.1.2011, se odpisy stanoví jako podíl vstupní ceny snížené o celkovou výši odpisů stanovených z tohoto majetku do konce zdaňovacího období započatého v roce 2010 a zbývající doby odpisování v měsících počínaje zdaňovacím obdobím, které započalo v roce 2011. Přitom zbývající doba odpisování v měsících se stanoví jako rozdíl mezi 240 měsíci a počtem kalendářních měsíců, které uplynuly po měsíci, v němž byl tento hmotný majetek zaevidován, do konce zdaňovacího období započatého v roce 2010.

U hmotného majetku uvedeného v § 30b zákona č. 586/1992 Sb., ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona, u něhož bylo zahájeno odpisování před tímto dnem, se změní způsob odpisování na způsob uvedený v § 30b zákona č. 586/1992 Sb., ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona, počínaje zdaňovacím obdobím, které započalo v roce 2011.

Mění se (snižuje se) snížení daně na poplatníka – FO – z dosavadní částky 24 840,- Kč na novou platnou částku **23 640,- Kč** – změna se týká ustanovení **§ 35ba odst. 1 písm. a)** ZDP. Tato změna se však týká jen poplatníků podávajících přiznání, nikoliv slevy na dani na vyživovanou manželku dle ustanovení § 35ba odst. 1 písm. b) ZDP – v tomto případě zůstává částka 24 840,- Kč beze změny.

Snížení slevy na dani na poplatníka však podle přechodných ustanovení platí pouze po dobu 1 roku, s účinností od 1.1.2012 bude platit opět sleva na dani ve výši 24 840,- Kč na poplatníka.

Nově se upravuje a zjednodušuje text ustanovení § 38gb ZDP, které se vztahuje k problematice daňového přiznání v insolvenčním řízení.

Ostatní změny a doplňky zákona lze považovat jen za určitá stylizační upřesnění nebo upřesnění vyplývající z určitých organizačních změn v oblasti daňové správy. Dále je uvedeným sněmovním tiskem 158 navrhována i změna zákona č. **593/1992 Sb. o rezervách a opravných položkách**.

Za významnou změnu je nutno považovat změnu ustanovení § 7 odst. 4 citovaného zákona, které stanoví podmínky pro uznání rezervy jako daňového nákladu jen při uložení odpovídajících peněžních prostředků na samostatný bankovní účet.

Dosavadní text zákona říkal, že nebudou-li peněžní prostředky převedeny na samostatný účet do termínu pro podání přiznání, zruší se rezerva v následujícím zdaňovacím období. Toto nepřliš přesné ustanovení umožňovalo dva druhy výkladů pojmu „následující zdaňovací období“ - a to buď jako

- následující zdaňovací období po období, ve kterém byla tvorba rezervy zahrnuta do daňových výdajů nebo
- následující zdaňovací období po období, ve kterém měly být uloženy peněžní prostředky na účtu u banky

S účinností od 1.1.2011 se upravuje tak, že „...nebudou-li peněžní prostředky převedeny na účet nejpozději do termínu pro podání daňového přiznání, rezerva se zruší **ve zdaňovacím období, za které se toto daňové přiznání podává...**“.

Podle přechodných ustanovení se bude tato změna týkat rezerv, jejichž tvorba započala ve zdaňovacím období, které započalo v roce nabytí účinnosti změny zákona, tedy za rok 2011. V praxi to bude znamenat, že v případě, že peněžní prostředky rezervy, jejíž tvorba byla zahájena k 31.12.2011, nebudou uloženy na bankovním účtu nejpozději do termínu podání přiznání (31.3. nebo 30.6.2012), musí být rezerva zrušena ještě do období, za které se toto daňové přiznání podává – tedy v přiznání za r. 2011 – a tuto tvorbu rezervy nebude tak možno uznat od počátku jako daňový náklad.

Další změny jsou provedeny v ustanoveních § 8a odst. 2 a 3, ve kterých jsou zrušena slova „...řádně a včas činí úkony potřebné k uplatnění jeho práva...“, což v praxi bude znamenat, že pro uplatnění opravných položek vyšších jak 20% již nebude nutné aktivní spolupůsobení daňového subjektu při soudním nebo rozhodčím řízení.

Drobné stylizační změny byly provedeny i v ustanovení § 8c téhož zákona, ve kterém byly pojmy „zdaňovací období“ nahrazeny pojmy „období, za které se podává daňové přiznání“.

Předpokládá se, že uvedené změny zákona o DP budou projednány a schváleny v legislativním procesu do konce roku 2010, tak aby účinnost hlavních změn byla skutečně od 1.1.2011.

V případě, že v průběhu schvalovacího procesu budou provedeny některé další změny odchylovající se od současného sněmovního tisku č. 158, budeme o těchto změnách informovat následně po jejich schválení.

Ing. Vladimír Šretr – daňový poradce

V Ústí nad Labem 12. 11. 2010