

Informace Generálního finančního ředitelství k novele zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, provedené zákonem č. 267/2014 Sb. o změně zákona o daních z příjmů a změně dalších souvisejících zákonů, ze dne 21. listopadu 2014, kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony

Dnem 1. ledna 2015 nabývá účinnosti zákon č. 267/2014 Sb., o změně zákona o daních z příjmů a změně dalších souvisejících zákonů, který novelizuje některá ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon“), a zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o rezervách“), a který je technickou novelou zákona č. 458/2011 Sb. a zákona č. 344/2013 Sb. V následujícím textu je uveden stručný přehled nejzásadnějších změn u **právnických osob**.

Změny týkající se subjektů kolektivního investování

Do zákona byl vložen nový **§ 17b**, který zavádí termín „základní investiční fond“, který je vymezen pouze pro účely zákona a definuje množinu fondů, pro které bude dále platit současný daňový režim se sníženou daňovou sazbou 5 %. Základním investičním fondem je jen takový investiční fond, který splňuje podmínky tohoto ustanovení.

Důvodem této změny byl nevyhovující stav v oblasti zdanění investičních fondů, který pro všechny investiční fondy bez omezení stanovoval sazbu daně ve výši 5 % a tím umožňoval účelové zakládání investičních fondů za účelem daňové optimalizace.

V souvislosti s novým § 17b byla provedena úprava v souvisejících ustanoveních jako např. v **§ 19 odst. 12** a v **§ 20a** zákona.

Úprava předmětu daně u veřejně prospěšného poplatníka poskytujícího zdravotní služby

V **§ 18a odst. 5 písm. c)** zákona bylo upřesněno, že poskytovatelem zdravotních služeb se rozumí veřejně prospěšný poplatník, který má oprávnění k poskytování zdravotních služeb podle zákona upravujícího zdravotní služby. Z uvedeného plyne, že ustanovení se nevztahuje na poskytovatele sociálních služeb, který provádí zdravotní služby pouze doplňkově a nepotřebuje oprávnění k poskytování zdravotních služeb. Dle přechodných ustanovení lze toto ustanovení použít již pro zdaňovací období započaté v roce 2014.

Příjmy osvobozené od daně

- **V § 19 odst. 1 písm. zc)** zákona upravuje osvobození příspěvků provozovatelů solárních elektráren - úprava reaguje na změnu zákona č. 185/2001 Sb., o odpadech a o změně některých dalších zákonů, ve znění pozdějších předpisů, provedenou zákonem č. 165/2012 Sb., o podporovaných zdrojích energie a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších

předpisů, ohledně povinnosti provozovatelů solární elektrárny hradit poplatek na financování budoucí likvidace elektroodpadu. Osvobození se týká nejen příspěvků výrobců, ale nově i příspěvků provozovatelů solárních elektráren. Dle přechodných ustanovení lze toto ustanovení použít již pro zdaňovací období započaté v roce 2014.

- **§ 19b odst. 1 písm. c), d) a e) zákona** řeší osvobození bezúplatných příjmů.
 - vložení nového písm. c) je osvobození rozšířeno na převody pozemku nebo podílu na pozemku z majetku státu na bytová družstva. Tato úprava implementuje § 6 odst. 4 písm. a) ze zrušeného zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů, tj. vyjmutí plnění nebo bezúplatných převodů majetku na základě povinnosti stanovené právním předpisem z předmětu daně darovací,
 - dle písm. d) je osvobozen příjem v podobě majetkového prospěchu, jestliže v úhrnu tyto příjmy od téže osoby nepřesáhnou ve zdaňovacím období částku 100 000 Kč u vydlužitele při bezúročné zápůjčce, vypůjčitele při výpůjčce a výprosníka při výprose,
 - vložené písm. e) váže na inkorporování daně darovací do zákona, kdy je osvobozen příjem z nabytí majetku zdravotními pojišťovnami pro fondy veřejného zdravotního pojištění.

Dle přechodných ustanovení lze písm. c) a e) použít již pro zdaňovací období započaté v roce 2014.

Úpravy ve společných obecných ustanoveních zákona

- V **§ 21d** zákona je zpřesněna **definice finančního leasingu**. Kromě základních podmínek, dříve definovaných v § 24 odst. 4 písm. b) zákona je nově zakotveno i přenesení odpovědnosti za předmět leasingu (včetně údržby a oprav) i rizik vztahujících se k předmětu leasingu (poškození, pokles tržní hodnoty předmětu leasingu) z poskytovatele finančního leasingu na jeho uživatele. Minimální doba trvání finančního leasingu je odvozena od minimální doby odpisování hmotného majetku uvedené v § 30 odst. 1 zákona nebo doby odpisování podle § 30a nebo 30b zákona v okamžiku uzavření smlouvy (u odpisové skupiny 2 až 6 podle přílohy č. 1 k zákonu lze tuto dobu zkrátit o 6 měsíců), tzn., že byla rozšířena i na 4. až 6. odpisovou skupinu. Dle přechodných ustanovení bude toto ustanovení aplikováno na smlouvy o finančním leasingu, u kterých byl předmět finančního leasingu uživateli přenechán ve stavu způsobilém obvyklému užívání v době od 1.ledna do 31.prosince 2014.
- **§ 21f** zákona – **vklady majetku do svěřenských fondů**

Nové ustanovení navazuje na zrušení ustanovení § 18 odst. 2 písm. e) zákona a stanoví, že na vyčlenění majetku do svěřenského fondu i na zvýšení majetku svěřenského fondu smlouvou nebo pořízením pro případ smrti se pro účely zákona nahlíží obdobně jako na vklad do obchodní korporace a nelze je tak považovat za bezúplatné nabytí majetku (bezúplatný příjem). Toto vyčlenění nepodléhá zdanění, neboť je pouze rozvahovou operací, a proto se neprojeví finálně v základu daně. Ustanovení se vztahuje i na fundace a ústavy, jejichž daňový režim doposud vycházel pouze z právních předpisů upravujících účetnictví.

Předmětná úprava eliminuje restriktce plynoucí z aplikace ustanovení § 27 písm. j), § 25 odst. 1 písm. i) zp) a zq) zákona spočívající v nemožnosti odpisovat majetek svěřenským fondem a dále v nemožnosti uplatnění částek ve výši účetních odpisů, resp. nákladů při

spotřebě neodpisovaného majetku v základu daně z příjmů svěřenských fondů u majetku vyčleněného do svěřenského fondu. Dle přechodných ustanovení lze toto ustanovení použít již pro zdaňovací období započaté v roce 2014.

Položky zvyšující výsledek hospodaření

- **§ 23 odst. 3 písm. a) bod 12. zákona – dodanění neuhrazených „polhůtních závazků“**
Lhůta pro dodanění neuhrazeného závazku po splatnosti je zkrácena z 36 měsíců na 30 měsíců od splatnosti pohledávky. Změna váže na úpravu ustanovení § 8a zákona o rezervách, která zkracuje období, po jehož uplynutí lze tvořit opravné položky k nepromlčeným pohledávkám ve výši 100 %, na 30 měsíců a která vychází z úpravy obecné promlčecí lhůty v zákoně č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, která činí tři roky. Podle přechodného ustanovení se nový režim použije pro pohledávky splatné po účinnosti této novely.
- **V § 23 odst. 3 písm. a) bod 15. zákona** dochází k upřesnění daňových dopadů při změnách účetních metod. Základ daně se zvyšuje pouze u takové změny účetní metody, která ovlivňuje základ daně z příjmů. Příkladem změny účetní metody, která nevede k uvedenému daňovému dopadu, je např. začátek účtování o odložené dani, změna metody tvorby účetních opravných položek apod. Analogicky je upraven § 23 odst. 3 písm. b) bod 6 zákona.
- **§ 23 odst. 3 písm. a) bod 18. zákona**
Vzhledem k doplnění možnosti zvýšení základu daně z příjmů v tom zdaňovacím období, kdy došlo k porušení podmínek při uplatnění odpočtu na podporu výzkumu a vývoje (odpočet úplaty u finančního leasingu hmotného movitého majetku související s realizací projektu výzkumu a vývoje), nemusí takto poplatník činit formou dodatečného daňového přiznání. Dle přechodných ustanovení lze toto ustanovení použít již pro zdaňovací období započaté v roce 2014.

Daňové dopady při přeměnách obchodních korporací

Doplněním a změnou textu **§ 23a** a **§ 23c** zákona (nahrazení pojmu „obchodní společnost“ pojmem „obchodní korporace“) došlo k rozšíření možnosti aplikace uvedených ustanovení i na družstva.

Dále je umožněn převod daňové ztráty i v případech násobných převodů obchodních závodů, resp. násobných fúzí nebo rozdělení obchodních společností. V návaznosti na úpravu ustanovení § 23a a § 23c zákona byla provedena změna v ustanovení § 38na zákona, která obsahuje podmínky pro uplatnění převedených daňových ztrát. Podle § 38na odst. 4, resp. odst. 6 zákona, může při splnění stanovených podmínek odečíst daňovou ztrátu od základu daně i ten poplatník, který ji převzal od poplatníka, který ji převzal od poplatníka, kterému byla daňová ztráta vyměřena. Dle přechodných ustanovení lze převzetí daňové ztráty u družstev podle § 23a odst. 5 písm. b) a § 23c odst. 8 písm. b) zákona provést poprvé u daňové ztráty vyměřené za zdaňovací období započaté v roce 2015.

Daňově účinné a daňově neúčinné náklady:

- **§ 24 odst. 2 písm. y) zákona**

Úprava uvedeného ustanovení navazuje na úpravu zákona o rezervách, který nově umožňuje daňově účinnou tvorbu opravných položek také u pohledávek, které sice nebyly při svém vzniku zaúčtovány do výnosů, ale byly řádně zdaněny. Daňový odpis je umožněn i u pohledávek, o kterých bylo při jejich vzniku účtováno v souladu s právními předpisy upravujícími účetnictví snížením zaúčtovaných nákladů (např. při přefakturaci) nebo o pohledávky, o kterých bylo v důsledku oprav minulých období účtováno rozvahově, a o celou hodnotu byl zvýšen výsledek hospodaření v tom zdaňovacím období, kdy pohledávka vznikla.

Dle přechodných ustanovení lze použít toto ustanovení již pro zdaňovací období započaté v roce 2014.

- **§ 24 odst. 2 písm. zc) zákona**

Výdaje, které nejsou výdaji (náklady) na dosažení, zajištění a udržení příjmů, lze daňově uplatnit pouze v případě, jsou-li poplatníkem zcela nebo zčásti určeny k přeúčtování jiné osobě nebo je tato osoba povinna je uhradit na základě závazku nebo na základě jiného právního předpisu, a to jen do výše souvisejících příjmů (výnosů). Pro aplikaci tohoto ustanovení postačí, pokud má poplatník na proplacení právo.

Dle důvodové zprávy nelze toto ustanovení aplikovat, pokud má nedaňový výdaj zvláštní daňový režim, tj. zejména režim rezerv, opravných položek, nabývacích cen podílů, pohledávek, výdajů na spotřebované pohonné hmoty formou paušálu, oceňovacích rozdílů, finančního leasingu, odpisů. Úprava tohoto ustanovení má za cíl aplikovat toto ustanovení pouze na tzv. „přefakturace“.

- **§ 25 odst. 1 písm. i), t), zp) a zq) zákona**

Dochází k zúžení původně uvedených titulů bezúplatných příjmů na příjmy získané darováním. Dle přechodných ustanovení lze § 25 odst. 1 písm. i), zp) a zq) zákona použít již pro zdaňovací období započaté v roce 2014.

Majetek vyloučený z odpisování

Ustanovení § 27 písm. j) zákona vylučuje z odpisování majetek nabytý darováním, jehož nabytí bylo od daně z příjmů osvobozeno nebo nebylo předmětem daně (původní znění se týkalo bezúplatného nabytí). Nové znění se již netýká dědictví nebo odkazu, jsou zrušeny výjimky týkající se fyzických osob. Dle přechodných ustanovení lze použít toto ustanovení již na hmotný majetek nabytý po 1. lednu 2014.

Daňové dopady rozpuštění rezervního fondu

- **§ 36 odst. 2 písm. i) zákona**

Tato úprava reaguje na změnu vzniklou přijetím zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích (dále jen „ZOK“), ve kterém již dále není stanovena povinnost obchodních korporací vytvářet a udržovat rezervní fond (popř. nedělitelný fond v případě družstva), s výjimkou tvorby zvláštního rezervního fondu podle § 311, § 316 a § 317 ZOK. Proto mohou obchodní korporace (po úpravě stanov, rozhodnutí valné hromady) již existující rezervní fond zrušit a zdroje v něm použít na jiné účely, než pro které byl původně tvořen nebo je rozdělit mezi členy obchodní korporace. Při rozpuštění části rezervního fondu tvořeného ze

zisku po zdanění podléhá výplata srážkové dani ve výši 15 %. Při následném rozpuštění části rezervního fondu tvořeného při vzniku společnosti nepodléhá zdanění výplata společníkovi.

- **§ 19 odst. 1 písm. zf) zákona**

V případě, že bude rezervní fond rozpouštět dceřiná společnost, bude při splnění podmínek stanovených ve směrnici Rady 90/435/EHS ze dne 23. 6. 1990 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států, ve znění směrnice Rady 2003/123/ES a směrnice Rady 2006/98/ES příjem mateřské společnosti z rozpouštění té části rezervního fondu, který byl tvořen ze zisku po zdanění obchodní společnosti, osvobozen. Dle přechodných ustanovení lze toto ustanovení použít již pro zdaňovací období započaté v roce 2014.

Zvláštní ustanovení o penále v souvislosti s možností uplatnění vyšších částek odčitatelných položek od základu daně

Původní text ustanovení § 38p zákona byl vypuštěn a nahrazen novým zněním ve věci výpočtu penále jako sankce pro případ, že daňový subjekt uplatňuje odčitatelné položky podle § 34 zákona v doměňovací řízení vedeném z úřední moci za účelem změny poslední známé daně, především v rámci postupu k odstranění pochybností nebo daňové kontroly, jakož i případného odvolacího řízení. Jedná se o zvláštní ustanovení o penále ve vztahu k obecnému § 251 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, přičemž při výpočtu penále se bude postupovat tak, jako kdyby nebyly příslušné odčitatelné položky uplatněny.

Zákon o rezervách

- V **§ 2 odst. 6 a 7** je nově umožněno poplatníkům daně z příjmů právnických osob (u pohledávek, které byly při jejich vzniku zaúčtovány podle právních předpisů upravujících účetnictví) tvořit zákonné opravné položky i u pohledávek, o kterých nebylo účtováno ve výnosech. Jedná se o pohledávky, o kterých bylo při jejich vzniku účtováno snížením zaúčtovaných nákladů (např. při přefakturaci) a dále o pohledávky, o kterých bylo účtováno v důsledku oprav minulých období rozvahově, a které byly řádně zdaněny. Dle přechodných ustanovení lze použít toto ustanovení pro zdaňovací období započaté v roce 2014.
- Úprava v **§ 8 odst. 1** sjednocuje znění § 8 a § 8a ve vztahu k pohledávkám za spojenými osobami tak, aby v obou ustanoveních byl rozhodující okamžik vzniku pohledávky.
- Nové znění **§ 8a odst. 1** umožňuje tvořit opravné položky k nepromlčeným pohledávkám ve výši 100 % již po 30 měsících od konce sjednané doby splatnosti. Zkrácení této doby z původních 36 měsíců bylo vyvoláno zněním nového občanského zákoníku, dle kterého je obecná promlčecí lhůta tři roky (§629). Dle přechodných ustanovení lze použít pro pohledávky splatné od 1. ledna 2014.