

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 **fyzických osob a plátců daně**.

Změna v postavení plátce daně u zaměstnanců pronajatých prostřednictvím zahraniční agentury práce

Dochází ke změně v § 6 odst. 2, § 38c odst. 2 a § 38h odst. 10 ZDP, a to „kdo je plátcem ze závislé činnosti“ v situaci mezinárodního pronájmu pracovní síly.

Český ekonomický zaměstnavatel, tj. uživatel pronajatých pracovníků, v situaci, kdy jsou mu pronajati pracovníci zahraniční agenturou práce se sídlem nebo bydlištěm v jiném členském státě Evropské unie (EU) nebo státě tvořícím Evropský hospodářský prostor (EHP), která má na území České republiky organizační složku, jejímž předmětem činnosti je zprostředkování zaměstnání na základě povolení podle zákona upravujícího zaměstnanost, již nebude od 1. 1. 2015 v postavení plátce daně ve vztahu k těmto pronajatým zaměstnancům. Povinnosti plátce daně v těchto případech od tohoto data plní organizační složka (stálá provozovna) zahraniční agentury práce, která je formálně právním zaměstnavatelem pronajímaných zaměstnanců.

Pokud nejsou splněny všechny výše uvedené podmínky, zdaňuje se jako doposud, tzn. u ekonomického zaměstnavatele.

Zdanění příspěvků zaměstnavatele a zamezení snižování daňového základu poplatníka v případě předčasného výběru pojistného na životní pojištění

Dochází k úpravě ustanovení § 6 odst. 9 písm. p) bod 3 a § 15 odst. 6 zákona. Daňové zvýhodnění u soukromého životního pojištění bude umožněno těm poplatníkům, kteří ke stávající smlouvě s pojišťovnou doloží, že v průběhu trvání smlouvy nejsou umožněny výběry, a to až do věku 60 let klienta při současném splnění podmínky trvání smlouvy min. 60 měsíců. V případě nesplnění této podmínky nebude od daně osvobozen příspěvek zaměstnavatele a poplatník si nebude moci snižovat daňový základ až o 12 000 Kč.

Pokud k výběru dojde před rokem, kdy pojištěný dosáhne věku 60 let nebo před skončením doby 60 kalendářních měsíců od uzavření smlouvy, je povinností poplatníka dodat:

- příspěvky zaměstnavatele od daně osvobozené,
- částky, o které si snižoval svůj daňový základ,

a to za zdaňovací období, kdy k výběru došlo a v uplynulých 10 letech, počínaje rokem 2015.

Zápůjčky od zaměstnavatele

Do **§ 6 odst. 9** zákona bylo doplněno nové **písm. v)**, kterým se omezuje osvobození majetkového prospěchu plynoucího zaměstnanci z bezúročné zápůjčky, a to u nesplacených zůstatků z těchto zápůjček (jistin) až do úhrnné výše jistin 300 000 Kč od téhož zaměstnavatele. Majetkový prospěch ve výši úroku obvyklého, který se zaměstnanci zdaní jako příjem ze závislé činnosti, se vypočte pouze z částky přesahující stanovený limit.

Zdaňování vybraných autorských honorářů srážkovou daní

Dle **§ 7 odst. 6** zákona budou opět samostatným základem daně příjmy autorů za příspěvky do novin, časopisu, rozhlasu nebo televize podléhající srážkové dani tak, jak tomu bylo do konce roku 2013, oproti roku 2013 došlo ke změně výše příjmů z původních 7 000 Kč na 10 000 Kč dle **§ 7 odst. 6** zákona - platí pro zdaňovací období 2015.

Paušální výdaje pro osoby s příjmy ze samostatné činnosti

V **§ 7 odst. 7** zákona se nově omezuje maximální výše výdajů z příjmů dle písm. a) a b). Platí pro zdaňovací období roku 2015.

paušálních výdaj	dle ustanovení zákona	maximální odpočet
80 %	§ 7 odst. 7 písm. a)	1,6 mil Kč (80 % z mezního příjmu stanoveného ve výši 2 mil. Kč)
60 %	§ 7 odst. 7 písm. b)	1,2 mil. Kč (60 % z mezního příjmu stanoveného ve výši 2 mil. Kč)

Rodinný závod

Do **§ 13 zákona** je zapracována úprava týkající se **osob, které se podílejí na provozu rodinného závodu**.

Člen rodiny zúčastněný na provozu rodinného závodu je dle tohoto ustanovení spolupracující osobou. Stejně je možné rozdělit příjmy a výdaje mezi poplatníka a s ním spolupracující osoby, a to za splnění podmínek stanovených v **§ 13 zákona**.

Slevy na dani

Dle **§ 35ba odst. 1 písm. a)** zákona si mohou **od roku 2015 uplatnit slevu na dani i osoby pobírající starobní důchod**. Na základě nálezů Ústavního soudu vráceno uplatnění slevy již za roky 2013 a 2014. V této souvislosti opět dochází k povinnosti zdanit pravidelně vyplácené důchody v případě, kdy součet příjmů poživatele pravidelně vypláceného důchodu, příjmů ze závislé činnosti, samostatné činnosti a příjmů z nájmu (s výjimkou příjmů od daně osvobozených a příjmů, z nichž je daň vybírána srážkou podle zvláštní sazby daně) přesáhne ve zdaňovacím období částku **840 000 Kč**.

V **§ 35ba odst. 1** zákona se doplňuje nové **písm. g)**, kterým **se zavádí nová sleva na dani za umístění dítěte v zařízení péče o děti předškolního věku**. Slevu za umístění dítěte

(podmínky jsou blíže specifikovány v § 35bb zákona) lze poprvé uplatnit za zdaňovací období 2014, a to u zaměstnavatele v rámci ročního zúčtování záloh příp. v rámci daňového přiznání. Jedná se o roční slevu na dani, kterou může v rámci jedné společně hospodařící domácnosti na to samé vyživované dítě uplatnit pouze jeden z poplatníků, a to až do výše prokázaných výdajů za umístění dítěte (mimo stravného). Za zdaňovací období 2014 může poplatník uplatnit výdaje za umístění dítěte v zařízení péče o děti předškolního věku včetně mateřské školy podle školského zákona (jedná se např. i o firemní či soukromou školku, dále pak jiné obdobné zařízení jako je např. lesní školka, soukromé jesle, či dětské centrum v případě, že provozuje mateřskou školku s výjimkou zájmových kroužků - tyto mají vzdělávací charakter), pokud jím nebyly uplatněny jako výdaj podle § 24 zákona, až do výše minimální mzdy tj. za zdaňovací období 2014 max. do výše 8 500 Kč. Nárok na slevu poplatník prokazuje potvrzením zařízení péče o děti předškolního věku včetně mateřské školy o výši vynaložených výdajů za umístění vyživovaného dítěte poplatníka v těchto zařízeních.

Daňové zvýhodnění

V § 35c odst. 1 zákona došlo ke zvýšení daňového zvýhodnění na druhé, třetí a další vyživované dítě. Smyslem úpravy je zajištění nároku podle § 35c zákona na daňové zvýhodnění na více dětí vyživovaných poplatníkem v rámci jedné společně hospodařící domácnosti v nové diferencované výši „podle počtu vyživovaných dětí“.

<u>Ve výši na jedno dítě:</u>	13 404 Kč ročně /měsíčně 1 117 Kč
<u>Ve výši na druhé dítě:</u>	15 804 Kč ročně/měsíčně 1 317 Kč
<u>Ve výši na třetí a další dítě:</u>	17 004 Kč ročně/ měsíčně 1 417 Kč

- Je-li v jedné společně hospodařící domácnosti vyživováno více dětí, posuzují se pro účely tohoto ustanovení (§ 35c a § 35d zákona) dohromady.
- Výše požadovaného daňového zvýhodnění není závislá na pořadí narozených dětí, ale jedná se o dohodu poplatníků.
- V případě, že poplatník uplatňuje daňové zvýhodnění u zaměstnavatele, vyplní pro zdaňovací období 2015 nový vzor tiskopisu Prohlášení poplatníka daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti – vzor č. 24.

V zákoně je dále v § 35c upřesněno, že:

- za vyživované dítě se nově považuje i **dítě, které přestalo být z důvodu nabytí plné svéprávnosti nebo zletilosti v pěstounské péči** (tj. péče, která nahrazuje péči rodičů), jestliže nadále žije ve společně hospodařící domácnosti se svým bývalým pěstounem a soustavně se připravuje na budoucí povolání,
- dále se v § 35c zákona upřesňuje, že jde-li o daňové zvýhodnění **na dítě druhého z manželů**, k uplatnění nároku postačí, aby toto dítě s nevlastním rodičem žilo ve společně hospodařící domácnosti. Jedná-li se však, ale o **vlastního vnuka nebo vnuka druhého z manželů**, je třeba, aby poplatník nejen s tímto vnukem žil ve společně hospodařící domácnosti, ale další podmínkou pro uplatnění prarodičem je, aby jeho rodiče neměli „dostatečné příjmy“, ze kterých by mohli daňové zvýhodnění na toto dítě uplatnit,
- zahrne-li poplatník příjmy zdaněné v průběhu zdaňovacího období srážkou podle zvláštní sazby daně do ročního základu daně v daňovém přiznání, tyto příjmy se **započtou** do limitu pro výplatu daňového bonusu stanoveného ve výši šestinásobku minimální mzdy,

- v § 35c odst. 5 zákona se rozšiřuje skupina poplatníků (daňových nerezidentů), která může v rámci daňového přiznání uplatnit daňové zvýhodnění, a to o rezidenty Lichtenštejnska. Dále se v tomto ustanovení z důvodu snížení administrativní zátěže poplatníků zrušuje povinnost dokládat pro účely uplatnění daňového zvýhodnění u daňových nerezidentů výši příjmů ze zdrojů v zahraničí na tiskopise vydaném Ministerstvem financí. Tito poplatníci mají i nadále povinnost výši zahraničních příjmů prokázat potvrzením zahraničního správce daně, forma však od roku 2015 není stanovena.
- V souvislosti s výše uvedenými změnami byla upřesněna i ustanovení § 38k odst. 4 písm. c), kde poplatník u zaměstnavatele nově prohlašuje, jaký je počet vyživovaných dětí v rámci jeho společné domácnosti (nutno posuzovat v kontextu § 35c odst. 6 zákona) a nově je upraveno prokazování nároku v § 38l odst. 3 písm. c) zákona.

Omezení možnosti uplatnění odčitatelných položek, slev na dani a daňového zvýhodnění pro nerezidenty, kteří jsou mimo státy EU a EHS. Od 1. 1. 2015 mohou odčitatelné položky, slevy na dani a daňové zvýhodnění uplatnit pouze rezidenti EU a EHS, pokud splní současně podmínku 90% příjmů z České republiky.

Zálohy

Podle **§ 38a zákona zálohy neplatí zůstavitel ode dne jeho smrti**. Toto ustanovení se vztahuje jak na daňovou povinnost vzniklou před úmrtím zůstavitele, i na daňovou povinnost vzniklou ode dne úmrtí zůstavitele (včetně) do dne předcházejícího dni skončení řízení o pozůstalosti (včetně).

Povinnost podat daňové přiznání

V § 38g odst. 4 zákona dochází ke změně v povinnosti podat přiznání k dani z příjmů fyzických osob v případě solidárního zvýšení daně u zálohy na daň podle § 38ha zákona. Daňové přiznání za zdaňovací období 2014 není povinen podat poplatník, u kterého byly zálohy/záloha na daň ve zdaňovacím období 2014 zvýšena o solidární zvýšení daně podle § 38ha zákona, avšak jeho daň se nezvyšuje o solidární zvýšení daně podle § 16a zákona. Tomuto poplatníkovi je možné provést roční zúčtování záloh.

Daňové přiznání podávané osobou spravující pozůstalost

V § 38ga písm. b) zákona je doplněna úprava týkající se daňového přiznání podávané osobou spravující pozůstalost. Podává-li osoba spravující pozůstalost daňové tvrzení týkající se daňové povinnosti zůstavitele vzniklé ode dne jeho smrti do dne předcházejícího dni skončení řízení o pozůstalosti, nemůže uplatnit nezdánitelnou část základu daně, položku odčitatelnou od základu daně, **s výjimkou daňové ztráty (§ 34 odst. 1 zákona)**, slevu na dani, daňové zvýhodnění.

Lhůty spojené s ročním zúčtováním záloh z příjmů ze závislé činnosti § 38ch a § 35d zákona

Lhůty spojené s ročním zúčtováním záloh a daňového zvýhodnění se oproti zdaňovacímu období 2013 nemění (tzn. znění v zákoně pro zdaňovací období 2014 se nepoužije), z toho je zřejmé, že roční zúčtování záloh plátce daně provede za zdaňovací období 2014 v termínu do 31. 3. 2015, přeplatky z ročního zúčtování záloh a doplatky na daňovém bonusu vrátí (vyplatí) spolu se mzdou za březen 2015.

Zvláštní ustanovení o pokutě za opožděné tvrzení daně podle § 38o zákona

Ustanovení **§ 38o** zákona je speciální ustanovení vůči § 250 daňového řádu. Ustanovení zabraňuje nepřiměřené tvrdosti v případech, kdy převážná část příjmů plyne ze závislé činnosti. Je-li část dílčího základu daně z příjmů ze závislé činnosti, ze kterých plátce daně sráží zálohu na daň, vyšší než 50 % celkového základu daně, snižuje se pokuta za opožděné tvrzení daně u daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob **na desetinu** - platí pro zdaňovací období 2015.

Zvláštní ustanovení o penále podle § 38p zákona

Do zákona o daních z příjmů byl v **§ 38p** zákona nově upraven výpočet penále. Vychází se z částky daně tak, jak by byla stanovena oproti poslední známé dani, pokud by nebyly v rámci postupu vedoucího k doměření této daně z moci úřední dodatečně poplatníkem uplatněny vyšší částky odčitatelných položek podle **§ 34 zákona** (daňová ztráta, odpočet na podporu výzkumu a vývoje nebo odpočet na podporu odborného vzdělávání).

Úprava lhůt pro stanovení daně

V případech, kdy zemědělský podnikatel nesplní podmínku pokračování v zemědělské činnosti po zákonem stanovenou dobu 3 let od doby převedení příslušného majetku, dochází k úpravě lhůt pro stanovení daně podle **§ 38r** zákona.

Nová oznamovací povinnost týkající se osvobozených příjmů

Nové ustanovení **§ 38v** zákona zavádí poplatníkům daně z příjmů fyzických osob oznamovací povinnost týkající se osvobozených příjmů. Jedná se o osvobozené příjmy dle § 4 a 4a a také podle § 6 a § 10 zákona. Poplatník bude oznamovat osvobozený příjem **vyšší než 5 mil Kč (příjem se posuzuje jednotlivě)**, a to nejpozději do konce lhůty pro podání daňového přiznání za zdaňovací období, ve kterém příjem obdržel. Oznámení nemá předepsaný tiskopis, lze jej učinit písemně, ústně do protokolu nebo datovou zprávou. To neplatí pro případy, kdy si tyto informace může správce daně získat z rejstříků či evidencí, do kterých má přístup a které zveřejní na úřední desce - platí pro zdaňovací období 2015. S nově zavedenou povinností souvisí pokuta za neoznámení osvobozeného příjmu **§ 38w zákona**.