

ZÁPIS Z JEDNÁNÍ KOORDINAČNÍHO VÝBORU S KOMOROU DAŇOVÝCH PORADCŮ ČR ZE DNE 29. 04. 2026

PŘÍSPĚVKY UZAVŘENY KE DNI 29. 04. 2026

Spotřební daně

638/29.04.26 Uplatnění spotřební daně u olejů, které jsou určeny pro výrobu PHM 3

Předkládají: Ing. Pavla Polanská, daňový poradce, č. osv. 4293
Ing. Milan Tomíček, Ph.D., daňový poradce, č. osv. 1026

639/29.04.26 Uplatnění spotřební daně u ztrát minerálních olejů 7

Předkládají: Ing. Pavla Polanská, daňový poradce, č. osv. 4293
Ing. Milan Tomíček, Ph.D., daňový poradce, č. osv. 1026
Ing. Jevgenija Bajzíkova, daňový poradce, č. osv. 5063

Daň z příjmů

641/29.04.26 Aplikace daňového odpočtu na výzkum a vývoj podle úpravy účinné od 1. ledna 2026 16

Předkládají: Martin Kopecký, daňový poradce, ev. č. 3826
Ladislav Morc, daňový poradce, ev. č. 5473

625/30.04.25 Osvobození příjmů z úplatného převodu kryptoaktiv 37

Předkládají: Ing. Bc. Jiří Nesrovnal, daňový poradce, č. osv. 1757
Ing. Matěj Nešleha, daňový poradce, č. osv. 5045

ODLOŽENÉ PŘÍSPĚVKY

DPH

632/10.12.25 Vybrané problémy při uplatnění DPH u zboží určeného k likvidaci s následným prodejem zboží v souvislosti s likvidací

Předkládají: JUDr. Ing. Martin Kopecký, daňový poradce, č. osv. 3826
Ing. Jevgenija Bajzíkova, daňový poradce, č. osv. 5063
Ing. Štěpán Eichinger, daňový poradce, č. osv. 5759

636/25.02.26 Uplatnění DPH u činností dle plánovací smlouvy

Předkládají: Ing. Stanislav Kryl, daňový poradce, č. osv. 3353
Bc. Daniel Dvořáček, daňový poradce, č. osv. 6208

Daň z příjmů

640/29.04.26 Výklad pojmu bytová potřeba pro účely osvobození od daně z příjmů fyzických osob při prodeji vybraných nemovitých věcí

Předkládají: Ing. Štěpán Eichinger, daňový poradce, č. osv. 5759
Ing. Bc. Jiří Nesrovnal, daňový poradce, č. osv. 1757
Ing. Lenka Nováková, daňový poradce, MBA, č. osv. 4991

626/30.04.25 Srovnatelnost českých a zahraničních nadačních a trustových struktur

Předkládá: Mgr. Zenon Folwarczny, daňový poradce, č. osv. 3661

622/11.12.24 Osvobození vybraných bezúplatných příjmů od daně z příjmů u veřejně prospěšných poplatníků

Předkládá: Ing. Martin Bureš, daňový poradce, č. osv. 4964

Projednávání příspěvku bylo přerušeno a jeho projednání je dlouhodobě odloženo.

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN KE DNI 29. 04. 2026**Spotřební daně****638/29.04.26 Uplatnění spotřební daně u olejů, které jsou určeny pro výrobu PHM**

Předkládají: Ing. Pavla Polanská, daňový poradce, č. osv. 4293
Ing. Milan Tomíček, Ph.D., daňový poradce, č. osv. 1026

Cílem předkládaného příspěvku je vyjasnit obrat „určeny pro pohon motorů, pro výrobu tepla nebo pro výrobu směsí uvedených v odstavci 2“ ve vazbě na minerální oleje vymezené v § 45 odst. 3 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních (dále jen „ZoSD“). Příspěvek reaguje na stále se rozšiřující segment alternativních biopaliv, vč. rozšiřující se způsoby jejich získání a výroby.

Příspěvek se nezabývá výrobou minerálních olejů, ke které dochází zpracováním odpadních olejů, které jsou předmětem daně dle § 45 odst. 1 písm. d) ZoSD (tzn. kódy nomenklatury 2710 91 až 2710 99).

Minerální oleje, které jsou předmětem daně dle § 45 odst. 3 ZoSD jsou oproti jiným minerálním olejům specifické mj. jejich vymezením. Tyto minerální oleje jsou jako předmět daně vymezeny:

- kódem nomenklatury,
- kódem nomenklatury a účelem použití pro pohon motorů, pro výrobu tepla nebo pro výrobu směsí uvedených v § 45 odst. 2 ZoSD, nebo
- kombinací výše uvedeného a dalším slovním popisem.

U všech minerálních olejů dle § 45 odst. 3 ZoSD povinnost daň přiznat a zaplatit vznikne při jejich uvedení do volného daňového oběhu pouze při naplnění podmínek § 45 odst. 4 ZoSD, tzn. jsou-li tyto minerální oleje určeny k použití, nabízeny k prodeji nebo používány pro pohon motorů, pro výrobu tepla nebo pro výrobu směsí uvedených v § 45 odst. 2 ZoSD.

Ustanovení § 45 odst. 2 ZoSD vymezuje jako předmět daně mj. směsi „tradičních“ pohonných hmot s biosložkami.

Popis problému

Dle názoru předkladatelů dochází k výkladové nejasnosti ohledně významu obratu „určeny k použití“, resp. „určeny pro“ v situaci, kdy je obchodován olej, který je určený pro výrobu pohonných hmot, resp. směsí uvedených v § 45 odst. 2 ZoSD, ale než bude možné daný olej k tomuto účelu použít, musí být předmětem ještě minimálně jedné zpracovatelské operace, aby z něho vznikl produkt, který lze již využít právě např. pro výrobu směsí uvedených v § 45 odst. 2 ZoSD. Zároveň je však zřejmé, že jediným účelem jakéhokoliv dalšího zpracování je konečné použití daného oleje pro pohon motorů, resp. pro výrobu směsí dle § 45 odst. 2 ZoSD.

Příkladem může být použitý kuchyňský olej spadající do kódu nomenklatury 1507 až 1518 (dle našich informací i použitý kuchyňský olej v některých případech spadá do těchto kódů; tzn. nejedná se o tzv. odpadní olej kódu nomenklatury 2710 91 až 271099,

kteřý je předmětem daně dle § 45 odst. 1 písm. d) ZoSD). Oleje spadající do kódu nomenklatury 1507 až 1518 jsou dle § 45 odst. 3 písm. a) ZoSD předmětem spotřební daně pouze v případě, že jsou určeny pro pohon motorů, výrobu tepla nebo pro výrobu směsí uvedených v § 45 odst. 2 ZoSD.

Je otázkou, zda je nutno tyto oleje považovat za minerální oleje, které jsou předmětem daně dle § 45 odst. 3 písm. a) ZoSD již v okamžiku, kdy jsou tyto oleje dodávány (prodávány) za budoucím účelem jejich použití pro pohon motorů, ev. výrobu směsí, ale ještě, než dojde k jejich faktickému použití pro tyto účely, musí podstoupit zpracovatelskou operaci (operace), které toto použití umožní z technologického hlediska (nehledě na to, kdo tuto další zpracovatelskou operaci provede). Přičemž je nezpochybnitelné, že tyto zpracovatelské operace jednoznačně vedou k následnému použití těchto olejů pro pohon motorů, resp. výrobu směsí dle § 45 odst. 2 ZoSD. Tzn. jedná se o situaci, kdy je olej sice dodáván za budoucím účelem, se kterým ZoSD spojuje vznik předmětu daně (ev. další dopady), ale fakticky k tomuto účelu olej zatím nemůže být použit a je použit pro výrobu jiného produktu, než jsou směsi uvedené v § 45 odst. 2 ZoSD (a teprve tento produkt je použit pro výrobu těchto směsí).

Nebo, zda se olej kódu nomenklatury 1507 až 1518 stává minerálním olejem dle § 45 odst. 3 písm. a) ZoSD, tzn. minerálním olejem určeným k pohonu motorů (resp. výrobu směsí dle § 45 odst. 2 ZoSD), až okamžikem, kdy jeho technologické vlastnosti odpovídají požadavkům příslušné legislativy na složku pohonné hmoty (tzn. z technologického hlediska již může být bez dalších úprav použit pro pohon motorů, resp. pro výrobu směsí uvedených v § 45 odst. 2 ZoSD), neboť již byly ukončeny všechny zpracovatelské operace, která umožní daný olej pro tyto účely použít) a současně je k tomuto účelu užíván ve smyslu § 45 odst. 3 písm. a) ZoSD (tzn. je k tomuto účelu předán, přepravován, skladován, prodán nebo je s ním za tímto účelem jinak nakládáno) .

Dle našeho názoru je nutno postupovat dle varianty popsané v předcházejícím odstavci. Jestliže tedy bude např. firma provozovat sběr použitého kuchyňského oleje, který podrobí čistícím operacím (přičemž takto „vyčištěný“ olej však ještě nelze využít pro pohon motoru, resp. pro výrobu směsí uvedených v § 45 odst. 2 ZoSD s ohledem na jeho vlastnosti) a následně jej prodá jinému zpracovateli, který tento použitý kuchyňský olej zpracuje tak, aby mohl být použit např. pro výrobu směsí uvedených v § 45 odst. 2 ZoSD, u firmy zabývající se sběrem použitého kuchyňského oleje na tyto oleje nedopadne § 45 odst. 3 a 5 ZoSD, tzn. tyto oleje nebudou předmětem ZoSD, přestože ze související dokumentace bude jednoznačné, že olej je prodáván za účelem jeho budoucího použití pro pohon motorů, resp. pro výrobu směsí dle § 45 odst. 2 ZoSD.

Oleje kódu nomenklatury 1507 až 1518 byly použity pouze jako příklad pro vysvětlení problému. S ohledem na variabilitu biosložek přidávaných do pohonných hmot (případně též do paliv pro výrobu tepla) nelze závěry tohoto příspěvku omezit pouze na oleje kódu nomenklatury 1507 až 1518, ale tyto závěry musí být platné pro jakoukoliv obdobnou situaci.

Popsaný problém se v praxi týká například i surového metylesteru mastných kyselin (MEFA), který se vyrábí transesterifikací rostlinných olejů. Tento produkt je důležitý pro výrobu biopaliv (zejména HVO a FAME). Surovinou pro výrobu MEFA jsou oleje,

glycerin a další doplňkové suroviny. V souvislosti s problémem popsáním výše vzniká otázka, zda i MEFA je předmětem spotřební daně, buď ve vazbě na kód nomenklatury (a tudíž jeho zařazení mezi oleje dle § 45 odst. 3 ZoSD) nebo dle § 45 odst. 5 ZoSD, a to od okamžiku, kdy je nezpochybnitelné, že je MEFA určeno a prodáváno pro výrobu biopaliva, přestože MEFA ještě musí být podrobena dalším zpracovatelským operacím, aby se stalo biopalivem, které již může být použito pro pohon motorů, výrobu tepla nebo směsí uvedených v § 45 odst. 2 ZoSD.

Návrh závěru

V případě, že ZoSD v oblasti spotřební daně z minerálních olejů používá obrat „pokud jsou určeny pro pohon motorů, pro výrobu tepla, nebo pro výrobu směsí uvedených v odstavci 2“, týká se toto pouze těch substancí, které lze bez jakéhokoliv dalšího zpracování použít buď přímo pro pohon motorů (ev. výrobu tepla) nebo pro výrobu směsí dle § 45 odst. 2 ZoSD.

V případě, že daný olej musí být nejdříve podroben zpracovatelské operaci, aby teprve následně mohl být použit pro pohon motorů (ev. výrobu tepla) nebo pro výrobu směsí dle § 45 odst. 2 ZoSD, nedopadá daný obrat na tento olej bez ohledu na to, že v budoucnu (po provedení zpracovatelské operace či operací) bude tento olej jednoznačně použit pro pohon motorů (ev. výrobu tepla) nebo pro výrobu směsí dle § 45 odst. 2 ZoSD a bez ohledu na to, že je v daném okamžiku prodáván ve vazbě na uvedené budoucí použití.

Výše uvedený výklad se uplatní ve vazbě na vymezení předmětu daně dle § 45 odst. 3, 5 a 6 ZoSD, tak ve vazbě na vznik povinnosti spotřební daň z daného oleje přiznat a zaplatit dle ustanovení § 45 odst. 4 ZoSD, které váže vznik povinnosti daň přiznat a zaplatit na situaci, kdy jsou minerální oleje dle § 45 odst. 3 ZoSD určeny k použití, nabízeny k prodeji nebo používány pro pohon motorů, výrobu tepla nebo pro výrobu směsí uvedených v § 45 odst. 2 ZoSD.

Výše uvedený výklad se uplatní rovněž ve vazbě na ustanovení § 46 odst. 1 písm. b), c) a d) ZoSD, která váže vznik povinnosti daň přiznat a zaplatit na použití minerálních olejů dle § 45 odst. 3 na jejich použití nebo prodej pro pohon motorů, výrobu tepla nebo výrobu směsí uvedených v § 45 odst. 2 ZoSD, na použití či prodej minerálních olejů dle § 45 odst. 5 ZoSD pro pohon motorů a na použití či prodej minerálních olejů dle § 45 odst. 6 ZoSD pro výrobu tepla.

Stanovisko GŘC:

V případě problematiky minerálních olejů podle § 45 odst. 3 ZoSD, a definice „pokud jsou určeny pro pohon motorů, pro výrobu tepla, nebo pro výrobu směsí uvedených v odstavci 2“ souhlasíme s názorem, že se to týká těch výrobků, které lze bez jakéhokoliv dalšího zpracování použít přímo pro pohon motorů, pro výrobu tepla, nebo pro výrobu směsí dle § 45 odst. 2 ZoSD.

V případě, že určitý výrobek musí projít zpracovatelskou operací, aby teprve následně mohl být použit pro pohon motorů, pro výrobu tepla, nebo pro výrobu směsí dle § 45 odst. 2 ZoSD, nevztahuje se na něj obrat „pokud jsou určeny pro pohon motorů, pro výrobu tepla, nebo pro výrobu směsí uvedených v odstavci 2“ bez ohledu na to, že v budoucnu (po provedení zpracovatelské operace či operací) bude tento olej

jednoznačně použít pro pohon motorů, pro výrobu tepla, nebo pro výrobu směsí dle § 45 odst. 2 ZoSD.

Toto lze vztáhnout i na vymezení předmětu daně podle § 45 odst. 5 a 6 ZoSD.

Tento výklad se uplatní rovněž ve vazbě na ustanovení § 46 odst. 1 písm. b), c) a d) ZoSD, která váže vznik povinnosti daň přiznat a zaplatit na použití minerálních olejů dle § 45 odst. 3 na jejich použití nebo prodej pro pohon motorů, výrobu tepla nebo výrobu směsí uvedených v § 45 odst. 2 ZoSD, na použití či prodej minerálních olejů dle § 45 odst. 5 ZoSD pro pohon motorů a na použití či prodej minerálních olejů dle § 45 odst. 6 ZoSD pro výrobu tepla.

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN KE DNI 29. 04. 2026**639/29.04.26 Uplatnění spotřební daně u ztrát minerálních olejů**

Předkládají: Ing. Pavla Polanská, daňový poradce, č. osv. 4293
Ing. Milan Tomíček, Ph.D., daňový poradce, č. osv. 1026
Ing. Jevgenija Bajzíkova, daňový poradce, č. osv. 5063

Cílem tohoto příspěvku je vyjasnit uplatnění spotřební daně v případě ztrát minerálních olejů, které jsou předmětem daně dle § 45 odst. 3 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních. Dle názoru předkladatelů je stávající zákonná úprava nejednoznačná a v praxi přináší právní nejistotu.

Používané zkratky:

ZoSD – zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění účinném od 1. ledna 2026 (pokud není v textu příspěvku výslovně uvedeno, že se jedná o znění účinné k jinému datu)

KN – kód nomenklatury

Vymezení předmětu příspěvku:

Příspěvek se omezuje pouze na

- minerální oleje dle § 45 odst. 3 ZoSD, které jsou uvedeny do volného daňového oběhu,
- minerální oleje, které jsou předmětem daně dle § 45 odst. 3 ZoSD, u kterých k okamžiku uvedení do volného daňového oběhu nedošlo ke vzniku povinnosti daň přiznat a zaplatit ve vazbě na § 45 odst. 4 ZoSD,
- skladování těchto minerálních olejů v tuzemsku a jejich dopravu z jednoho místa v tuzemsku do jiného místa v tuzemsku.

Příspěvek neřeší

- nepředvídatelné ztráty nebo znehodnocení ve smyslu § 3 odst. 1 písm. s) ZoSD,
- ztráty minerálních olejů, jestliže u těchto minerálních olejů již došlo ke vzniku povinnosti daň přiznat a zaplatit před okamžikem ztráty, a
- ztráty vzniklé při dopravě mezi Českou republikou a jinými členskými státy.

Minerální oleje, které jsou předmětem daně dle § 45 odst. 3 ZoSD jsou z pohledu daně z minerálních olejů specifické s ohledem na následující:

a) tyto minerální oleje jsou jako předmět daně vymezeny buď jen pomocí KN nebo pomocí kombinace KN a účelu, pro který jsou určeny, příp. též dalším souvisejícím slovním popisem;

b) na některé z těchto minerálních olejů nelze uplatnit režim podmíněného osvobození od daně dle § 59 ZoSD. Toto se týká těch minerálních olejů, na které se dle čl. 20 směrnice 2003/96/ES¹ nevztahují ustanovení směrnice 2020/262² o sledování a pohybu zboží,

¹ směrnice Rady 2003/96/ES ze dne 27. října 2003, kterou se mění struktura rámcových předpisů Společenství o zdanění energetických produktů a elektřiny

² směrnice Rady (EU) 2020/262 ze dne 19. prosince 2019, kterou se stanoví obecná úprava spotřebních daní

c) bez ohledu na bod b) se Česká republika rozhodla uplatnit pravidla vyplývající ze směrnice 2020/262 o sledování a pohybu zboží na všechny minerální oleje uvedené v § 45 odst. 3 ZoSD,

d) povinnost daň přiznat a zaplatit u těchto minerálních olejů vzniká jen v případě, že jsou naplněny podmínky dle § 45 odst. 4 ZoSD, tzn. jsou-li při jejich uvedení do volného daňového oběhu určeny k použití, nabízeny k prodeji nebo používány pro pohon motorů, pro výrobu tepla nebo pro výrobu směsí uvedených v § 45 odst. 2 ZoSD.

I. Vznik povinnosti daň přiznat a zaplatit v případě částečné ztráty minerálního oleje, který je předmětem daně dle § 45 odst. 3 ZoSD

Ustanovení § 3b odst. 1 ZoSD definuje pojem „částečná ztráta“ pomocí tří kritérií, která musí být splněna současně. Částečnou ztrátou se rozumí ztráta vybraného výrobku, která

- a) vznikla v důsledku povahy vybraného výrobku při jeho výrobě, skladování, dopravě nebo při jiném nakládání s tímto výrobkem;
- b) není vyšší než výše technicky zdůvodněné částečné ztráty a
- c) není nepředvídatelnou ztrátou nebo znehodnocením.

Obecně, u minerálních olejů dle § 45 odst. 3 ZoSD povinnost daň přiznat a zaplatit vznikne při jejich uvedení do volného daňového oběhu pouze při naplnění podmínek § 45 odst. 4 ZoSD, tzn. „jsou-li určeny k použití, nabízeny k prodeji nebo používány pro pohon motorů, pro výrobu tepla nebo pro výrobu směsí uvedených v odstavci 2“.

Ustanovení § 45 odst. 4 ZoSD je speciálním ustanovením k § 9 odst. 1 ZoSD, dle kterého povinnost daň přiznat a zaplatit vzniká okamžikem uvedení vybraných výrobků do volného daňového oběhu na území České republiky.

Avšak zatímco v případě minerálních olejů dle § 45 odst. 1 a 2 ZoSD váže § 9 odst. 1 ZoSD vznik povinnosti daň přiznat a zaplatit primárně na jejich uvedení do volného daňového oběhu, ustanovení § 45 odst. 4 ZoSD váže vznik této povinnosti ještě na skutečnost, že jsou minerální oleje dle § 45 odst. 3 ZoSD v okamžiku jejich uvedení do volného daňového oběhu určeny k použití, nabízeny k prodeji nebo používány pro pohon motorů, výrobu tepla nebo pro výrobu směsí dle § 45 odst. 2 ZoSD, jak je již uvedeno výše.

Důvodem této speciální úpravy je specifčnost minerálních olejů dle § 45 odst. 3 ZoSD, která je popsána v úvodu příspěvku. Návazně na ustanovení § 45 odst. 4 ZoSD ustanovení § 46 odst. 1 písm. b) ZoSD stanoví, že ke vzniku povinnosti daň přiznat a zaplatit dochází u minerálních olejů dle § 45 odst. 3 dnem použití nebo prodeje těchto minerálních olejů pro pohon motorů, výrobu tepla nebo výrobu směsí uvedených v § 45 odst. 2.

V případě částečných ztrát minerálních olejů dle § 45 odst. 3 ZoSD, ke kterým dojde v režimu podmíněného osvobození od daně (tzn. u těch minerálních olejů dle § 45 odst. 3 ZoSD, na které může být režim podmíněného osvobození od daně uplatněn dle § 59 ZoSD), jsou tyto ztráty od daně osvobozeny dle § 13d ZoSD.

Ostatní ustanovení ZoSD vymezující vznik povinnosti daň přiznat a zaplatit v případě minerálních olejů (tzn. § 9 a § 46 ZoSD) nebo osvobození minerálních olejů od daně (tzn. § 11 a 49 ZoSD) na řešenou situaci nedopadají.

Směrnice 2003/96/ES rovněž váže zdanění minerálních olejů dle § 45 odst. 3 ZoSD, které jsou uvedeny do volného oběhu, jen na situaci, kdy jsou tyto minerální oleje použity jako pohonná hmota nebo jako palivo.

S ohledem na výše uvedené jsme toho názoru, že částečná ztráta minerálních olejů dle § 45 odst. 3 ZoSD, ke které dojde ve volném daňovém oběhu, by měla být vyloučena ze zdanění s ohledem na povahu a důvod této ztráty obdobně, jako je ze zdanění vyloučena částečná ztráta tohoto minerálního oleje, ke které dojde v režimu podmíněného osvobození od daně. Současně se domníváme, že by ZoSD neměl zakládat nerovnost mezi minerálními oleji, které jsou předmětem daně dle § 45 odst. 1 a 2 ZoSD, a minerálními oleji, které jsou předmětem daně dle § 45 odst. 3 ZoSD.

Nerovnost ve zdanění způsobená neuplatněním daňové úlevy na částečné ztráty minerálních olejů dle § 45 odst. 3 ZoSD nemůže být, dle našeho názoru, ospravedlněna tím, že u minerálních olejů dle § 45 odst. 3 ZoSD obecně dochází ke vzniku povinnosti daň přiznat a zaplatit z jiných důvodů než v případě minerálních olejů dle § 45 odst. 1 a 2 ZoSD. Současně tato nerovnost nemůže být založena ani tím, že se na minerální oleje dle § 45 odst. 3 ZoSD nevztahují ustanovení o povinném sledování vybraných výrobků dle směrnice 2020/262, ale že je uplatnění pravidel o sledování na tyto oleje uplatněno z rozhodnutí České republiky.

Nezdanění částečných ztrát minerálních olejů dle § 45 odst. 3 ZoSD odpovídá rovněž koncepci částečných ztrát u vybraných výrobků osvobozených od daně použitých pro jiné účely, než na které se osvobození vztahuje, u kterých částečné ztráty rovněž nezakládají povinnost přiznat daň ve smyslu § 9 odst. 3 písm. b) ZoSD.

Výše uvedená právní úprava daňových úlev částečných ztrát u minerálních olejů dle § 45 odst. 1 a 2 ZoSD vychází ze směrnice 2020/262.

Zdanění částečných ztrát minerálních olejů dle § 45 odst. 3 ZoSD, které jsou předmětem příspěvku, by současně vedlo k nerovnému přístupu ve zdanění částečných ztrát mezi těmito minerálními oleji a minerálními oleji dle § 45 odst. 1 a 2 ZoSD. Tato nerovnost by ve svém důsledku znamenala narušení jednotného trhu a konkurenční nevýhodu pro české podniky z toho důvodu, že se pravidla týkající se sledování minerálních olejů (tzn. především možnost uplatnit režim podmíněného osvobození od daně), jejichž povinnost uplatnění vyplývá ze směrnice 2020/262, týkají jen některých minerálních olejů dle § 45 odst. 3 ZoSD.

Dílčí závěr 1: Přestože ZoSD neobsahuje výslovné vynětí částečných ztrát minerálních olejů dle § 45 odst. 3 ZoSD, které jsou uvedeny do volného daňového oběhu a u kterých, vzhledem k jejich užití, nedošlo k okamžiku jejich uvedení do volného daňového oběhu ke vzniku povinnosti daň přiznat a zaplatit dle § 45 odst. 4 ZoSD) z povinnosti jejich zdanění, považujeme (s ohledem na právní jistotu) za nutné odsouhlasit, že ustanovení § 45 odst. 4 ZoSD se neuplatní na částečné ztráty ve smyslu § 3b ZoSD vzniklé u minerálních olejů dle § 45 odst. 3 ZoSD a že z těchto ztrát nevzniká povinnost přiznat a zaplatit daň.

Předkladatelé příspěvku současně žádají zákonodárce, aby s nejbližší novelizací ZoSD tuto nepřesnost v zákoně odstranil a do té doby prostřednictvím tohoto příspěvku potvrdil výše uvedený přístup pro částečné ztráty minerálních olejů, které jsou předmětem daně dle § 45 odst. 3 ZoSD, které jsou uvedeny do volného daňového oběhu a u kterých nedošlo ke vzniku povinnosti daň přiznat a zaplatit ve vazbě na naplnění § 45 odst. 4 ZoSD.

Stanovisko GŘC:

Souhlasíme, že v případě vzniklých částečných ztrát podle § 3b odst. 1 ZoSD minerálních olejů uvedených v § 45 odst. 3 ZoSD (které jsou uvedeny do volného daňového oběhu a u kterých, vzhledem k jejich užití, nedošlo k okamžiku jejich uvedení do volného daňového oběhu ke vzniku povinnosti daň přiznat a zaplatit) nevzniká povinnost přiznat a zaplatit daň.

II. Vznik povinnosti daň přiznat a zaplatit v případě ztráty minerálního oleje, který je předmětem daně dle § 45 odst. 3 ZoSD, která není částečnou ztrátou

S ohledem na výše uvedené znění § 45 odst. 4 a související § 46 odst. 1 písm. b) ZoSD vzniká otázka, zda u minerálních olejů, které jsou předmětem daně dle § 45 odst. 3 ZoSD, vzniká povinnost daň přiznat a zaplatit v případě jejich ztráty, která není částečnou ztrátou.

ZoSD dle názoru předkladatelů neobsahuje ustanovení, které by jednoznačně upravovalo vznik povinnosti daň přiznat a zaplatit v případě ztráty, která není částečnou ztrátou dle § 3b odst. 1 ZoSD a která vznikla u minerálních olejů dle § 45 odst. 3 ZoSD, které jsou předmětem příspěvku. S ohledem na uvedené předkladatelé proto předkládají dvě možné alternativy výkladu ZoSD.

Alternativa A) Ve vazbě na ztrátu minerálního oleje dle § 45 odst. 3 ZoSD, která není částečnou ztrátou, ke které došlo v režimu volného daňového oběhu, ke vzniku povinnosti daň přiznat a zaplatit nedochází

Ve prospěch tohoto výkladu svědčí následující argumenty:

- V případě, že při uvedení minerálních olejů dle § 45 odst. 3 ZoSD do volného daňového oběhu nedošlo k naplnění podmínek uvedených v § 45 odst. 4 ZoSD, tzn. tyto oleje nebyly v daném okamžiku určeny k použití, nabízeny k prodeji nebo používány pro pohon motorů, pro výrobu tepla nebo pro výrobu směsí dle § 45 odst. 2 ZoSD, nedošlo u těchto minerálních olejů ke vzniku povinnosti daň přiznat a zaplatit.
- Výše uvedené se uplatní bez ohledu na to, zda k uvedení do volného daňového oběhu došlo výrobou či dovozem (vč. nezákonného dovozu) minerálních olejů dle § 45 odst. 3 ZoSD, ev. zda k uvedení těchto olejů do volného daňového oběhu došlo jejich vyjmutím z režimu podmíněného osvobození od daně z důvodů uvedených v § 3 odst. 1 písm. n) body 1, 3, 4, 5 a 6 ZoSD (v případě těch olejů, které se mohou v tomto režimu nacházet).

- Pokud u výše uvedených minerálních olejů dojde po jejich uvedení do volného daňového oběhu ke vzniku ztráty, která není částečnou ztrátou, nedochází ve vazbě na znění ustanovení § 45 odst. 4 či souvisejícího § 46 odst. 1 písm. b) ZoSD ke vzniku povinnosti daň přiznat a zaplatit. V případě minerálních olejů dle § 45 odst. 3 ZoSD již uvedených do volného daňového oběhu neobsahuje ZoSD žádné ustanovení, které by zakládalo vznik povinnosti přiznat a zaplatit daň ze ztráty, která není částečnou ztrátou, u těchto minerálních olejů, na rozdíl např. od vybraných výrobků přepravovaných ve volném daňovém oběhu mezi členskými státy či již zmiňovaných vybraných výrobků osvobozených od daně. Pokud by zákonodárce chtěl stanovit okamžik vzniku povinnosti daň v daném případě přiznat a zaplatit, učinil by tak obdobně, jako to učinil v § 9 odst. 3 ZoSD.
- Ke vzniku povinnosti daň přiznat a zaplatit ze vzniklé ztráty, která není částečnou ztrátou, dojde u minerálních olejů dle § 45 odst. 3 ZoSD dle zákonné úpravy pouze a výlučně v případě, kdy ke vzniku této ztráty dojde v režimu podmíněného osvobození od daně a zároveň je naplněn některý z účelu § 45 odst. 4 ZoSD. V tomto případě dojde vznikem této ztráty k jejich uvedení do volného daňového oběhu dle § 3 odst. 1 písm. n) bod 2 ZoSD a ke vzniku povinnosti daň přiznat a zaplatit z této ztráty dle § 9 odst. 1 ZoSD.
- Jak je uvedeno výše, specifikum minerálních olejů dle § 45 odst. 3 ZoSD spočívá mj. v tom, že zda (příp. v jakém rozsahu) podléhají tyto minerální oleje sledování v jednotlivých členských státech EU, není v těchto státech upraveno jednotně. Pokud by tedy Česká republika přistoupila k tomu, že ke vzniku povinnosti daň přiznat a zaplatit dochází i u ztráty těchto minerálních olejů, která není částečnou ztrátou, dojde k narušení jednotného trhu a konkurenční nevýhodě pro české podniky, a to v situaci, kdy nejde o použití minerálního oleje jako pohonné hmoty nebo paliva se kterým vznik této povinnosti spojuje čl. 2 bod 4 písm. b) směrnice 2003/96/ES.
- Pokud některý členský stát chce neharmonizované minerální oleje sledovat a zdaňovat, měl by dodržet postup dle článku 20 odst. 2 Směrnice Rady EU 2020/262.

Dílčí závěr 2 - alternativa A:

V případě ztráty minerálních olejů dle § 45 odst. 3 ZoSD uvedených do volného daňového oběhu, která není částečnou ztrátou dle § 3b odst. 1 ZoSD, nevzniká povinnost daň přiznat a zaplatit z důvodů, že nejsou naplněny důvody pro vznik této povinnosti dle § 45 odst. 4, resp. § 46 odst. 1 písm. b) ZoSD.

Alternativa B) Ve vazbě na ztrátu minerálního oleje dle § 45 odst. 3 ZoSD, která není částečnou ztrátou a ke které došlo ve volném daňovém oběhu, ke vzniku povinnosti daň přiznat a zaplatit dochází

Je nám znám alternativní výklad, podle kterého vznik ztráty minerálního oleje dle § 45 odst. 3 ZoSD vede ke vzniku povinnosti daň přiznat a zaplatit s ohledem na znění § 45 odst. 4 ZoSD. Tento výklad se váže na závěry rozhodnutí Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) v rozhodnutích týkajících se společnosti Bazarent s.r.o. „v likvidaci“³

³ 4 Afs 216/2018 – 37 a 4 Afs 224/2018-40 ze dne 20. listopadu 2020

kdy NSS dospěl k závěru, že odvíjí-li se zařazení minerálního oleje mezi vybrané výrobky od konkrétního účelu jeho použití, je třeba tento účel vymezit a též prokázat.

Uvedená rozhodnutí NSS se týkala minerálních olejů KN 2710 19 91, která jsou předmětem daně dle § 45 odst. 3 písm. d) ZoSD bez ohledu na účel jejich použití. Povinnost daň přiznat a zaplatit u těchto minerálních olejů vzniká pouze v případě, že jsou při jejich uvedení do volného daňového oběhu určeny k použití, nabízeny k prodeji nebo používány pro pohon motorů, výrobu tepla nebo výrobu směsí uvedených v § 45 odst. 2 ZoSD.

Vzhledem k tomu, že na minerální oleje KN 2710 19 91 nemůže být uplatněn režim podmíněného osvobození od daně dle § 59 odst. 1 ZoSD, jsou tyto minerální oleje uvedeny do volného daňového oběhu dnem jejich výroby či dovozu (vč. neoprávněného vstupu na území EU). I přesto dospěl NSS k závěru, že u těchto minerálních olejů povinnost daň přiznat a zaplatit dle § 45 odst. 4 ZoSD vzniká v případě, že není prokázáno použití minerálního oleje pro jiný účel než pohon motorů, výrobu tepla nebo výrobu směsí dle § 45 odst. 2 ZoSD. K uvedenému závěru dospěl NSS bez ohledu na skutečnost, že ustanovení § 45 odst. 4 ZoSD spojuje vznik povinnosti daň přiznat a zaplatit se situací, kdy současně nastanou dvě skutečnosti (i) minerální olej je uveden do volného daňového oběhu a (ii) je určen k použití, nabízen k prodeji nebo používán pro pohon motorů, výrobu tepla nebo výrobu směsí uvedených v § 45 odst. 2 ZoSD.

Ve vazbě na závěry NSS v uvedených rozhodnutích je otázkou, zda v případě ztráty, která není částečnou ztrátou dle § 3b odst. 1 ZoSD, došlo k naplnění podmínek daných § 45 odst. 4 ZoSD pro vznik povinnosti daň přiznat a zaplatit.

Dílčí závěr 2 – alternativa B

V případě ztráty minerálních olejů dle § 45 odst. 3 ZoSD uvedených do volného daňového oběhu, která není částečnou ztrátou dle § 3b odst. 1 ZoSD, vzniká povinnost daň přiznat a zaplatit z důvodů neprokázání, že tyto minerální olej byly použity k účelům, které nezakládají vznik této povinnosti dle § 45 odst. 4 ZoSD.

Současně, v případě odsouhlasení dílčího závěru 2 – alternativa B, s ohledem na absenci příslušného ustanovení navrhuje, aby bylo odsouhlaseno, že se v daném případě použije přístup vyplývající z § 9 odst. 1 a 2 ZoSD ve vazbě na vybrané výrobky, u kterých jejich ztrátou v režimu podmíněného osvobození od daně dojde k jejich uvedení do volného daňového oběhu a ke vzniku povinnosti daň přiznat a zaplatit. Tzn. navrhuje potvrdit, že za den vzniku povinnosti daň přiznat a zaplatit daň ze ztráty minerálních olejů dle § 45 odst. 3 ZoSD již uvedených do volného daňového oběhu, která není částečnou ztrátou, se považuje den zúčtování této ztráty, nejpozději však třicátý den ode dne zjištění ztráty.

Stanovisko GŘC:

U problematiky ztrát minerálních olejů podle § 45 odst. 3 ZoSD uvádíme, že navržené varianty pouze konstatují, že ke ztrátě došlo, přičemž neřeší, zda lze důvod ztráty, která není částečnou ztrátou dle § 3b odst. 1 ZoSD, správci daně prokázat. Pokud důvod ztráty, tj. způsob použití, prokázat nelze (nestačí zde pouhé konstatování, že ke

ztrátě došlo) vzniká povinnost, a to i s ohledem na závěr NSS (rozsudek 4 Afs 216/2018-37), daň přiznat a zaplatit. Pokud důvod ztráty prokázat lze (tj. prokázat způsob použití), povinnost přiznat a zaplatit daň nevzniká. Pro upřesnění uvádíme několik příkladů:

- Minerální oleje vytečou při havárii např. z cisterny nebo produktovodu a vsáknou se do okolní půdy. Pokud o tomto existuje záznam, je důvod ztráty znám a prokázán (minerální oleje byly použity pro jiný účel) a povinnost daň přiznat a zaplatit nevzniká.
- Minerální oleje byly odcizeny, o čemž byl vyhotoven policejní záznam, konečný účel použití však není znám. V tomto případě nedojde k prokázání způsobu použití minerálních olejů, povinnost přiznat a zaplatit daň vzniká.

V případě ztráty minerálních olejů uvedených v § 45 odst. 3 ZoSD, u které nelze prokázat její důvod a není částečnou ztrátou dle § 3b odst. 1 ZoSD, při jejich výrobě, skladování nebo jiném nakládání, souhlasíme částečně se závěrem, aby za den použití byl považován (analogicky k § 9 odst. 2 písm. b) ZoSD) den jejího zúčtování, nejpozději však třicátý den ode dne zjištění ztráty, s výjimkou dopravy, kde je den ztráty znám nejpozději v okamžiku faktického ukončení dopravy (obdobně např. § 9 odst. 3 písm. a) ZoSD) a zúčtování zde nedává smysl.

III. Stanovení výše technicky zdůvodněné částečné ztráty pro minerální oleje dle § 45 odst. 3 ZoSD

Ve vazbě na § 3b odst. 2 a 3 ZoSD vychází výše a výpočet technicky zdůvodněných částečných ztrát v případě minerálních olejů skladovaných v tuzemsku nebo dopravovaných z jednoho místa v tuzemsku do jiného místa v tuzemsku z vyhlášky Ministerstva průmyslu a obchodu č. 237/2005 Sb., kterou se stanoví výše technicky zdůvodněných ztrát při dopravě a skladování minerálních olejů (dále jen „Vyhláška“).

Dle § 3b odst. 6 ZoSD, pokud není stanovena výše technicky zdůvodněné částečné ztráty dle odstavců 2 a 5, je její výše nula.

Vyhláška ve svém úvodním odstavci (citován kurzívkou dále) obsahuje legislativní zkratku „zákon“. V textu Vyhlášky je tato zkratka využívána.

„Ministerstvo průmyslu a obchodu stanoví podle § 139 odst. 3 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění zákona č. 217/2005 Sb., (dále jen „zákon“) k provedení § 49 odst. 14 zákona:“

Zákonem č. 217/2005 Sb. byl novelizován ZoSD s účinností od 1. července 2005. Od tohoto data byl jak ZoSD, tak Vyhláška, novelizovány ještě několikrát.

Předkladatelé se domnívají, že používání uvedené legislativní zkratky „zákon“ v textu Vyhlášky v účinném znění není správné a v praxi přináší právní nejistotu, což dokládáme na příkladu minerálních olejů KN 2901 a 2902 a dále uvedenými argumenty.

- Dle ZoSD účinného k 1. lednu 2026 jsou minerální oleje KN 2901 a 2902 předmětem daně dle § 45 odst. 3 písm. f) ZoSD.
- Dle ZoSD účinného k 1. červenci 2005 (tzn. ZoSD ve znění zákona č. 217/2005 Sb.) byly minerální oleje KN 2901 a 2902 předmětem daně dle § 45 odst. 3 písm. h) ZoSD.
- Vyhláška v účinném znění v ustanovení § 3 odst. 2 písm. h) stanoví koeficient ztráty mj. pro minerální oleje uvedené v § 45 odst. 3 písm. f) ZoSD. Pokud bude legislativní zkratka „zákon“ vykládána jako odkaz za na ZoSD v účinném znění, vztahuje se koeficient ztráty na minerálních oleje KN 2901 a 2902. Pokud však zkratka „zákon“ odkazuje na ZoSD ve znění zákona č. 217/2005 Sb. (tzn. znění účinné k 1. červenci 2005) není pro KN 2901 a 2902 koeficient ztrát stanoven, tzn. v důsledku toho jsou částečné ztráty těchto minerálních olejů stanoveny ve výši nula, jak vyplývá z výše uvedeného.
- Přijetí výkladu, že slovo „zákon“ používané v textu Vyhlášky odkazuje na ZoSD ve znění účinném k 1. červenci 2005 brání mj. skutečnost, že předmětem daně dle § 45 odst. 3 písm. f) ZoSD ve znění účinném k 1. červenci 2005 byly minerální oleje KN 2712. Tyto minerální oleje však byly vyloučeny z předmětu daně s účinností od 1. ledna 2008⁴ a tudíž není důvod, aby Vyhláška obsahovala koeficient ztráty pro tyto minerální oleje. Od 1. ledna 2008 pak jsou v § 45 odst. 3 písm. f) ZoSD uvedeny právě minerální oleje KN 2901 a 2902.
- Příloha Vyhlášky používá slovní spojení „zákon o spotřebních daních“. Tzn. přestože je příloha součástí Vyhlášky, legislativní zkratku „zákon“ zavedenou Vyhláškou vůbec nepoužívá a na ZoSD odkazuje jiným způsobem.

Dílčí závěr 4: Text Vyhlášky, vč. její přílohy, je třeba vykládat v tom smyslu, že používané pojmy „zákon“ a „zákon o spotřebních daních“ odkazují na ZoSD v účinném znění. Zavedením legislativní zkratky „zákon“ neměl zákonodárce v úmyslu odkazovat na ZoSD ve znění účinném k 1. červenci 2005.

Výše uvedené se týká celého textu Vyhlášky, tzn. i odkazů na jiné minerální oleje, než jsou minerální oleje dle § 45 odst. 3 ZoSD.

Doporučujeme, aby Vyhláška byla novelizována ve smyslu výše uvedeného.

Stanovisko GŘC:

Tato vyhláška byla několikrát novelizována, naposledy vyhláškou č. 338/2014 Sb., s účinností od 1.1.2015. Zákonem je tak myšlen zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění účinném k 1.1.2015, kdy byl odlišně definován i kód nomenklatury jako číselné označení vybraných výrobků uvedené v Nařízení Rady o tarifu, statistické nomenklatuře a Společném celním tarifu, ve znění platném k 1. lednu 2002 (tj. nikoliv jako v současnosti u minerálních olejů ve znění platném k 1. lednu 2018).

Ust. § 45 odst. 3 ZoSD tehdy znělo:

- a) 1507 až 1518, pokud jsou určeny pro pohon motorů, pro výrobu tepla, nebo pro výrobu směsí uvedených v odstavci 2,*
- b) 2707,*

⁴ novela ZoSD zákonem č. 261/2007 Sb., zákon o stabilizaci veřejných rozpočtů

- c) 2709,
- d) 2710 19 71 až 2710 19 99,
- e) 2714 a 2715,
- f) 2901 a 2902,
- g) 2905 11 00, které nejsou syntetického původu, pokud jsou určeny pro pohon motorů nebo pro výrobu tepla,
- h) 3403,
- i) 3811,
- j) 3817, nebo
- k) 3824 90 99, pokud jsou určeny pro pohon motorů, pro výrobu tepla nebo pro výrobu směsí uvedených v odstavci 2.

Ztráty uvedené ve vyhlášce je tak nezbytné vztáhnout k odpovídajícímu minerálnímu oleji podle kódu nomenklatury platnému v roce 2002 uvedenému výše.

Z výše uvedených důvodů souhlasíme s doporučením k provedení novelizace vyhlášky tak, aby odpovídala novým popisům předmětů daně z minerálních olejů.

PŘÍPĚVEK UZAVŘEN KE DNI 29. 04. 2026**Daň z příjmu****641/29.04.26 Aplikace daňového odpočtu na výzkum a vývoj podle úpravy účinné od 1. ledna 2026**

Předkládají: Martin Kopecký, daňový poradce, ev. č. 3826
Ladislav Morc, daňový poradce, ev. č. 5473

1. Cíl příspěvku

Cílem příspěvku je vyjasnění pravidel pro odpočet na výzkum a vývoj účinných od 1. ledna 2026. Vzhledem k tomu, že nová úprava je velmi strohá, je vhodné metodicky vyřešit mj. otázky týkající se souběžného využití odpočtu v rámci odpočtového celku jakož i přednostní využití odpočtu u příjemců investičních pobídek.

2. Popis situace

Zákonem č. 360/2025 Sb. („novela“) byl novelizován zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (ZDP). Předmětem novely jsou mj. nová pravidla pro daňový odpočet na podporu výzkumu a vývoje. Novela zavádí dvě sazby odpočtu a nový institut odpočtového celku. Tato nová pravidla nebyla součástí původního vládního návrhu zákona (tisk 926/0) a do novely se dostala pozměňovacím návrhem poslanců Marka Ženíška a Zbyňka Stanjury (tisk 926/4, číslo 6805) připraveným na půdě ministerstva financí. Návrh byl schválen se souhlasným stanoviskem ministra financí jako garančního ministra na 146. schůzi sněmovny (volební období 2021–2025), aniž by došlo k jeho představení navrhovateli nebo jeho věcnému projednání na výborech nebo v plénu poslanecké sněmovny.

3. Nová úprava odpočtu na podporu výzkumu a vývoje

Podle § 34 ZDP v novelizovaném znění činí odpočet na podporu výzkumu a vývoje součet:

- a) 150 % části výdajů vynaložených v období na výzkum a vývoj zahrnovaných do odpočtu, která nepřevyšuje limit pro použití zvýšené sazby odpočtu na podporu výzkumu a vývoje, a
- b) 100 % části výdajů vynaložených v období na výzkum a vývoj zahrnovaných do odpočtu, která převyšuje limit pro zvýšenou sazbu odpočtu na podporu výzkumu a vývoje.

Limit pro použití zvýšené sazby odpočtu podle písm. a) činí 50 mil. Kč. Je-li poplatník součástí odpočtového celku, posuzuje se dosažení limitu pro použití zvýšené sazby podle písm. a) souhrnně za všechny poplatníky, kteří jsou součástí stejného odpočtového celku, a to souhrnně za všechna období, která končí ve stejném kalendářním roce. Skutečnost, zda je poplatník součástí odpočtového celku, se posuzuje k poslednímu dni jeho období.

Je-li součástí odpočtového celku poplatník, který je společně ovládán osobou, která není součástí tohoto odpočtového celku, zohlední se při posouzení dosažení limitu pro

použití zvýšené sazby podle písm. a) pouze poměrná část výdajů vynaložených tímto poplatníkem vypočítaná podle součtu výší podílů na základním kapitálu, které v tomto společně ovládaném poplatníkovi mají poplatníci, kteří jsou součástí odpočtového celku.

Je-li součástí odpočtového celku poplatník, který je ovládán společně ovládaným poplatníkem, zohlední se při posouzení dosažení limitu pro použití zvýšené sazby podle písm. a) část výdajů vynaložených tímto poplatníkem ve stejném poměru jako u společně ovládaného poplatníka. Pro účely odpočtu na podporu výzkumu a vývoje zachází poplatník, který je společně ovládanou osobou, s částí výdajů jako by ve vztahu k této části byl samostatným poplatníkem.

Je-li období poplatníka, který není součástí odpočtového celku, kratší nebo delší než 12 měsíců, limit pro použití zvýšené sazby podle písm. a) se poměrně sníží nebo zvýší v poměru odpovídajícím počtu dnů, o které je období kratší nebo delší. Obdobím poplatníka se pro účely odpočtu na podporu výzkumu a vývoje rozumí: a) zdaňovací období, nebo b) období, za které se podává daňové přiznání.

4. Odpočtový celek

Podle § 34aa ZDP se odpočtovým celkem rozumí celek, který tvoří

a) ovládající osoba, která (i) není ovládána jinou účetní jednotkou podle zákona upravujícího účetnictví nebo zahraniční jednotkou s povinností vést účetnictví podle právních předpisů státu, podle jehož právních předpisů byla založena nebo zřízena, a zároveň (ii) je účetní jednotkou podle zákona upravujícího účetnictví nebo zahraniční jednotkou s povinností vést účetnictví podle právních předpisů státu, podle jehož právních předpisů byla založena nebo zřízena, a

b) osoby, které (i) ovládající osoba ovládá sama nebo společně s jinou osobou, a zároveň (ii) jsou účetní jednotkou podle zákona o účetnictví nebo zahraniční jednotkou s povinností vést účetnictví podle právních předpisů státu, podle jehož právních předpisů byla založena nebo zřízena.

Společným ovládním se pro účely odpočtu na podporu výzkumu a vývoje rozumí ovládní na základě smlouvy, podle které se pro rozhodování vyžaduje jednomyslná shoda. Samostatná definice ovládané a ovládající osoby není v ZDP obsažena, a proto se uplatní definice obsažená v § 74 zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích, obdobně jako v případě § 23 odst. 7 písm. b) bod 3 ZDP.

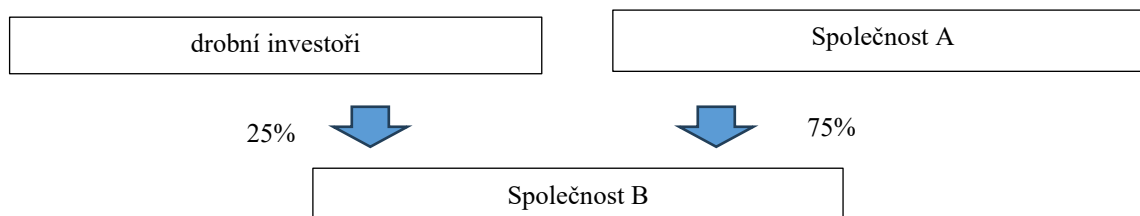
Podle důvodové zprávy k novele ZDP („DZ“) je cílem zavedení odpočtového celku zabránění účelovému vyčleňování jednotlivých výzkumných nebo vývojových aktivit do samostatných společností v návaznosti na stanovení limitu pro použití zvýšené sazby odpočtu. Podle DZ informaci o odpočtovém celku, resp. informaci o tom, do jakého odpočtového celku poplatník náleží (pokud je vůbec součástí nějakého odpočtového celku), bude poplatník uvádět v rámci daňového přiznání. Poplatník přitom bude povinen odpočtový celek identifikovat tak, že označí ovládající společnost, která je v rámci hierarchie odpočtového celku postavená nejvýše (tj. fakticky „nejvyšší mateřskou společností“).

Lze tedy shrnout, že součástí odpočtového celku je:

- ovládaná osoba, nebo
- společně ovládaná osoba.

Příklad 1:

Společnost B uplatňující odpočet na výzkum a vývoj je vlastněna ze 75% společností A a dále je vlastněna z 25% několika drobnými investory.



Pro účely definování odpočtového celku je nutné vyhodnotit status společnosti B k poslednímu dni jejího zdaňovacího období. S ohledem na skutečnost, že **rozhodující vliv** na společnosti B má pouze společnost A a je ovládána pouze touto společností, není společnost B společně ovládaná osoba. Za členy odpočtového celku jsou považovány společnosti A a B dohromady, přičemž do odpočtového celku se zahrne 100% výdajů vynaložených společností A a 100% (nikoliv jen 75%) výdajů společností B. Ustanovení § 34a odst. 4 ZDP se v tomto případě neuplatní.

Závěr 1:

U společnosti mající více společníků, avšak ovládané pouze jedním společníkem, se do odpočtového celku zahrnují výdaje na výzkum a vývoj vynaložené ovládající osobou a ovládanou osobou bez ohledu na podíl, který ovládající osoba drží v ovládané osobě.

Obecně:

Na úvod považujeme za nutné vymezit některé používané pojmy a výrazy, které jsou ve stanoviscích GFR uvedeny:

Rozdělením výdajů se rozumí rozdělení výdajů zahrnovaných do odpočtu v rámci limitu 50 mil. Kč pro použití zvýšené sazby odpočtu (150 %) mezi členy odpočtového celku.

Nárokem na odpočet se rozumí částka vypočtená podle § 34a odst. 1 ZDP, tj. 150 % + 100 % (viz tabulka Fb) sloupec 2 DAP DPPO).

Uplatněním odpočtu se rozumí částka nároku (celý nárok nebo jeho část) uvedená na ř. 242 DAP DPPO.

Stanovisko GFR:

Souhlas se závěrem předkladatele. Pouze upřesňujeme, že výdaje na výzkum a vývoj nejsou zahrnovány do „odpočtového celku“, ale do posouzení limitu pro použití zvýšené sazby odpočtu u odpočtového celku. Přitom se zahrnují výdaje na výzkum a vývoj vynaložené ovládající osobou a ovládanou osobou bez ohledu na podíl, který ovládající osoba drží v ovládané osobě.

5. Společné ovládání v rámci odpočtového celku

Dle § 34a odst. 4 ZDP je-li součástí odpočtového celku poplatník, který je společně ovládán osobou, která není součástí tohoto odpočtového celku, zohlední se při posouzení dosažení limitu pro použití zvýšené sazby podle odstavce 1 písm. a) pouze poměrná část výdajů vynaložených tímto poplatníkem vypočítaná podle součtu výši podílů na základním kapitálu, které v tomto společně ovládaném poplatníkovi mají poplatníci, kteří jsou součástí odpočtového celku.

Ustanovení řeší situaci, kdy poplatníkem uplatňujícím odpočet je osoba, která je společně ovládaná členy dvou (či více) odpočtových celků a stanoví, že do limitu 50 mil. Kč výdajů pro 150% podporu výzkumu a vývoje v rámci jednoho odpočtového celku může být zahrnuta pouze poměrná část výdajů vynaložených tímto poplatníkem odpovídající výši podílu na základním kapitálu, který v tomto poplatníkovi mají ostatní poplatníci, kteří jsou součástí daného odpočtového celku.

Z hlediska aplikace tohoto ustanovení je rozhodující naplnění podmínky, že se jedná o osobu, která je společně ovládána. Co se rozumí společným ovládáním pro účely odpočtu na podporu výzkumu a vývoje stanoví § 34aa odst. 2 ZDP, podle kterého se *společným ovládáním rozumí ovládání na základě smlouvy, podle které se pro rozhodování vyžaduje jednomyslná shoda.*

Z důvodové zprávy pak vyplývá, že: *„Navrhované ustanovení vymezuje pro účely určení odpočtového celku kritéria společného ovládání, které je nezbytné k určení osob pod společným ovládáním. Společným ovládáním se rozumí ovládání na základě smlouvy, podle které se pro rozhodování vyžaduje jednomyslná shoda. Společně ovládanou osobou je tedy osoba, která je sice ovládána, resp. je v ní jiná osoba oprávněna uplatňovat rozhodující vliv, nemůže však tento vliv uplatňovat sama, nýbrž je k tomu oprávněna pouze společně s jinou osobou. Toto ovládání přitom musí být podmíněno vzájemnou shodou společně ovládajících osob, což vylučuje z aplikace tohoto ustanovení situace, kdy by ke vzniku společného vlivu potenciálně mohlo dojít, avšak osoby, které by tímto společným vlivem disponovaly, se k jeho výkonu nezavázaly (předpokladem je tedy (i) společné jednání dvou a více osob, jejichž záměrem je jednat tak, aby danou osobu společně ovládaly, popř. mohly ovládat, a (ii) to, že všechny zainteresované osoby jsou s tímto záměrem ostatních osob obeznámeny a souhlasí s ním).“* Koncept společně ovládané osoby zřejmě cílí na úpravu vyplývající z mezinárodního účetního standardu IFRS 11 a definici tzv. joint control. Nicméně z legislativní úpravy tento postup nevyplývá a proto se bude vycházet ze zákona o obchodních korporacích a jeho přízpůsobení definici společně ovládané osoby.

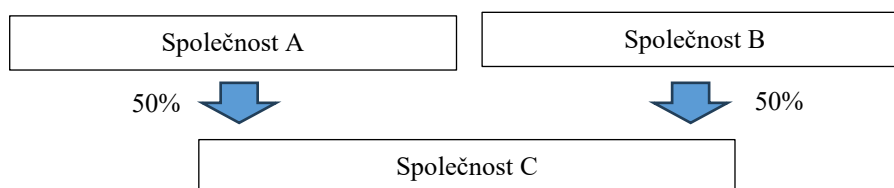
Z důvodové zprávy rozumíme, že pokud bude uzavřena smlouva o společném ovládání mezi ovládajícími společnostmi ze dvou (nebo více) odpočtových celků, budou se výdaje na podporu výzkumu a vývoje vynaložené společně ovládanou osobou pro účely stanoveného limitu 50 mil. Kč pro zvýšenou sazbu podpory poměrně dělit mezi jednotlivé odpočtové celky, do kterých patří ovládající osoby. V situaci, kdy ale smlouva o společném ovládání uzavřena nebude, ač fakticky ke společnému jednání bude docházet, tak osoba, ve které má podíl více osob, nebude členem žádného

odpočtového celku, protože nebude ovládanou ani společně ovládanou osobou, a proto do limitu 50 mil. Kč pro zvýšenou sazbu podpory výzkumu a vývoje budou zahrnovány jenom výdaje vynaložené touto osobou.

Důležitou související otázkou pak je, co bude v praxi za tuto smlouvu považováno. Z textu důvodové zprávy vyplývá, že se bude jednat o skutečnou dohodu, ze které bude vyplývat jednoznačný závazek jejích stran k jednání v jednomyslné shodě. Za tuto smlouvu tedy nebude považováno pouze faktické jednání ve shodě, ke kterému se strany smluvně nezavázaly.

Příklad 2:

Společnost C uplatňující odpočet na výzkum a vývoj je vlastněna z 50% společnostmi A a z 50% společnostmi B.



Společnosti mezi sebou smlouvu o společném ovládní:

- a) uzavřely. Pak společnosti A a B jsou obě ovládajícími společnostmi a společnost C jako ovládaná společnost bude z hlediska výpočtu limitu 50 mil. Kč součástí dvou odpočtových celků, přičemž podle § 34a odst. 4 ZDP do každého z nich zahrne 50% svých výdajů vynaložených na podporu výzkumu a vývoje.
- b) neuzavřely. Pak společnosti A a B nejsou vůči společnosti C ovládající osobou. Proto společnost C není součástí žádného odpočtového celku a do výpočtu limitu 50 mil. Kč zahrne 100% svých výdajů vynaložených na podporu výzkumu a vývoje. § 34a odst. 4 ZDP se v tomto případě neuplatní.

Závěr 2:

2.1. Společně ovládanou osobou může být i osoba, kterou společně ovládá člen určitého odpočtového celku a osoba, která není členem žádného odpočtového celku.

2.2. Koncept společně ovládané osoby je pojem zákona o daních z příjmů a jeho obsah bude posuzován podle zákona o obchodních korporacích.

2.3. Pokud je uzavřena smlouva o společném ovládní mezi ovládajícími společnostmi ze dvou nebo více odpočtových celků, budou se výdaje na podporu výzkumu a vývoje vynaložené společně ovládanou osobou pro účely stanovení limitu 50 mil. Kč pro zvýšenou sazbu podpory každého jednotlivého odpočtového celku dělit poměrně mezi jednotlivé odpočtové celky, do kterých patří ovládající osoby, a to podle výše obchodních podílů ovládajících osob v ovládané společnosti.

2.4. V situaci, kdy smlouva o společném ovládní uzavřena není, ač ke společnému jednání fakticky dochází, tak osoba, ve které má podíl více osob,

nebude členem žádného odpočtového celku, a proto do limitu 50 mil. Kč pro zvýšenou sazbu podpory výzkumu a vývoje budou zahrnovány jenom výdaje vynaložené touto osobou.

Stanovisko GFR:

2.1. Souhlas se závěrem předkladatele.

2.2. Částečný nesouhlas se závěrem předkladatele. První část věty je třeba korigovat v tom smyslu, že pro účely odpočtu ZDP upravuje pouze pojem „společné ovládání“. Naopak naplnění podmínek pro vznik odpočtového celku pro účely § 34aa ZDP, tedy vztahu ovládající a ovládaná osoba, bude posuzováno dle terminologie zákona o obchodních korporacích.

2.3. Souhlas se závěrem předkladatele. V této souvislosti upozorňujeme, že je třeba zohlednit, že poměrná část výdajů vynaložených společně ovládanou osobou se vypočte podle součtu výší podílů na základním kapitálu, které v tomto společně ovládaném poplatníkovi mají poplatníci, kteří jsou součástí odpočtového celku.

2.4. Nesouhlas se závěrem předkladatele. Pokud smlouva o společném ovládaní není uzavřena (písemně nebo ústně), pak se o společné ovládaní pro účely odpočtového celku nejedná. Při naplnění definice podmínek ZOK se však může jednat o vztah osob ovládající a ovládané, které budou spolu tvořit odpočtový celek.

6. Okamžik vzniku nároku a okamžik uplatnění nároku

V rámci odpočtu je nutné rozlišit okamžik vzniku nároku na odpočet a okamžik uplatnění nároku na odpočet.

Nárok na odpočet vzniká vynaložením výdaje na výzkum a vývoj zahrnovaného do odpočtu, který splňuje podmínky uvedené v § 34b ZDP. Poplatník uvádí tyto výdaje vynásobené zvýšenou či standardní sazbou do tabulky F v daňovém přiznání. Vyplnění tabulky F má však pouze informativní charakter. Pokud poplatník uvede v tabulce F nesprávné údaje, není tím dotčena výše jeho daňové povinnosti a tím fiskální zájmy státu. Uvedením nesprávného údaje v tabulce F nevzniká povinnost podat dodatečné daňové přiznání a neúvedením správné výše nároku na odpočet za dané zdaňovací období nezaniká právo na uplatnění nároku ve správné výši dle ZDP.

Nárok na odpočet je uplatněn až uvedením konkrétní výše nároku na odpočet na ř. 242 daňového přiznání, což má přímý vliv na výši daňové povinnosti a fiskální zájmy státu. Pokud v příloze F přiznání za předchozí zdaňovací období byla uvedena jiná výše nároku, než kolik činí skutečný nárok dle ZDP, pak v daňovém přiznání za další období je možné bez sankce uvést v tabulce F správnou výši nároku.

Příklad 3:

Celková výše nároku na odpočet za rok 2026 je u poplatníka 50 mil. Kč. Poplatník ale uvede za rok 2026 v tabulce F (sl. 2) daňového přiznání částku pouze 40 mil. Kč. Základ daně za rok 2026 na ř. 220 je 20 mil. Kč. Poplatník uplatní na ř. 242 odpočet 20 mil. Kč a v příloze F uvede ve sl. 3 částku 0,- Kč, ve sl. 4 částku 20 mil. Kč a ve sl.

5 částku 20 mil. Kč. I když je tabulka za rok 2026 vyplněna nesprávně, správce daně v takovém případě neudělí poplatníkovi sankci.

V přiznání za rok 2027 uvede poplatník na ř. 220 částku kladného základu daně 30 mil. Kč a na ř. 242 související odpočet 30 mil. Kč. Současně v příloze F za rok 2026 uvede ve sl. 2 správnou částku 50 mil. Kč, ve sl. 3 uvede 20 mil. Kč, v sl. 4 uvede 30 mil. Kč a ve sl. 5 uvede 0 Kč. Správce daně nemůže namítat, že v součtu za roky 2026 a 2027 lze uplatnit nárok pouze do celkové výše 40 mil. Kč, který by uveden v přiznání za rok 2026.

Závěr 3:

Uvedení nesprávných údajů do přílohy F nemá přímý fiskální dopad a správce daně nemůže jako sankci za nesprávné údaje vyměřit penále a úrok z prodlení.

Stanovisko GFŘ:

Souhlas se závěrem předkladatele. Pro doplnění viz též stanovisko k závěru č. 4.

7. Rozdělení limitu 50 mil. Kč mezi členy odpočtového celku na základě dohody

S problematikou uvedenou v předchozím bodě, tj. otázkou závaznosti údajů vyplněných poplatníkem v tabulce F. daňového přiznání souvisí i otázka rozdělení limitu pro zvýšenou sazbu odpočtu na podporu výzkumu a vývoje mezi jeho jednotlivé členy odpočtového celku v okamžiku výpočtu nároku na odpočet.

Novelou ZDP došlo k zavedení limitu pro použití zvýšené sazby (viz § 34a odst. 2 ZDP). Tento limit se bude vztahovat buď k jednotlivému poplatníkovi nebo ke skupině poplatníků, pokud naplní definici odpočtového celku dle § 34aa ZDP. Lze předpokládat, že k rozdělení limitu mezi jednotlivé členy odpočtového celku bude tedy nutná jejich vzájemná dohoda (ať již ústní nebo písemná).

Co však již ze ZDP ani důvodové zprávy výslovně nevyplývá je, jakým způsobem si mezi sebou poplatníci, kteří jsou součástí odpočtového celku budou rozdělovat uvedený limit a jak budou vzájemnou dohodu správci daně prokazovat.

Ke vzájemné dohodě členů odpočtového celku v kontextu překročení limitu pro zvýšenou sazbu odpočtu na podporu výzkumu a vývoje za celý odpočtový celek důvodová zpráva mimo jiné uvádí, že: *“Vzhledem k tomu, že limit je čerpán souhrnně za poplatníky, kteří jsou součástí odpočtového celku, je třeba v těchto situacích předpokládat, že při čerpání limitu jedním z poplatníků byl ze strany ostatních členů odpočtového celku dán přinejmenším implicitní souhlas s takovým čerpáním limitu.”*

Za projev této dohody se nabízí vyplnění tabulky F daňového přiznání v roce vzniku nároku na odpočet, kteří jednotliví členové odpočtového celku ve formuláři daňového přiznání vyplní. Nicméně je třeba připomenout, že tabulka F daňového přiznání obsahuje celkovou částku nároku na odpočet bez popisu jakým způsobem se tato částka vypočítala.

Pokud však následně (například v některém z následujících období) dojde k uplatnění odpočtu jednotlivými členy odpočtového celku v jiné výši, než bylo uvedeno v tabulce F v roce vzniku odpočtu je otázka nakolik je tato tabulka pro poplatníky a správce daně závazná. Navíc poplatník by tabulku F daňového přiznání vyplnit měl, ale pokud ji nevyplní nebo ji vyplní chybně nehrozí mu žádná sankce, dokud nedojde k faktickému dopadu do základu daně.

Závěr 4:

Údaje uvedené v tabulce F daňového přiznání budou považovány za povinně uváděné informace o prvotním rozdělení limitu pro zvýšenou sazbu odpočtu na podporu výzkumu a vývoje mezi jednotlivé členy odpočtového celku. Tento údaj bude možné v případě chyby opravit či v návaznosti na jiné přerozdělení limitu v rámci odpočtového celku i změnit, aniž by s opravou nebo změnou těchto údajů byla spojena sankce za porušení povinnosti nepeněžité povahy.

Stanovisko GŘ:

Souhlas se závěrem předkladatele.

Údaje v tabulce Fb) přílohy č. 1 II. oddílu DAP DPPO jsou údaji předepsanými a vymezenými jako obsahová náležitost formuláře ve smyslu formulářové vyhlášky, kdy se jedná o informace nezbytné pro správu daní (viz § 72 odst. 3 písm. e) daňového řádu) a jejich (správné) vyplnění je proto pro poplatníky povinné, pokud pro ně mají věcnou náplň. Daňový subjekt pak ve smyslu § 92 daňového řádu prokazuje skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání.

Informace o odpočtovém celku, respektive do jakého odpočtového celku poplatník náleží, včetně údaje o části výdajů zahrnovaných do odpočtu podle § 34a odst. 1 písm. a) ZDP, budou poplatníci uvádět v DAP DPPO (zde odkazujeme na již zveřejněné upozornění k tiskopisům **Upozornění k tiskopisům 2026 | Daň z příjmů právnických osob | Upozornění k tiskopisům | Daňové tiskopisy | Daně | Finanční správa). Tento údaj poskytne správci daně vstupní informace, že limit pro použití zvýšené sazby odpočtu, tj. 50 mil. Kč pro sazbu 150 %, je v případě daného poplatníka nutné posuzovat v rámci odpočtového celku.**

Z odůvodnění pozměňovacího návrhu vyplývá, že limit pro použití zvýšené sazby odpočtu je čerpán (rozdělen) souhrnně za poplatníky, kteří jsou součástí odpočtového celku, a je třeba předpokládat, že při jeho čerpání (rozdělení) mezi členy odpočtového celku za účelem stanovení jejich „nároku na odpočet“ byl ze strany ostatních členů odpočtového celku dán přinejmenším implicitní souhlas s tímto čerpáním (rozdělením). Předpokládá se, že otázky odpočtu na podporu výzkumu a vývoje jsou s ohledem na vysokou specializaci ve většině případů řešeny v rámci odpočtového celku centrálně, a nikoliv decentralizovaně (u každé ze společností zvlášť bez vazby na „holding“), a tedy že odpočtový celek disponuje (již dnes) poměrně detailní představou o uplatňování odpočtu na podporu výzkumu a vývoje v rámci odpočtového celku (holdingu).

Pro opravu, respektive změnu, dříve tvrzených údajů lze podle daňového řádu využít instituty opravného daňového přiznání nebo dodatečného daňového přiznání, a to i pro případy kdy se nemění výše daně.

8. Rozdělení odpočtu na výzkum a vývoj v rámci odpočtového celku

Podle § 35a odst. 2 písm. a) bod 3 ZDP mají držitelé investičních pobídek povinnost uplatnit při stanovení základu daně v nejvyšší možné míře položky odčitatelné od základu daně podle § 34 v nejbližším zdaňovacím období, za které bude vykázán základ daně, pokud nebyly uplatněny v předchozích zdaňovacích obdobích.

Odpočet na výzkum a vývoj je uveden v § 34 odst. 4 ZDP a držitel investiční pobídky má tedy povinnost uplatnit ho v nejvyšší možné míře. Novela ZDP neřeší situace, kdy součástí odpočtového celku je více subjektů, které jsou příjemci investiční pobídky, přičemž mohou v souhrnu za odpočtový celek uplatnit odpočet na výzkum a vývoj vyšší, než činí limit pro použití zvýšené sazby. Ze ZDP tedy nevyplývá explicitní povinnost preferovat při využití zvýšené sazby odpočtu příjemce investičních pobídek.

Podle důvodové zprávy (dále také jako „DZ“) nezáleží na tom, v jaké výši ani v jakém pořadí budou jednotliví poplatníci čerpat limit ve výši 50 mil. Kč pro použití zvýšené sazby. Část odpočtu vypočtená podle zvýšené sazby tak může vzniknout každému poplatníkovi v rámci odpočtového celku nebo pouze jednomu či několika vybraným poplatníkům, kteří součtem svých výdajů dosáhnou stanoveného limitu 50 mil. Kč.

Příklad 4:

Společnost A – držitel investičních pobídek, náklady na VaV 40 mil. Kč

Společnost B – držitel investičních pobídek, náklady na VaV 30 mil. Kč

Společnost C – není držitel investičních pobídek, náklady na VaV 20 mil. Kč

Společnost D – není držitel investičních pobídek, náklady na VaV 10 mil. Kč

Novela ZDP v rámci odpočtového celku nestanoví povinnost nejprve využít odpočet u příjemců investičních pobídek až do vyčerpání limitu pro zvýšenou sazbu. Novela také nestanoví, který z příjemců investičních pobídek má limit využít přednostně, pokud jsou dodrženy limity za odpočtový celek. Podle názoru předkladatele, který je v souladu s DZ, je tedy možná jakákoliv kombinace uplatnění odpočtu, včetně následující:

Společnost A 10 mil. Kč ve zvýšené sazbě + 30 mil. Kč ve standardní sazbě

Společnost B 10 mil. Kč ve zvýšené sazbě + 20 mil. Kč ve standardní sazbě

Společnost C 20 mil. Kč ve zvýšené sazbě

Společnost D 10 mil. Kč ve zvýšené sazbě

Závěr 5:

ZDP nestanoví povinnost, aby při rozdělení limitu pro zvýšenou sazbu odpočtu měli přednost držitelé investičních pobídek. Poplatník s investiční pobídkou není povinen přednostně čerpat limit pro použití zvýšené sazby odpočtu v rámci odpočtového celku. Tento závěr platí i v situaci, kdy na ostatní členy

odpočtového celku, kteří nejsou příjemci investiční pobídky, byla dle dohody rozdělena část limitu pro zvýšenou sazbu odpočtu, ale tito členové fakticky odpočet vypočtený ze zvýšené sazby z různých důvodů neuplatní.

Stanovisko GFR:

Souhlas se závěrem předkladatele za předpokladu, že první a druhá věta závěru řeší situace, kdy mezi poplatníky, kteří jsou součástí odpočtového celku, dochází k rozdělení výdajů pro použití zvýšené sazby (150 %).

Považujeme za nutné zdůraznit, že limit výdajů ve výši 50 mil. Kč musí být v rámci odpočtového celku při rozdělování zcela rozdělen, samozřejmě za předpokladu, že existuje v rámci odpočtového celku dostatek výdajů zahrnovaných do odpočtu podle ZDP.

Za předpokladu, že se jedná o rozdělení výdajů, lze s větou třetí závěru předkladatele souhlasit.

9. Povinnost držitelů investičních pobídek vyčerpat za odpočtový celek zvýšenou sazbu odpočtu

ZDP nestanoví mechanismus, jakým se člen odpočtového celku má dozvědět, že v rámci odpočtového celku nebyl vyčerpán celý limit zvýšené sazby odpočtu. Člen odpočtového celku může mít potenciálně přehled o rozdělení limitu pro zvýšenou sazbu odpočtu mezi jednotlivé členy, tj. o výši nároku, ale nikoliv o jeho faktickém čerpání. Jednotliví členové odpočtového celku jsou nezávislé entity, které mezi sebou nemají/nemusejí mít žádný vztah či kontakt a finanční data spolu zásadně nesdílejí. Člen odpočtového celku může na správce daně vznést dotaz, zda je v rámci odpočtového celku ještě nějaká část limitu pro vyšší sazbu nevyužitá, ale odpověď správce daně nemá povahu závazného posouzení ve smyslu § 132 daňového řádu.

Jakákoliv dohoda mezi členy odpočtového celku o využití limitu zvýšené sazby má povahu soukromoprávního ujednání, ke kterému správce daně při rozdělení limitu nepřihlíží. Taková dohoda nemá ani odraz v příslušném formuláři daňového přiznání (tabulka F. formuláře má pouze indikativní charakter a vyplňuje se pouze za poplatníka, nikoliv za odpočtový celek). V případě nevyčerpání limitu držitelé investičních pobídek nebo přečerpání limitu členy odpočtového celku musí správce daně postupovat podle obecných principů daňového řízení tak, aby žádného člena odpočtového celku nezvýhodnil ani neznevýhodnil.

Novela předpokládá, že správce daně vede evidenci odpočtů za odpočtový celek, protože jinak by nebyl schopen kontrolu limitu provést. Nicméně správce daně nemá povinnost informovat člena odpočtového celku, že limit za celek není využit. Stejně tak správce daně nemůže sankcionovat držitele investičních pobídek, pokud vyšší limit v rámci odpočtového celku nevyužil, protože by správce daně musel dokazovat, kolik

v rámci odpočtového celku bylo zatím skutečně vyčerpáno. Udělení sankce za nevyčerpání limitu u příjemce investičních pobídek pouze s obecným odůvodněním se jeví jako problematické, protože by bylo v praxi nepřezkoumatelné, ledaže všichni členové odpočtového celku zbaví správce daně povinnosti mlčenlivosti ve vztahu k celku a čerpání limitu pro vyšší sazbu.

V tomto ohledu neobstojí vysvětlení v DZ, podle kterého v situaci, kdy limit není v rámci odpočtového celku vyčerpán a součástí celku je držitel investičních pobídek, musí tento poplatník dle § 35a a § 35b ZDP zvýšit odpočet, tj. použít na „uvolněné“ výdaje vyšší sazbu. Je třeba si uvědomit, že se člen odpočtového celku nemá jak dozvědět, jakým způsobem ostatní členové odpočet fakticky čerpají. Podle předkladatelů správce daně nemůže poplatníkovi čerpání „uvolněné“ části odpočtu nařídit, protože zákon takové oprávnění správci daně nedává. Správce daně může využití uvolněné části vyššího odpočtu pouze doporučit. Pokud by v mezidobí uvolněnou část odpočtu využil jiný člen skupiny, musí správce daně toto doporučení vzít zpět s odkazem na využití jiným členem odpočtového celku. Navíc není jasné, jak by správce daně měl výzvu konkrétně formulovat v případě, že v odpočtové skupině je více držitelů investičních pobídek.

Příklad 5:

Společnost A – držitel investičních pobídek, náklady na VaV 40 mil. Kč, uplatnila 10 mil. Kč ve zvýšené sazbě + 30 mil. Kč ve standardní sazbě

Společnost B – držitel investičních pobídek, náklady na VaV ve výši 30 mil. Kč, uplatnila 10 mil. Kč ve zvýšené sazbě + 20 mil. Kč ve standardní sazbě

Společnost C – není držitel investičních pobídek, náklady na VaV 20 mil. Kč, uplatnila 10 mil. Kč ve standardní sazbě

Společnost D – není držitel investičních pobídek, náklady na VaV 10 mil. Kč, odpočet nebyl uplatněn.

Za odpočtou skupinu uplatněno celkem 20 mil. Kč ve zvýšené sazbě + 60 mil. Kč ve standardní sazbě.

Závěr 6:

Nevyčerpaná část limitu pro zvýšenou sazbu odpočtu (30 mil. Kč) držitelem investiční pobídky v rámci odpočtového celku nepředstavuje porušení § 35a odst. 2 písm. a) bod 3 ZDP, neboť nelze spravedlivě požadovat, aby držitel odpočtu vedl evidenci uplatněných odpočtů za odpočtový celek a podle této evidence uplatnil po dohodě s ostatními členy odpočet. Správce daně může informovat členy skupiny o nevyužití celého odpočtu ve zvýšené sazbě v rámci odpočtového celku. V takovém případě musí správce daně informovat všechny členy, včetně těch, kteří žádný odpočet na VaV v přiznání neuvedli (z povahy tabulky F daňového přiznání správce daně nemůže předpokládat, že u nich žádné náklady na VaV nevznikly).

Stanovisko GŘ:

Nesouhlas se závěrem předkladatele.

Upozorňujeme, že je vždy třeba důsledně rozlišovat rozdělení výdajů v rámci limitu pro použití zvýšené sazby mezi členy odpočtového celku za účelem stanovení „nároku“ na odpočet a faktické uplatnění odpočtu na ř. 242 DAP DPPO. Ve vztahu k poplatníkům s investiční pobídkou pak dle odůvodnění pozměňovacího návrhu platí, že tito nejsou povinni přednostně čerpat (podílet se na rozdělení) limit 50 mil. Kč pro použití zvýšené sazby odpočtu za podmínky, že limit bude vyčerpán (rozdělen) jinými poplatníky odpočtového celku (bez ohledu na to, zda tito poplatníci sníží základ daně o odpočet v aktuálním období, nebo až v některém z 5 následujících období).

K větě druhé a třetí uvádíme, že komunikace správce daně s poplatníky bude odvislá od rozsahu a kvality údajů, které bude mít správce daně k dispozici, typicky na základě údajů uvedených v DAP DPPO (např. tabulka Fb) u jednotlivých členů odpočtového celku, přitom žádnou povinnost zákon pro správce daně nestanovuje.

10. Povinnost dodatečného uplatnění odpočtu ve zvýšené sazbě pro držitele investičních pobídek při snížení odpočtu u jiného subjektu v rámci odpočtového celku

ZDP implicitně předpokládá, že v rámci odpočtového celku jeho členové budou plně sdílet informace o uplatněných odpočtech. Takovou povinnost ale ZDP členům odpočtového celku neukládá a v praxi je takový požadavek nereálný. Pokud tedy člen odpočtového celku (který není držitel investičních pobídek) na základě dodatečného daňového přiznání sníží původně uplatněný odpočet ze zvýšené sazby, pak ze ZDP nevyplývá pro držitele investičních pobídek v rámci celku povinnost takto dodatečně uvolněnou část limitu pro zvýšenou sazbu ZDP využít a podat dodatečné daňové přiznání. Navíc ZDP nestanoví způsob, jak by si společnosti v rámci celku měly mezi sebe uvolněnou část limitu rozdělit. Klíčový aspekt celé úpravy je v tom, že není popsána explicitně v zákoně, ale pouze naznačená v důvodové zprávě.

Příklad 6:

Společnost A – držitel investičních pobídek, náklady na VaV 40 mil. Kč, uplatnila 10 mil. Kč ve zvýšené sazbě + 30 mil. Kč ve standardní sazbě

Společnost B – držitel investičních pobídek, náklady na VaV ve výši 30 mil. Kč, uplatnila 10 mil. Kč ve zvýšené sazbě + 20 mil. Kč ve standardní sazbě

Společnost C – není držitel investičních pobídek, náklady na VaV 30 mil. Kč, uplatnila 30 mil. Kč ve zvýšené sazbě

Na základě daňové kontroly ve společnosti C vyloučeny z odpočtu náklady ve výši 20 mil. Kč a správce daně o této skutečnosti informuje společnosti A a B. Společnosti A a B odpočet nezvýší. Správce daně nemůže společnosti A ani B stanovit obecnou povinnost k uplatnění nevyužité části zvýšeného odpočtu a nevyužití části zvýšeného odpočtu není porušením § 35a odst. 2 ZDP.

Závěr 7:

Stejně jako nemá člen odpočtového celku, který je držitelem investiční pobídky, povinnost využít v plné výši zvýšenou sazbu odpočtu, nemá ani povinnost

dodatečně uplatnit zvýšenou sazbu odpočtu v případě, že dodatečně dojde k uvolnění části nebo celého limitu zvýšené sazby odpočtu.

Stanovisko GFR:

Nesouhlas se závěrem předkladatele.

Pokud dodatečně dojde k uvolnění limitu pro použití zvýšené sazby odpočtu v odpočtovém celku a jinému členu odpočtového celku tato „uvolněná část limitu“ nebude při dodatečném rozdělení výdajů přidělena pro „nové“ stanovení „nároku“ na odpočet a zároveň součástí odpočtového celku bude i příjemce investiční pobídky, musí být „uvolněná část limitu“ přidělena poplatníkovi s investiční pobídkou.

11. Překročení limitu pro uplatnění zvýšené sazby v rámci odpočtového celku

ZDP nestanoví postup, jakým má správce daně kráti uplatnění zvýšené sazby odpočtu v případě, kdy je v rámci odpočtového celku překročen celkový limit. ZDP implicitně předpokládá, že v rámci odpočtového celku dojde mezi oprávněnými subjekty k dohodě o rozdělení zvýšené sazby. Pokud správce daně zjistí, že v rámci odpočtového celku došlo ať už při výpočtu nároku nebo jeho faktické uplatnění k překročení celkového limitu pro zvýšenou sazbu, má vyzvat všechny členy skupiny ke zjednání nápravy.

Podle DZ v případě, že poplatníci, kteří jsou součástí odpočtového celku, nebo správce daně zjistí, že byl limit zvýšené sazby překročen, je nutné uplatněný odpočet snížit na výši limitu. Snížení odpočtu může provést poplatník, nebo správce daně, a to obecnými postupy podle daňového řádu. Vzhledem k tomu, že limit je čerpán souhrnně za poplatníky, kteří jsou součástí odpočtového celku, je třeba předpokládat, že při čerpání limitu jedním z poplatníků byl ze strany ostatních členů odpočtového celku dán přinejmenším implicitní souhlas s takovým čerpáním limitu.

Podle předkladatelů se členové odpočtového celku mohou dohodnout, jak bude zvýšený limit v rámci výpočtu nároku na odpočet u odpočtového celku využit. Pokud ale k takové dohodě nedojde, může držitel investiční pobídky postupovat tak, že celý odpočet z důvodu opatrnosti uplatní ve zvýšené sazbě. Pokud tím dojde k tomu, že bude celý limit v rámci odpočtového celku přečerpán, nemůže to správce daně přičíst k tíži příjemci investiční pobídky, pokud sám limit nepřekročil. V takové situaci existuje důvod pro prominutí příslušenství daně pro nesrovnalost v zákoně u všech dotčených členů odpočtového celku, pokud žádný z nich sám limit nepřekročil, protože nelze jednoznačně stanovit, který člen odpočtového celku porušil ZDP a uplatnil zvýšenou sazbu odpočtu nad zákonný rámec pro odpočtový celek.

Závěr 8:

Pokud správce daně zjistí překročení limitu pro zvýšenou sazbu v rámci odpočtového celku, vyzve k nápravě členy odpočtového celku. Člen odpočtového celku může nápravu provést tak, že žádný odpočet ve zvýšené sazbě neuplatní. V případě přečerpání zvýšeného limitu v rámci odpočtového

celku neuplatní správce daně příslušenství daně, pokud každý člen odpočtového celku neuplatnil odpočet nad zvýšený limit.

Stanovisko GFŘ:

Částečný nesouhlas s větou první závěru předkladatele.

S ohledem na to, že postup správce daně není v ZDP pro tyto případy speciálně upraven, v případě, že správce daně z jemu dostupných údajů zjistí překročení limitu pro využití zvýšené sazby odpočtu za odpočtový celek, bude aplikovat postupy dle daňového řádu.

Správce daně např. s využitím data podání DAP DPPO stanoví pořadí poplatníků, u kterých v důsledku tvrzených údajů o rozdělení výdajů zahrnovaných do odpočtu s použitím zvýšené sazby (150 %) mezi členy odpočtového celku došlo v součtu za odpočtový celek k překročení limitu. S daňovými subjekty, u kterých došlo v součtu za odpočtový celek k překročení limitu pro použití zvýšené sazby odpočtu, vstoupí správce daně do komunikace, a to při respektování zásad správy daní. To znamená, že daňové subjekty, u kterých budou naplněny podmínky pro aplikaci § 145 odst. 2 DR, vyzve k podání DODAP, ostatní daňové subjekty lze kontaktovat neformálně. Ve specifických případech nelze vyloučit i jiný postup správce daně odpovídající konkrétní situaci.

Pokud dojde k překročení limitu pro použití zvýšené sazby odpočtu, člen odpočtového celku upraví výši rozdělených výdajů zahrnovaných do odpočtu s použitím zvýšené sazby (150 %), aby v souhrnu s výdaji zahrnovanými do odpočtu s použitím zvýšené sazby (150 %) rozdělenými mezi ostatní členy odpočtového celku nebyla překročena hranice limitu 50 mil. Kč. Logickým důsledkem úpravy výše těchto výdajů je i úprava výše nároku na odpočet

Samotné překročení limitu pro využití zvýšené sazby při výpočtu „nároku“ v rámci odpočtového celku, bez jeho faktického uplatnění (odečtení) na ř. 242 DAP DPPO, nezakládá sankci, respektive příslušenství daně.

12. Posuzování účasti na odpočtovém celku

Podle § 34a odst. 3 ZDP se skutečnost, zda je poplatník součástí odpočtového celku, posuzuje k poslednímu dni jeho „období“. „Obdobím“ je podle § 34a odst. 6 ZDP zdaňovací období, nebo období, za které se podává daňové přiznání. V jednom kalendářním roce tak může mít poplatník pro účely účasti v odpočtovém celku více „období“ nebo nemusí mít žádné „období“.

Podle § 34aa tvoří odpočtový celek ovládající osoba, která není ovládána jinou účetní jednotkou, a osoby, které jsou účetní jednotkou a které ovládající osoba sama nebo společně s jinou ovládá. Společným ovládáním se pak rozumí ovládání na základě smlouvy, podle které se pro rozhodování vyžaduje jednomyslná shoda.

Přechodná ustanovení

Podle bodu 1 přechodných ustanovení novely se pro daňové povinnosti u daně z příjmů za zdaňovací období započaté přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, jakož i pro práva a povinnosti s nimi související, použije zákon č. 586/1992 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona.

Podle bodu 7 přechodných ustanovení se na odpočet na podporu výzkumu a vývoje a odpočet na podporu odborného vzdělávání vzniklý za zdaňovací období započaté přede dnem nabytí účinnosti čl. VI bodu 28 použije § 34 odst. 5 ZDP ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti čl. VI bodu 28 a nepoužije se § 34 odst. 4 ZDP ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti čl. VI bodu 28.

To znamená, že úprava pro odpočtový celek se poprvé použije pro zdaňovací období započatá od 1.1.2026, přičemž se v rámci odpočtového celku hodnotí u společnosti se zdaňovacím obdobím začínajícím od 1.1.2026 i ovládané a ovládající společnosti, u kterých zdaňovací období započalo v roce 2025 a u kterých se nová úprava nepoužije.

Podle DZ pro účely posouzení limitu ve výši 50 mil. Kč v rámci odpočtového celku je současně třeba stanovit, ke kterému dni se posuzuje, zda je poplatník součástí odpočtového celku. Toto posouzení se provede k poslednímu dni období poplatníka. Pokud se posuzuje dosažení limitu 50 mil. Kč v rámci odpočtového celku za kalendářní rok 2026 a součástí tohoto odpočtového celku je (i) poplatník s obdobím od 1.1.2026 do 31.12.2026, a (ii) poplatník s obdobím 1.5. 2025 do 30.4.2026, posoudí se, zda byl první poplatník součástí odpočtového celku k 31.12.2026 a druhý poplatník k 30.4.2026. Pokud tomu tak bylo, pak se výdaje, které byly za daná období vynaloženy na vědu a výzkum, sečtou a výsledná částka se porovná s limitem 50 mil. Kč.

Pro podporu ve výši 150 % budou potom relevantní pouze výdaje vynaložené celkem za tyto poplatníky max. ve výši 50 mil. Kč. Částky výdajů vynaložených těmito poplatníky nad celkovou částku 50 mil. Kč budou moci být podpořeny ve výši 100 %. Přitom však nezáleží na tom, v jaké výši ani v jakém pořadí budou jednotliví poplatníci čerpat limit ve výši 50 mil. Kč pro použití zvýšené sazby. Část odpočtu vypočtená podle zvýšené sazby tak může vzniknout každému poplatníkovi v rámci odpočtového celku, nebo pouze jednomu či několika vybraným poplatníkům, kteří součtem svých výdajů dosáhnou stanoveného limitu 50 mil. Kč.

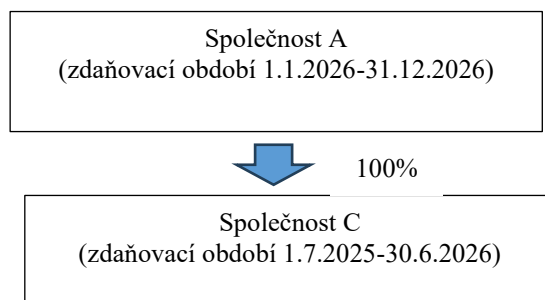
Text DZ však neodpovídá textu přechodných ustanovení novely, protože poplatník s obdobím od 1.5.2025 do 30.4.2026 nemůže postupovat podle nových pravidel a použít zvýšenou sazbu. Poplatník s obdobím od 1.1.2026 do 31.12.2026 tak bude mít k dispozici sám celý limit 50 mil. Kč. A poplatník s obdobím od 1. 5. 2025 bude pro toto období postupovat podle úpravy platné do 31. 12. 2025.

Příklad 7:

K 1.1.2026 měla společnost A ve společnosti C podíl ve výši 100% a byla ve vztahu k ní ovládající osobou.

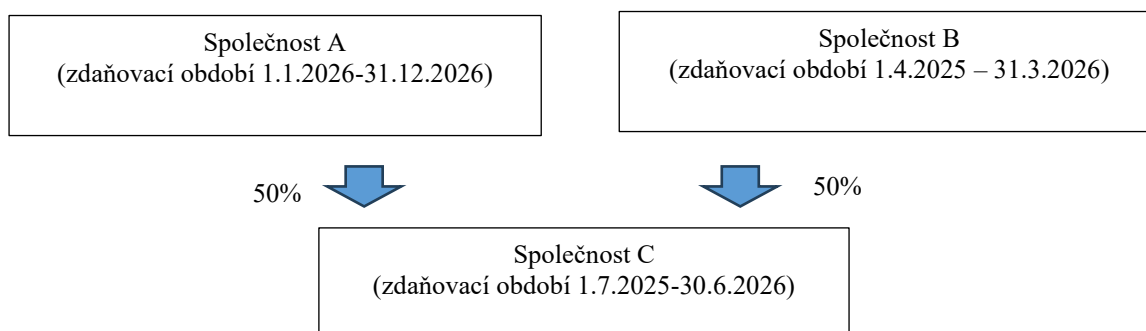
Společnost A má zdaňovací období kalendářní rok (tj. 1.1.2026 – 31.12.2026, resp. 1.1.2027 – 31.12.2027).

Společnost C má hospodářský rok od 1.7. do 30.6. následujícího roku (tj. 1.7.2025 – 30.6.2026, resp. 1.7.2026 – 30.6.2027).

Stav k 1.1.2026**Stav k 1.9.2026**

Společnost B získá 1.9.2026 od společnosti A 50% podíl ve společnosti C. Společnost A a společnost B nejsou navzájem spojené osoby. Společnost A a společnost B se ve vztahu ke společnosti C stanou 1.9.2026 společně ovládajícími společnostmi.

Společnost B má zdaňovací období hospodářský rok od 1.4. do 31.3. následujícího roku (tj. 1.4.2025 – 31.3.2026, resp. 1.4.2026 – 31.3.2027).



Podle § 34a odst. 3 ZDP je-li poplatník součástí odpočtového celku, posuzuje se dosažení limitu pro použití zvýšené sazby souhrnně za všechny poplatníky, kteří jsou součástí stejného odpočtového celku, a to za období, která končí ve stejném kalendářním roce. Skutečnost, zda je poplatník součástí odpočtového celku, se posuzuje k poslednímu dni jeho období.

Společnost A

- v roce 2026 končí zdaňovací období 31.12.2026. K tomuto dni je součástí odpočtového celku se společností C (ve které má podíl 50% a kterou společně kontroluje se společností B).
- za období do 30.6.2026 společnost C neuplatní odpočet ze zvýšené sazby do výše limitu podle novely a postupuje podle pravidel platných do 31.12.2025. Proto může společnost A bez ohledu na společnost C uplatnit za rok 2026 celý limit zvýšeného odpočtu 50 mil. Kč.
- v roce 2027 společnost A tvoří odpočtový celek se společností C, přičemž pro účely výpočtu nároku na odpočet zahrne do limitu pro zvýšenou sazbu za rok 2027 část nákladů na výzkum a vývoj vynaložených společností C ve výši 50% za období 1.7.2026 – 30.6.2027.

Závěr 9:

U společnosti A se stav posuzuje k 31.12.2026, resp. 31.12.2027, což je konec zdaňovacího období končícího v kalendářním roce 2026, resp. 2027.

Pro účely limitu pro použití zvýšené sazby v rámci odpočtového celku se u společnosti A za období do 31.12.2026 se společností C nepočítá, protože její zdaňovací období započalo před nabytím účinnosti novely, a proto se na výpočet jejího odpočtu na podporu výzkumu a vývoje nová úprava nevztahuje.

Pro účely limitu zvýšené sazby se v rámci odpočtového celku (společnost A a společnost C) pro období skončené v kalendářním roce 2027 započítá pouze 50% výdajů vynaložených na výzkum a vývoj společností C za období 1.7.2026-30.6.2027, protože se jedná o společně ovládanou osobu.

Stanovisko GFR:

Vycházíme-li ze zadání ilustrativního příkladu, pak lze souhlasit se závěrem předkladatele.

Společnost B

- v roce 2026 končí zdaňovací období 31.3.2026. Protože jde o zdaňovací období započaté 1.4.2025, tj. před účinností novely, nepoužijí se u společnosti B nová pravidla pro odpočet, společnost B bude postupovat při odpočtu podle ZDP ve znění účinném k 31.12.2025 a nepoužije zvýšenou sazbu odpočtu. Stejný postup platí pro společnost C.
- v roce 2027 končí zdaňovací období 31.3.2027. Ke konci tohoto období tvoří společnost B odpočtový celek se společností C, přičemž pro limit pro zvýšenou sazbu se následně zohlední část nákladů na výzkum a vývoj ve výši 50% vynaložených společností C za období do 30.6.2027.

Závěr 10:

U společnosti B se stav limitu pro zvýšenou sazbu posuzuje poprvé k 31.3.2027, což je konec prvního zdaňovacího období započatého po účinnosti novely, kdy zvýšený odpočet mohla společnost B uplatnit.

Vzhledem k tomu, že společnost B měla ke konci období končícího v roce 2027 podíl ve výši 50% ve společně ovládané společnosti C, zahrnují společnosti do odpočtového celku 50 % nákladů vynaložených na výzkum a vývoj společností C za období do 30.6.2027.

Protože však k 31.3.2027, resp. ke dni podání přiznání za toto období, ještě není známa výše nákladů vynaložených na výzkum a vývoj společností C, nemůže B posoudit překročení limitu v rámci odpočtového celku, což lze ověřit až po skončení zdaňovacího období společnosti C (tj. období 1.7.2026-30.6.2027).

Stanovisko GFŘ:

Vycházíme-li ze zadání ilustrativního příkladu, pak lze souhlasit s první větou uvedenou v závěru předkladatele.

K druhé větě závěru doplňujeme, že se do výdajů zahrnovaných do odpočtu podpořených sazbou 150 % počítají kromě 50 % výdajů společnosti C také veškeré výdaje společnosti B.

K větě třetí uvádíme, že limit pro použití zvýšené sazby odpočtu je v ZDP stanoven pro odpočtový celek za všechna období skončená v příslušném kalendářním roce, kdy s ohledem na různá vymezení délek období a lhůt pro podání DAP DPPO mohou pro posouzení případného překročení tohoto limitu nastávat specifické situace a okolnosti. Nelze proto zaujmout sjednocující obecné stanovisko.

Společnost C

- v roce 2026 končí zdaňovací období 30.6.2026. Protože jde o zdaňovací období započaté 1.7.2025, tj. před účinností novely, nepoužijí se u společnosti C nová pravidla pro výpočet jejího odpočtu na podporu výzkumu a vývoje a společnost C bude postupovat při odpočtu podle ZDP ve znění účinném k 31.12.2025.
- v roce 2027 končí zdaňovací období 30.6.2027. Ke konci tohoto období tvoří společnost C z důvodu společného ovládnání jeden odpočtový celek se společností A a druhý odpočtový celek se společností B.
- Výdaje na výzkum a vývoj vynaložené společností C se započítají do limitu zvýšené sazby jednotlivých odpočtových celků až po skončení období 1.7.2026-30.6.2027.

Závěr 11:

Společnost C bude za období 1.7.2025-30.6.2026 postupovat při odpočtu podle ZDP ve znění účinném k 31.12.2025.

Společnost C bude z 50 % součástí odpočtového celku se společností A a z 50 % součástí odpočtového celku se společností B k 30.6.2027.

Stanovisko GŘ:

Vycházíme-li ze zadání ilustrativního příkladu, pak lze souhlasit se závěrem předkladatele.

13. Výpočet uplatněného nároku při kombinaci procentuálních částek výdajů vynaložených na výzkum a vývoj

Dle § 34a odst. 1 ZDP činí odpočet na podporu výzkumu a vývoje součet dvou částek, a to 150% části výdajů vynaložených v období na výzkum a vývoj zahrnovaných do odpočtu, která nepřevyšuje limit ve výši 50 mil. Kč pro použití zvýšené sazby odpočtu na podporu výzkumu a vývoje, a 100 % části výdajů vynaložených v období na výzkum a vývoj zahrnovaných do odpočtu, která tento limit převyšuje.

V případě existence tzv. odpočtového celku se pak dosažení limitu 50 mil. Kč pro použití zvýšené sazby podpory posuzuje souhrnně za všechny poplatníky, kteří jsou součástí stejného odpočtového celku (viz § 34a odst. 3 ZDP).

Z textu zákona ani z důvodové zprávy není zřejmé, jaká část odpočtu, resp. kterou její část poplatník v daňovém přiznání uplatňuje v situaci, kdy neuplatní celou výši nároku na odpočet, tj. zda se nejdříve uplatňuje odpočet odpovídající částce vypočítané za použití zvýšené sazby, nebo za použití základní sazby nebo zda se uplatňuje odpočet odpovídající procentuálnímu poměru obou částek vypočítaných za použití zvýšené a základní sazby.

Dle našeho názoru je nutné od sebe odlišovat rozdělení limitu pro zvýšenou sazbu v období vzniku nároku na odpočet a potom faktického uplatnění odpočtu. Pokud totiž bude poplatník (resp. poplatníci) uplatňovat odpočet postupně, potom se domníváme, že podmínky zákona se poruší až faktickým uplatněním odpočtu ve výši, která v součtu s ostatními členy odpočtového celku převyší zákonnou hranici.

Příklad 8:

Existuje odpočtový celek tvořený společnostmi A a B, který za zdaňovací období 2026 měl náklady na výzkum a vývoj v celkové výši 80 a v souhrnu mu vznikl nárok na odpočet ve výši 105.

Jednotlivým společnostem vznikl v tomto období dle jejich dohody nárok na odpočet v následující výši:

Společnost A:

- výdaje na výzkum a vývoj = 40
- nárok na odpočet dle dohody = 45 (30 x 150%) + 10 (10 x 100%) = 55 (poměr 3:1)

Společnost B:

- výdaje na výzkum a vývoj = 40

- nárok na odpočet dle dohody = $30 (20 \times 150\%) + 20 (20 \times 100\%) = 50$ (poměr 1:1)

Za zdaňovací období 2026 byl dle výše základu daně uplatněn jako položka odčitatelná od základu daně odpočet:

- U společnosti A uplatněn odpočet 20 a zbytek odpočtu 35 se přenáší do dalších let.

Odpočet 20 lze rozložit na částky tvořící součet odpočtu ve zvýšené a základní sazbě následujícími způsoby:

- a) přednostně zvýšená sazba: $20 (13,3 \times 150\%)$, nebo
- b) přednostně základní sazba: $10 (10 \times 100\%) + 10 (6,7 \times 150\%) = 20$, nebo
- c) poměrně 3:1: $16,4 (10,9 \times 150\%) + 3,6 (3,6 \times 100\%) = 20^*$

* Od zaokrouhlovacích rozdílů pro účely příklady abstrahujeme

- U společnosti B uplatněn odpočet 30 a zbytek odpočtu 20 se přenáší do dalších let.

Odpočet 30 lze rozložit na částky tvořící součet odpočtu ve zvýšené a základní sazbě následujícími způsoby:

- a) přednostně zvýšená sazba: $20 (13,3 \times 150\%) + 10 (10 \times 100\%) = 30$, nebo
- b) přednostně základní sazba: $20 (20 \times 100\%) + 10 (6,7 \times 150\%) = 30$, nebo
- c) poměrně 1:1: $18 (12 \times 150\%) + 12 (12 \times 100\%) = 30$

Za zdaňovací období 2027 byl dle základu daně uplatněn zbývající odpočet jako položka odčitatelná od základu daně, tedy:

- Společnost A uplatnila částku 35.
- Společnost B uplatnila částku 20.

Po kontrole v roce 2028 bylo zjištěno, že součástí odpočtového celku byla po celou dobu i společnost C, která ve zdaňovacím období 2026 uplatnila odpočet následujícím způsobem:

- výdaje na výzkum a vývoj = 30
- nárok na odpočet = $(30 \times 150\%) = 45$

Celkově odpočtový celek za zdaňovací období 2026 uplatnil nárok na odpočet ve výši 95 (A:20 + B:30 + C:45).

Otázka je kdo, kdy a v jaké výši v rámci odpočtového celku překročil za zdaňovacím období roku 2026 limit pro použití zvýšené sazby odpočtu a tím porušil podmínky ZDP.

Společnosti A a B společně uplatnily náklady pro uplatnění odpočtu:

- a) přednostně zvýšená sazba: $13,3 (A) + 13,3 (B) = 26,6$
- b) přednostně základní sazba: $10 (A) + 10 (B) = 20$
- c) poměrně: $12 (A) + 10,9 (B) = 22,9$

Společnost C uplatnila z limitu pro zvýšenou sazbu odpočtu náklady 30

Varianty překročení limitu pro zvýšenou sazbou odpočtu za zdaňovacím období 2026 v závislosti na uplatnění částek tvořících součet odpočtu:

- a) přednostně zvýšená sazba: $56,6 (26,6 + 30) - 50 = 6,6$
- b) přednostně základní sazba: $50 (20 + 30) - 50 = 0$

c) poměrně: $52,9 (22,9 + 30) - 50 = 2,9$

Varianty překročení odpočtu za zdaňovacím obdobím 2026 v závislosti na uplatnění částek tvořících součet odpočtu:

a) přednostně zvýšená sazba: $9,9 (6,6 \times 150\%) - 6,6 (6,6 \times 100\%) = 3,3$

b) přednostně základní sazba: = 0

c) poměrně: $4,35 (2,9 \times 150\%) - 2,9 (2,9 \times 100\%) = 1,45$

Správně daně pak může jednotlivým členům odpočtového celku navrhnout následující krácení odpočtu ve vyšší sazbě za zdaňovací období 2026:

Bylo uplatněno ve vyšší sazbě v případě poměrného uplatnění: Krácený nárok na rozdílné náklady/krácený odpočet (150%-100%)

A: 16,37 (10,9 x 150%)	$10,9:(52,9/50)=10,3$	0,6/0,3
B: 18 (12 x 150%)	$12:(52,9/50)=11,34$	0,66/0,33
C: 45 (30 x 150%)	$30:(52,9/50)=28,36$	1,64/0,82
Celkem náklady: 52,9	Celkem náklady: 50	2,9/1,45

Závěr 12:

Vzhledem k tomu, že ZDP výslovně neupravuje pořadí uplatňování částek tvořících součet odpočtu (částka vypočtená sazbou 150% a částka vypočtená sazbou 100%), pak lze použít jakoukoliv metodu.

Předkladatelé navrhuji potvrdit závěry uvedené u jednotlivých příkladů a zvážit vydání metodické informace finanční správy pro sjednocený výkladu novely.

Stanovisko GFŘ:

Nesouhlas se závěrem předkladatele.

Právní úprava účinná od 1. 1. 2026 v § 34a ZDP nově stanoví, že celkovou částku odpočtu činí součet 150 % a 100 % výdajů zahrnovaných do odpočtu. Přitom tímto způsobem vypočtený „nárok“ na odpočet je dále uplatňován celý nebo jeho část (v závislosti na výši základu daně) na ř. 242 DAP DPPO jako odčitatelná položka, a to jednou částkou.

Ani ve znění právní úpravy ZDP do 31. 12. 2025 tomu nebylo jinak (odpočet činil součet 100 % a 110 %).

PŘÍPĚVEK UZAVŘEN KE DNI 29. 04. 2026**625/30.04.25 Osvobození příjmů z úplatného převodu kryptoaktiv**

Předkládají: Ing. Bc. Jiří Nesrovnal, daňový poradce, č. osv. 1757
Ing. Matěj Nešleha, daňový poradce, č. osv. 5045

1. Úvod

Zákon č. 32/2025 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s implementací předpisů Evropské unie v oblasti digitalizace finančního trhu a financování udržitelnosti (dále také jen „novela“), změnil, mimo jiné, i zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“ nebo jen „ZDP“). Ve Sbírce zákonů byl tento zákon zveřejněn 14. února 2025, přičemž ta část novely, která se týká zákona o daních z příjmů, nabyla účinnosti dnem následujícím po dni jejího vyhlášení, tj. 15. února 2025. Tato novela za splnění určitých podmínek osvobozuje u poplatníků daně z příjmů fyzických osob příjmy z prodeje kryptoaktiv.

Text schválené novely zní následovně:

V § 4 se na konci odstavce 1 tečka nahrazuje čárkou a doplňují se písmena zj) a zk), která znějí:

„zj) příjmy z úplatného převodu kryptoaktiva s výjimkou elektronického peněžního tokenu, pokud jejich úhrn u poplatníka nepřesáhne ve zdaňovacím období částku 100 000 Kč; osvobození se nevztahuje na příjmy z kapitálového majetku a na příjmy z úplatného převodu kryptoaktiva, které je nebo bylo zahrnuto do obchodního majetku, a to do 3 let od ukončení činnosti, ze které plyne příjem ze samostatné činnosti,

zk) příjem z úplatného převodu kryptoaktiva, přesáhne-li doba mezi nabytím a úplatným převodem tohoto kryptoaktiva při jeho úplatném převodu dobu 3 let; doba 3 let se zkracuje o dobu, po kterou bylo toto kryptoaktivum ve vlastnictví zůstavitele, v případě, že jde o úplatný převod kryptoaktiva nabytého děděním od zůstavitele, který byl příbuzným v řadě přímé nebo manželem; doba 3 let mezi nabytím a úplatným převodem kryptoaktiva u téhož poplatníka se nepřerušuje při sloučení nebo splynutí kryptoaktiv; osvobození se nevztahuje na příjem z úplatného převodu kryptoaktiva, které je nebo bylo zahrnuto do obchodního majetku, a to do 3 let od ukončení činnosti, ze které plyne příjem ze samostatné činnosti; při výměně kryptoaktiva jeho vydavatelem za jiné kryptoaktivum se doba 3 let mezi nabytím a úplatným převodem kryptoaktiva u téhož poplatníka nepřerušuje; osvobození se nevztahuje na příjem, který plyne poplatníkovi z budoucího úplatného převodu kryptoaktiva, uskutečněného v době do 3 let od nabytí, a z budoucího úplatného převodu kryptoaktiva, které je nebo bylo zahrnuto do obchodního majetku, a to do 3 let od ukončení činnosti, ze které plyne příjem ze samostatné činnosti, i když kupní smlouva bude uzavřena až po 3 letech od

nabytí nebo po 3 letech od ukončení činnosti, ze které plyne příjem ze samostatné činnosti.“

V § 4 odstavec 3 zní:

„(3) Pokud úhrn všech příjmů osvobozených podle odstavce 1 písm. q), příjmů z úplatného převodu cenného papíru osvobozených podle odstavce 1 písm. u) a příjmů z úplatného převodu kryptoaktiva osvobozených podle odstavce 1 písm. zk) přesahuje 40 000 000 Kč ve zdaňovacím období, příjem osvobozený podle odstavce 1 písm. q), příjem z úplatného převodu cenného papíru osvobozený podle odstavce 1 písm. u) nebo příjem z úplatného převodu kryptoaktiva osvobozený podle odstavce 1 písm. zk) není osvobozen v poměrné části vypočítané podle podílu části úhrnu těchto příjmů převyšující 40 000 000 Kč a úhrnu těchto příjmů.“

Tato novela zákona o daních z příjmů, která je poslaneckým pozměňovacím návrhem, vyvolává některé praktické otázky, které jsou předmětem tohoto příspěvku.

2. Popis problémů

2.1. Co je pro účely zákona o daních z příjmů možné považovat za kryptoaktiva

Předmětná novela je pozměňovacím poslaneckým návrhem skupiny poslanců, nicméně z textu návrhu není zřejmé, a to ani prostřednictvím poznámky pod čarou, co se pro účely tohoto ustanovení a vůbec celého zákona o daních z příjmů má považovat za kryptoaktivum. Domníváme se však, že i vzhledem k okolnostem načtení tohoto pozměňovacího návrhu, jeho odůvodnění a projednávání v Poslanecké sněmovně (například vystoupení poslanců k tomuto bodu v rámci 3. čtení, které se konalo 6.12.2024), je nutné tento pojem vykládat dle definic uvedených v Nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) 2023/1114 ze dne 31. května 2023 o trzích kryptoaktiv a o změně nařízení (EU) č. 1093/2010 a (EU) č. 1095/2010 a směrnic 2013/36/EU a (EU) 2019/1937 (dále jen „nařízení MiCA“).

2.1.1. Závěr

Pro účely **aplikace § 4 odst. 1 písm. zj) a zk)** zákona o daních z příjmů se obecně vychází z nařízení MiCA (**implementováno zákonem č. 32/2024 Sb.**), které definuje kryptoaktivum jako digitální zachycení hodnoty nebo práva, které může být převáděno a ukládáno elektronicky pomocí technologie distribuovaného registru nebo pomocí podobné technologie. S ohledem na průběh legislativního procesu je však při výkladu § 4 odst. 1 písm. zj) a zk) zákona o daních z příjmů nutno vycházet nejen z jazykového znění zákona, ale též ze smyslu a účelu právní úpravy, jak vyplývá z rozsáhlé rozpravy vedené zákonodárci při jejím přijímání. Z projednávání pozměňovacích návrhů v Poslanecké sněmovně i Senátu je zřejmé, že zákonodárce koncipoval časový a hodnotový test u kryptoaktiv jako analogii osvobození cenných papírů, s cílem narovnat daňové zacházení s regulovanými investičními nástroji a odstranit aplikační a administrativní nepřiměřenosti. Zákonodárce přitom vycházel především z nařízení MiCA, a z předpokladu, že předmětem osvobození jsou kryptoaktiva, u nichž je

zajištěna dostatečná míra regulace a transparentnosti umožňující jejich legální uvedení a nabídku na trhu Evropské unie a z toho plynoucí existence reálné možnosti splnění důkazních povinností poplatníků.

Osvobození podle § 4 odst. 1 písm. zj) a zk) zákona o daních z příjmů proto nelze vztahovat na veškerá kryptoaktiva v jejich nejširším technickém či pojmovém pojetí, ale pouze na taková kryptoaktiva, která odpovídají tomuto regulatornímu a účelovému rámci.

Stanovisko GFR:

Souhlas se závěrem předkladatele.

2.2. Časový dopad nové právní úpravy

Uvedená novela neobsahuje žádná přechodná ustanovení, přičemž novela nabývá účinnosti dnem následujícím po dni jejího vyhlášení, tedy novela nabyla účinnosti 15. února 2025. Z toho dle našeho názoru vyplývá, že veškeré body této novely zákona o daních z příjmů budou počínaje dnem nabytí účinnosti novely (tj. 15. února 2025) aplikovány na veškeré příjmy z úplatného převodu kryptoaktiva, a to bez ohledu na skutečnost, kdy byla kryptoaktiva poplatníkem daně z příjmů fyzických osob nabyta (tj. nová pravidla pro osvobození příjmu z úplatného převodu kryptoaktiva se aplikují i na kryptoaktiva nabytá před účinností novely). Z tohoto hlediska se do lhůty pro osvobození v délce 3 let bude započítávat i doba držby kryptoaktiva před nabytím účinnosti novely. Stejně tak skutečnosti, které jsou v předmětném ustanovení uvedeny jako skutečnosti, které nevedou k přerušení časového testu, budou relevantní i ve vztahu k takovým skutečnostem, které nastaly před účinností novely.

Na druhé straně v případě překročení limitu osvobození ve výši 40 000 000 Kč dle § 4 odst. 3 ZDP nebude možné (na rozdíl od cenných papírů a obchodních podílů) uplatnit u kryptoaktiv nabytých před účinností novely jako výdaj reálnou hodnotu tohoto kryptoaktiva k 31.12.2024, neboť § 10 odst. 9 ZDP nebyl předmětnou novelou na kryptoaktiva rozšířen.

S ohledem na skutečnost, že novela nenabyla účinnosti 1. ledna 2025, tj. na počátku zdaňovacího období poplatníka daně z příjmů fyzických osob, vyvstává otázka, jakým způsobem aplikovat limit pro osvobození příjmů z úplatného převodu kryptoaktiva ve výši 100 000 Kč dle § 4 odst. 1 písm. zj) ZDP.

S ohledem na textaci nového § 4 odst. 1 písm. zj) ZDP se domníváme, že se do limitu 100 000 Kč budou započítávat pouze příjmy poplatníka daně z příjmů fyzických osob z úplatného převodu kryptoaktiva, které realizoval v daném zdaňovacím období ode dne nabytí účinnosti novely, tj. příjmy, které poplatník daně z příjmů fyzických osob realizoval 15. února 2025 a později.

Poslední otázkou pak je, jaké příjmy z úplatného převodu kryptoaktiva se budou v roce 2025 započítávat do limitu dle § 4 odst. 3 ZDP a jaká bude v roce 2025 výše tohoto limitu. Jelikož může jít pouze o příjmy z převodu kryptoaktiva, které jsou osvobozeny od daně, může jít pouze o osvobozené příjmy z převodu kryptoaktiva docílené od účinnosti novely. I když v roce 2025 nepůjde o příjmy docílené za celé zdaňovací období roku 2025, nebude se z tohoto hlediska limit 40 000 000 Kč nijak krátit. Z textu zákona žádné krácení či to, že by se daný limit přepočítával na dny či měsíce nevyplývá a jak již bylo uvedeno, novela žádné přechodné ustanovení, které by takovéto přepočítávání stanovilo, neobsahuje.

2.2.1. Závěr

2.2.1.1. Veškeré body předmětné novely ZDP budou od nabytí účinnosti novely aplikovány na veškerá kryptoaktiva, tedy i na ta, která byla nabyta před nabytím účinnosti novely.

2.2.1.2. Do tříleté lhůty pro osvobození bude započtena i doba držby kryptoaktiv, která běžela před nabytím účinnosti novely.

2.2.1.3. Pokud před nabytím účinnosti novely došlo ke skutečnostem, které v souladu s § 4 odst. 1 písm. zk) ZDP nezpůsobují přerušení tříletého časového testu pro osvobození, budou tyto skutečnosti z pohledu osvobození relevantní.

2.2.1.4. V případě překročení limitu pro osvobození ve výši 40 000 000 Kč dle § 4 odst. 3 ZDP u kryptoaktiv nabytých před nabytím účinnosti novely může poplatník v případě překročení tohoto limitu uplatnit pouze standardní výdaje dle ZDP, a tedy nemůže uplatit reálnou hodnotu kryptoaktiva k 31.12.2024 jako v případě cenných papírů a obchodních podílů postupem dle § 10 odst. 9 ZDP.

2.2.1.5. V roce 2025 se budou do limitu 100 000 Kč dle § 4 odst. 1 písm. zj) ZDP započítávat pouze příjmy poplatníka daně z příjmů fyzických osob z úplatného převodu kryptoaktiva, které realizoval ode dne nabytí účinnosti novely, tj. od 15. února 2025 a později. Uvedeme-li příklady, vyplývá z toho následující řešení.

Příklad č. 1:

Poplatník daně z příjmů realizoval v lednu 2025 (tj. před nabytím účinnosti novely) příjem z úplatného převodu kryptoaktiva ve výši 50 tis. Kč, v dubnu 2025 (tj. po nabytí účinnosti novely) příjem z úplatného převodu kryptoaktiva ve výši 30 tis. Kč. Do hodnotového limitu pro osvobození dle § 4 odst. 1 písm. zj) ZDP bude započítáván pouze dubnový příjem ve výši 30 tis. Kč, ten bude od daně z příjmů dle § 4 odst. 1 písm. zj) ZDP osvobozen, lednový příjem ve výši 50 tis. Kč bude zdanitelným příjmem dle § 10 ZDP (oproti tomuto příjmu bude možné uplatnit související výdaje).

Příklad č. 2:

Poplatník daně z příjmů realizoval v lednu 2025 (tj. před nabytím účinnosti novely) příjem z úplatného převodu kryptoaktiva ve výši 50 tis. Kč, v dubnu 2025 (tj. po nabytí účinnosti novely) příjem z úplatného převodu kryptoaktiva ve výši 80 tis. Kč. Do hodnotového limitu pro osvobození dle § 4 odst. 1 písm. zj) ZDP započítávám pouze dubnový příjem ve výši 80 tis. Kč, ten bude od daně z příjmů dle § 4 odst. 1 písm. zj) ZDP osvobozen, a to i přesto, že příjem z úplatného převodu kryptoaktiv za celé zdaňovací období (to jest od 1. ledna do 31. prosince 2025) přesáhl u poplatníka daně z příjmů fyzických osob částku 100 tis. Kč, lednový příjem ve výši 50 tis. Kč bude zdanitelným příjmem dle § 10 ZDP (oproti tomuto příjmu bude možné uplatnit související výdaje).

2.2.1.6.1. V roce 2025 se do limitu 40 000 000 Kč dle § 4 odst. 3 ZDP budou započítávat pouze příjmy, které budou od účinnosti novely dle § 4 odst. 1 písm. zk) ZDP osvobozeny od daně.

2.2.1.6.2. Limit 40 000 000 Kč se v roce 2025 nijak nekrátí.

Stanovisko GFR:**Souhlas se závěry předkladatele.****Závěrečná poznámka předkladatelů:**

Předkladatelé si jsou vědomi složitosti a komplexnosti posuzované problematiky. Při členění příspěvku vycházeli z potřeby přednostně projednat a uzavřít jeho základní části, které budou relevantní pro většinu poplatníků v oblasti kryptoaktiv při podávání daňových přiznání za rok 2025. Současně považují za žádoucí vrátit se i k dalším souvisejícím otázkám a tyto následně rovněž uzavřít.

Závěrečná poznámka Generálního finančního ředitelství:

Komplexní materiál k problematice kryptoměn je tvořen v rámci společné pracovní skupiny daňových odborníků, specialistů na oblast kryptoaktiv.

ODLOŽENÉ PŘÍSPĚVKY**DPH****632/10.12.25 Vybrané problémy při uplatnění DPH u zboží určeného k likvidaci s následným prodejem zboží v souvislosti s likvidací**

Předkládají: JUDr. Ing. Martin Kopecký, daňový poradce, č. osv. 3826
Ing. Jevgenija Bajzíková, daňový poradce, č. osv. 5063
Ing. Štěpán Eichinger, daňový poradce, č. osv. 5759

1. Úvod a popis problému

V praxi jsou běžné situace, kdy vlastník určitého zboží na konci jeho ekonomické životnosti má zájem na jeho likvidaci a za tímto účelem uzavře smlouvu se specializovanou společností, která likvidaci zboží provede v souladu s platnými předpisy, např. demolice nepotřebné nemovitosti, likvidace technologického celku, likvidace stavebního odpadu, likvidace autovraku. V rámci likvidace však dochází k tomu, že z likvidovaného zboží jsou vytěženy suroviny nebo jiné věci, které jsou následně předmětem prodeje společností realizující likvidaci.

Předmětem příspěvku je vyjasnění režimu DPH u zboží určeného zcela nebo zčásti k likvidaci, přičemž problémové oblasti, které předkladatele tímto příspěvkem chtějí ujasnit, jsou tyto:

- a) Počet zdanitelných plnění v rámci likvidace a při vytěžení věcí v rámci likvidace
- b) Základ daně při poskytnutí protihodnoty v rámci likvidace a jeho pozdější změny
- c) Režim uplatnění DPH v závislosti na povaze zdanitelného plnění v rámci likvidace
- d) Základ daně při dalším prodeji zboží získaného v rámci likvidace při použití zvláštního režimu pro obchodníky s použitým zbožím

2. Judikatura**Rozsudek SDEU ve věci C-410/17 A Oy ze dne 10. ledna 2019**

SDEU v případě poskytování demoličních prací se související možností vytěžení materiálu (šrotu) z demolice pro další prodej uvedl, že hodnota protiplnění, které slouží jako základ daně, je záležitostí subjektivní. Pokud hodnotu netvoří peněžní částka, musí být subjektivní hodnotou ta hodnota, kterou pořizovatel služby, jež představuje protiplnění za dodání zboží, přikládá službám, které si zamýšlí pořídit, a tato hodnota musí odpovídat částce, kterou je připraven za tímto účelem vynaložit.

V případě šrotu představuje jeho dodání protiplnění, pokud jeho nabyvatel (tj. demoliční společnost) jeho hodnotu zohlednil v nabídkové ceně za demolici. Tomu nebrání okolnost, že množství a hodnota šrotu nebyly dohodnuty ve smlouvě o demolici a ani to, že příjemce demoličních služeb neznal přesnou hodnotu šrotu při sjednání ceny za demolici, kterou poskytovatel demoličních služeb odhadl.

V takovémto případě základ daně za demoliční služby tvoří cena sjednaná mezi demoliční společností a zákazníkem, jakož i hodnota, kterou demoliční společnost přikládala šrotu a která se promítla do snížení ceny za poskytnutí demoličních služeb. Uvedené dodání nicméně podléhá DPH pouze za podmínky, že je uskutečněno osobou povinnou k dani, která jedná jako taková.

Pokud však zohlednění budoucího výnosu ze šrotu není v souladu s hospodářskou a obchodní realitou při sjednání ceny provedeno, demoliční společnost jako budoucí nabyvatel šrotu nepřikládá tomuto dodání samostatnou hodnotu, kterou zohledňuje v ceně nabídnuté za provedení demoličních prací, a nejedná se o zneužití práva, pak hodnota šrotu nepředstavuje pro účely daně protiplnění za provedené demoliční práce.

Rozsudek SDEU ve věci C-471/15 Sjelle Autogenbrug ze dne 18. ledna 2017

Podle SDEU použití režimu ziskové přírážky nutně nepředpokládá totožnost mezi koupeným zbožím a prodaným zbožím. Režim pro obchodníky s použitým zbožím se proto použije také na následný prodej náhradních dílů, které obchodník odebral z pořízeného vozidla s ukončenou životností, pokud se vozidlo skládá ze souboru součástí, z nichž je sestaveno a které mohou být odděleny a znovu prodány v daném stavu nebo po opravě.

Rozsudek SDEU ve věci C-365/22 Etat Belge ze dne 17. května 2023

Podle SDEU výklad, který umožňuje, aby se na vozidlo, jehož životnost byla ukončena, mohl vztahovat na jakožto použité zboží režim ziskové přírážky z důvodu, že některé z jeho součástí jsou vhodné k dalšímu použití, je v souladu s cílem tohoto režimu, kterým je zabránit dvojímu zdanění, jež by mohlo vyplývat z okolnosti, že v prodejní ceně těchto součástí je promítnuta DPH, která byla zaplacená na vstupu při nákupu vozidla, a to, že ani tato osoba, ani obchodník nemohou tuto daň odečíst. Vozidla, jejichž životnost byla ukončena, která obchodník pořídil od osob nepovinných k dani, a která jsou určena k prodeji „na náhradní díly“, aniž z nich byly díly odmontovány, představují použité zboží, pokud obsahují ještě díly, které si zachovávají funkčnost tak, aby mohly být dále používány v daném stavu nebo po opravě.

3. Počet zdanitelných plnění v rámci likvidace se vznikem zboží určeného k dalšímu prodeji

Z rozsudku C-410/17 A Oy plyne, že pokud hodnota (cena) služby likvidace a/nebo demontáže se odvíjí od hodnoty (ceny) druhotných surovin (např. šrotu), které poskytovatel služby (likvidační společnost) při své činnosti získá a zpeněží, pak se jedná o dvě zdanitelná plnění: (i) poskytnutí služby likvidace/demontáže, a (ii) dodání zboží od vlastníka poskytovateli služby.

Jedno zdanitelné plnění

Podle názoru předkladatelů pro splnění podmínky, aby hodnota jednoho zdanitelného plnění spoluurčovala hodnotu druhého zdanitelného protiplnění, nestačí pouze objektivní existence reálné protihodnoty, ale také kvantifikovatelná subjektivní hodnota, kterou tomuto protiplnění přikládají smluvní strany a která je zohledněna v ceně plnění. Pokud smluvní strany žádné ujednání o hodnotě protiplnění mezi sebou neuzavřou, případně výslovně subjektivní hodnotu protiplnění stanoví jako nulovou (a

nejedná přitom zjevně se o zneužití práva), pak by se mělo vycházet z nevyvratitelné domněnky, že žádné zdanitelné protiplnění nebylo sjednáno.

Příklad 1: Plátce DPH objedná službu likvidace směsného odpadu a cena za tuto službu je stanovena za přistavený kontejner, velikost/frekvenci odvozu a druhu odpadu. Jedná se o jedno plnění – poskytnutí služby likvidace odpadu. Likvidující společnost předem nijak nevyhodnocuje hodnotu odpadu a nezohledňuje případný výnos z dalšího využití odpadu do ceny za likvidaci odpadu. Přitom není vyloučeno, že likvidující společnost následně část odpadu prodá jako druhotnou surovinu, což však již neovlivní sjednanou cenu služby likvidace odpadu.

Příklad 2: Vlastník autovraku ho předá společnosti, která se zabývá likvidací autovraků a která vrak vykoupí za předem stanovenou cenu. Cena za vrak je stanovena bez vazby na konkrétní vrak, pouze na základě průměrné výtěžnosti z prodeje šrotu a prodeje použitých náhradních dílů při likvidaci stejného typu autovraků. Je zřejmé, že vrakoviště bude muset auto rozdělit na šrot, prodátné náhradní díly a nevyužitelný zbytek. Tato separace ale není ve smlouvě uvedena jako samostatná služba a není pro ni stanovena jakákoliv subjektivní hodnota. Proto se dle názoru předkladatelů jedná o jedno zdanitelné plnění – dodání zboží (vraku) provozovateli vrakoviště. I když mohou být ve vraku využitelné díly, jako celek má vrak povahu šrotu, který určuje režim DPH jako celku.

Dílčí závěr č. 1 - Poskytování zdanitelného plnění bez protiplnění se sjednanou subjektivní hodnotou

Pokud je mezi stranami výslovně dohodnuto jedno plnění a jedna cena, přičemž tato cena explicitně nezohledňuje hodnotu protiplnění poskytnutého příjemcem plnění a smluvní strany jakémukoliv případnému protiplnění nepřikládají samostatnou subjektivní hodnotu, pak by tato dohoda stran měla být respektována i ze strany správce daně (ledaže z okolností vyplývá, že se jedná o zneužití práva). V takovém případě se jedná o jedno plnění. Tomu nebrání ani ujednání, že smluvní strana má povinnost odstranit odpad, přičemž má právo takto vzniklý odpad podle své úvahy dále použít pro svoji potřebu nebo ho prodat třetí straně.

Dvě zdanitelná plnění

Naopak pokud je ze smluvního ujednání a způsobu stanovení ceny zřejmé, že obě smluvní strany přisuzují likvidovanému zboží určitou subjektivní hodnotu (cenu), pak se jedná o dvě zdanitelná plnění – (i) poskytnutí služby likvidující společností vlastníkovu zboží, a (ii) dodání zboží vlastníkem zboží likvidující společností. Pro toto posouzení není podstatné, zda jsou dvě zdanitelná plnění explicitně uvedena ve smlouvě, ani zda je jejich cena samostatně určena. Podstatná je skutečnost, že pro obě strany má protiplnění určitou subjektivní hodnotu, která se promítá do výsledné ceny za likvidaci dohodnuté mezi stranami, a tato skutečnost je zřejmá např. ze smlouvy uzavřené mezi stranami.

V praxi bývá časté, že likvidující společnost cenu likvidace stanoví na základě prohlídky likvidovaného zboží, při které kvantifikuje cenu druhotných surovin nebo náhradních dílů k vytěžení, a o tu sníží cenu, kterou má zákazník finálně zaplatit

likvidující společnosti za likvidaci, přičemž takové snížení ceny likvidace je objektivně zjistitelné a vyplývá ze smlouvy uzavřené mezi stranami.

Příklad 3: Plátce uzavře smlouvu o likvidaci technologického zařízení. Smlouva stanoví jednu celkovou cenu, kterou zaplatí buď (i) likvidační společnost vlastníkově likvidované věci, pokud hodnota šrotu převažuje nad náklady na likvidaci, nebo (ii) vlastník likvidovaného zařízení likvidační společnosti, pokud hodnota demontážní služby převažuje nad hodnotou šrotu. Ze smlouvy je zřejmé, že výsledná cena představuje rozdíl mezi hodnotou (cenou) služby likvidace a hodnotou (ceny) šrotu a dílů získaných při likvidaci. Jedná se tak o dvě zdanitelná plnění – dodání zboží (šrotu) a poskytnutí služby, přičemž úplata je stanovena částečně zápočetem a částečně v peněžním doplatku.

Příklad 4: Plátce DPH uzavře smlouvu o likvidaci stroje. Ve smlouvě je ujednáno, že likvidující společnost stroj demontuje, odveze z areálu a ekologicky zlikviduje. Smlouva samostatně stanoví cenu za dodání stroje na základě jeho váhy a samostatně cenu za službu likvidace, přičemž si strany ujednají zápočet pohledávky a závazku a doplatí rozdíl. Jedná se o dvě zdanitelná plnění – dodání zboží a poskytnutí služby, kde úplata je stanovena v peněžní formě.

Dílčí závěr č. 2 - Poskytování zdanitelného plnění s protiplněním se sjednanou subjektivní hodnotou

Pokud je mezi stranami dohodnuto, že cena za zdanitelné plnění zohledňuje protiplnění poskytnuté příjemcem plnění a obě strany tomuto protiplnění přikládají samostatnou subjektivní hodnotu, jedná se o dvě vzájemně poskytnutá zdanitelná plnění. V takových případech smluvní strany mají povinnost vlastní poskytované zdanitelné plnění oddělit od zdanitelného plnění protistrany, stanovit základ daně pro každé zdanitelné plnění a samostatně posoudit jeho režim zdanění.

4. Základ daně při prvním dodání a jeho pozdější změny

Peněžitá úplata

Je-li mezi smluvními stranami za každé zdanitelné plnění stanovena úplata v penězích, pak je základem daně tato úplata dle základních pravidel (§ 36 odst. 1 ZDPH), přičemž nemusí dojít k platbě, ale může být ujednáno zápočet závazku a pohledávky nebo jiný způsob splnění dluhu.

Nepeněžitá úplata bez doplatku

Pokud se jedná o směnný obchod, při kterém cena v penězích není stanovena, pak smluvní strany postupují dle § 36 odst. 6 písm. c) ZDPH a základem daně je cena obvyklá stanovená dle § 36 odst. 15 ZDPH ke dni DUZP. V případě nezávislých smluvních stran je cenou obvyklou subjektivní hodnota přijatého protiplnění, proto cena obvyklá obou zdanitelných plnění bude stejná.

Nepeněžitá úplata s peněžitým doplatkem

Pokud je u zdanitelného protiplnění stanoven peněžitý doplatek, který je rozdílem mezi hodnotou jednotlivých zdanitelných plnění, musí smluvní strany postupovat dle § 36 odst. 6 písm. d) ZDPH, cenu obvyklou stanoví dle § 36 odst. 15 ZDPH a tu pak porovnají s výší peněžitého doplatku.

Pozdější změny ceny

V praxi si smluvní strany mohou sjednat pevnou cenu za obě zdanitelná plnění, přičemž společnost, která likviduje zařízení a zároveň vykupuje šrot, nese tržní riziko z kolísání cen druhotných surovin.

Smluvní strany si ale také mohou sjednat základní cenu plnění na základě odhadu objemu a výkupní ceny šrotu a mechanismus úpravy ceny na základě pozdějších skutečností. K DUZP tak cena není v pevné výši. V takovém případě se dle názoru předkladatelů postupuje dle § 42 odst. 1 písm. a) ZDPH a smluvní strany opraví základ daně prostřednictvím opravného daňového dokladu v běžném daňovém přiznání.

Příklad 5: Demoliční společnost při prvotní prohlídce odhadla cenu šrotu na 2,5 mil. Kč a cenu svých demoličních služeb na 3 mil Kč. Ve smlouvě byly stanoveny základní ceny za obě zdanitelná plnění a ujednána mechanismus následné úpravy. Po ukončení demolice protistrany vystavily daňové doklady za svoje zdanitelné plnění a vzájemně si započítaly pohledávku a závazek, přičemž vlastník stroje doplatil demoliční společnosti 500 tis. Kč vč. DPH.

Protože ale objem vytěženého šrotu byl o 300 tis. Kč vyšší, než bylo plánováno při uzavření smlouvy, došlo k úpravě ceny stroje nahoru, vlastník zboží vystaví opravný daňový doklad, zvýší základ daně na 2,8 mil Kč. Tuto opravu provede vlastník stroje v běžném daňovém přiznání.

Příklad 6: Demoliční společnost a vlastník stroje ujednaly směnný obchod, kdy demoliční společnost poskytne službu likvidace a vlastník přenechá společnosti šrot vzniklý při likvidaci. Ve smlouvě je stanoven pouze peněžitý doplatek za službu likvidace 500 tis. Kč plus DPH s možností následné úpravy podle výtěžnosti z likvidace. Obvyklá cena likvidace k DUZP byla demoliční společností vyčíslena na 3 mil. Kč. Obvyklá cena stroje (šrotu) k DUZP byla vlastníkem stanovena na 2,5 mil. Kč. Smluvní strany si vystaví daňové doklady se základem daně v uvedené výši. Skutečná výtěžnost ze šrotu je následně stanovena na 2,8 mil. Kč. Dle názoru předkladatelů jde o novou skutečnost, na základě které dojde ke změně základu daně dle § 42 odst. 1 písm. a) ZDPH. Proto vlastník stroje provede opravu základu daně a vystaví opravný daňový doklad, který uvede v běžném daňovém přiznání.

Dílčí závěr č. 3 – cena obvyklá k DUZP a následné změny

Při stanovení ceny obvyklé při úplatě sjednané v nepeněžní formě se ke dni uskutečnění zdanitelného plnění vychází z okolností známých ke dni uskutečnění zdanitelného plnění. Případné skutečnosti zjištěné následně, které mají vliv na zjištěnou obvyklou cenu uskutečnění zdanitelného plnění, se zohlední ve změně základu daně dle § 42 ZDPH stejně, jak je tomu u zdanitelného plnění poskytnutého za peněžitou úplatu.

5. Režim uplatnění DPH v závislosti na povaze zdanitelného plnění

V praxi často nastává nejistota, zda zboží určené k likvidaci představuje z pohledu dodavatele (plátce DPH) standardní zboží (stroj, automobil) ve standardním režimu DPH nebo odpad v režimu přenesení daňové povinnosti dle § 92c ZDPH. Samotný pojem „odpad“ není v ZDPH definován a příloha č. 5 ZDPH používá pojmy „odpad a šrot“ spolu s odkazem na kód nomenklatury celního sazebníku.

Nejvyšší správní soud v rozsudku 4 Afs 130/2018 k tomuto problému uvedl, že pojem „odpad“ nelze pro účely DPH vykládat dle obecných ustanovení zákona o odpadech. Rozhodující je zařazení do kódu kombinované nomenklatury celního sazebníku, přičemž při zařazení do KN jsou podstatné objektivní vlastnosti a charakteristiky zboží. Dle poznámky č. 8 písm. a) k třídě XV. Přílohy 1 Společného celního sazebníku se za odpad a šrot považuje *„kovový odpad a šrot, vznikající při výrobě nebo mechanickém zpracování kovů a kovové předměty rozhodně nepoužitelné jako takové pro jejich zlomení, rozbití, opotřebení nebo z jiných důvodů“*.

Dle rozsudku C-564/15 Tibor Farkas musí být ustanovení upravující režim přenesení daňové povinnosti vykládána restriktivně s ohledem na výjimku z hlavního pravidla.

V rozsudku A Oy SDEU posuzoval samostatně dva typy smluv. Buď šlo o *Smlouvu o demolici* nebo o *Smlouvu o koupi za účelem demontáže*. Podle SDEU šlo v tom prvním případě o směnný obchod v podobě demoliční služby a dodání šrotu. V druhém případě, kdy společnost odkupovala stroje za účelem demontáže a likvidace, SDEU též dovodil směnný obchod v podobě demoliční služby a dodání zboží, ale již jednoznačně neuvedl, zda i v tomto případě lze dodávané zboží považovat za odpad nebo šrot, a je nutné DPH uplatnit dle stavu zboží před jeho demontáží.

Příklad 7: Demoliční společnost uzavřela s vlastníkem technologického zařízení smlouvu o jeho demontáži a odkupu. Vlastnické právo k zařízení přechází na demoliční společnost jeho demontáží, přičemž samotnou demontáží se většina zařízení stává nepoužitelná pro rozbití, zlomení a opotřebení, a lze je zařadit do kódu nomenklatury pro šrot. Menší část je dále použitelná pro náhradní díly. Vzhledem k tomu, že pro vlastníka subjektivně zařízení nemá jinou hodnotu, než je cena šrotu a vlastník ani nemá zájem zařízení nabídnout k prodeji samostatně jako soubor náhradních dílů, má pro vlastníka dodání zařízení povahu dodání šrotu.

Příklad 8: Vlastník vyřadil ze svého majetku automobil po havárii pro jeho neopravitelnost a další nepoužitelnost. Vrak auta odprodá specializované společnosti, která vystaví potvrzení o převzetí k ekologické likvidaci, což je podmínkou pro vyřazení vozidla z evidence. Ke dni prodeje vraku je zřejmé, že pro dodavatele je již auto pro jeho původní účely nepoužitelné. Proto jeho dodání podléhá speciálnímu režimu přenesení daňové povinnosti, neboť i když jsou ve vozidle také díly vhodné k demontáži a prodeji, a také plastové díly, které nelze prodat jako šrot, nelze prodej vraku uměle rozdělit na více samostatných zdanitelných plnění a převažujícím charakterem vraku je karoserie určená ke šrotaci.

Dílčí závěr č. 4 – standardní zboží vs. odpad a šrot

Při vymezení pojmu odpad a šrot pro účely DPH je třeba vycházet z klasifikace podle kombinované nomenklatury, jak je uvedena v příloze č. 5 ZDPH ve vazbě na přílohu I Společného celního sazebníku. Rozhodujícím kritériem je objektivní charakter zboží vyjádřený jeho faktickým stavem, funkcí a využitelností pro dodavatele. Odpadem a šrotem je zpravidla zboží, které není schopné původního účelu, ekonomicky nedává smysl jeho oprava do provozu schopného stavu a je určeno převážně k materiálovému využití (např. roztavení, recyklace, aj.). To platí i v případě, kdy zboží obsahuje části, které nelze recyklovat (odpad) nebo části, které lze demontovat a dále prodat (pokud takové části nepředstavují hlavní ekonomickou hodnotu zboží v okamžiku jeho dodání). V případě pochybností mohou plátcí postupovat dle § 92a odst. 8 ZDPH a na plnění shodně uplatnit režim přenesení daňové povinnosti.

6. Základ daně při dalším prodeji

Při likvidaci strojů je z hlediska DPH nejasná situace v případě, že z likvidovaného stroje je v rámci likvidace vymontován díl, který je následně samostatně nabízen k prodeji. To se může týkat jak náhradních dílů z autovraků, tak i náhradních dílů z jiných strojů a zařízení.

V případě autovraků dochází obvykle k výkupu za paušální cenu (viz Příklad 2), přičemž hlavní podstatou vraku je kov určený k separaci a prodeji jako šrot. Tomu nebrání skutečnost, že z vraku jsou vymontovány použitelné náhradní díly. Vrakoviště eviduje vymontované díly nabízené k prodeji ve vazbě na konkrétní vozidlo, eviduje prodeje takových dílů, ale neprovádí individuální ocenění jednotlivých koupených vraků, vytěžených dílů a zbytkového odpadu z vytěženého vraku. Při šrotaci také není prováděna evidence šrotu ve vazbě na konkrétní vrak a cenu za pořízení vraku. Nelze tedy ke konkrétnímu vraku přiřadit celkový výnos z prodeje šrotu a prodeje vytěžených dílů.

SDEU potvrdil, že u náhradních dílů prodávaných v nezměněném stavu je možné použít zvláštní režim pro obchodníky s použitým zbožím. Zvláštní režim pro obchodníky s použitým zbožím s ohledem na ustálenou judikaturu SDEU podporuje daňovou neutralitu a zamezuje dvojímu zdanění v případě, že obchodník pořizuje použité zboží od neplátce bez nároku na odpočet DPH a prodává toto zboží dále s odvedením DPH z přírážky (vyjma splnění podmínek osvobození dle § 66 ZDPH).

Při stanovení přírážky je potřeba zjistit individuální pořizovací cenu náhradního dílu nebo je možné přírážku stanovit nikoliv individuálně, ale pro všechny díly za zdaňovací období, pokud jednotková cena dílu nepřevyšuje 1.000 Kč. ZDPH nedefinuje pojem *jednotková cena*, z kontextu vyplývá, že se jedná o nákupní cenu jedné použité věci určené pro další prodej, přičemž v případě druhově určených věcí by jednotkovou cenou mohla být i cena za měrnou jednotku takového genericky určeného zboží.

Stanovení pořizovací ceny prodaných dílů na individuální bázi

Při nákupu vraku a jeho rozebrání je vedena pouze celková evidence vytěžených dílů s vazbou na původní vozidlo (přes VIN kód) bez rozdělení pořizovací ceny vraku na díly, šrot a zbytkovou část.

Pro stanovení základu daně při prodeji náhradních dílů lze podle předkladatelů jako praktický postup použít postupné odečítání ceny za prodané díly od pořizovací ceny vraku snížené o výnos z prodeje šrotu. Praktickým problémem je ale stanovení ceny šrotu ve vztahu ke konkrétnímu vraku. Podle názoru předkladatelů lze však použít průměrný výnos z prodeje šrotu z jednoho vraku za zdaňovací období nebo za kalendářní rok. Lze přitom využít i údaje z předchozího roku a stanovit průměrný výnos ze šrotu zálohově s následným vyrovnáním po konci příslušného kalendářního roku.

Vždy však bude nutné rozdělovat vraky na (i) vraky pořízené od osob nepovinných k dani (pro případné uplatnění režimu DPH dle § 90 ZDPH pro obchodníky s použitým zbožím), a (ii) vraky v režimu DPH pro dodání šrotu pořízené od plátců DPH s nárokem na odpočet, u kterých se při prodeji dílů vytěžených z vraku uplatní standardní režim DPH.

Příklad 9: Vrakoviště je plátcem DPH ve zvláštním režimu pro obchodníky podle § 90 ZDPH a vykupuje vraky od osoby nepovinné k dani za jednotnou cenu 5.000 Kč. Z pořízeného vraku byly vymontovány tři náhradní díly, které jsou evidovány podle VIN vraku. Zbývající kovová část vraku byla prodána jako šrot obchodníkovi se šrotem a ostatní části byly jako odpad předány k další likvidaci.

Díl č. 1 byl prodán za 3.000 Kč vč. DPH, díl č. 2 byl prodán za 2.000 Kč vč. DPH a díl č. 3 vzhledem k nízké poptávce a nákladům na skladování byl následně prodán jako šrot bez samostatného ocenění. V předchozím roce vrakoviště přijalo k likvidaci celkem 100 ks vraků a celkový výnos z prodeje šrotu byl 200 tis. Kč, tj. v průměru 2.000 Kč na vůz bez DPH.

Režim DPH u prodeje náhradních dílů vytěžených z vraku bude následující:

Pořizovací cena vraku 5.000 Kč – předpokládaný výnos z prodeje šrotu 2.000 Kč = pořizovací cena všech vymontovaných dílů = 3.000 Kč.

Základ daně při prodeji dílu č. 1: Prodejní cena vč. DPH 3.000 Kč – pořizovací cena vč. DPH 3.000 Kč = základ daně 0 Kč

Základ daně u dílu č. 2: Prodejní cena vč. DPH 2.000 Kč – pořizovací cena vč. DPH 0 Kč (již byla celá uplatněna při prodeji dílu č. 1) = základ daně 1.653 Kč + DPH 347 Kč.

Základ daně u dílu č. 3: Součást předpokládané ceny za prodej šrotu, tzn. bez vlivu na základě daně u dílu č. 1 a dílu č. 2.

Stanovení pořizovací ceny prodaných dílů bilanční metodou

Alternativně ke stanovení základu DPH z přírážky na individuální bázi podle VIN konkrétního vozidla/vraku lze podle názoru předkladatelů využít bilančního přístupu, kdy základ daně není stanoven ve vztahu ke konkrétnímu vraku a jeho nabývací ceně, ale vychází se z celkové ceny pořízených vraků, celkové ceny prodaných dílů a celkové ceny prodaného šrotu v daném zdaňovacím období.

Pokud celková hodnota prodaných dílů ponížena o cenu prodaného šrotu a cenu nakoupených vraků ve zvláštním režimu § 90 ZDPH bude za zdaňovací období kladná, uplatní se daň z tohoto rozdílu. Naopak pokud součet ceny nakoupených vraků nepřekročí celkovou hodnotu prodaných dílů a prodaného šrotu, daňová povinnost bude nulová a tato záporná bilance se přesune do další zdaňovacího období a odečte se od případné kladné bilance v dalším zdaňovacím období.

Příklad 10: Vrakoviště vykupuje vraky k likvidaci za jednotnou cenu 5.000 Kč za jeden vrak. Ve zdaňovacím období X vrakoviště celkem vykoupilo:

- (i) 1.000 ks vraků od osob nepovinných k dani v režimu DPH ustanovení § 90 ZDPH za celkovou výkupní cenu 5 mil. Kč,
- (ii) 100 ks vraků od plátců daně za cenu 500 tis. Kč bez DPH (základ daně).

Podíl počtu a ceny nakoupených vraků od neplátců a od plátců je 90,91 % vůči 9,09 %. Z každého vraku společnost vymontovala průměrně 5 náhradních dílů, průměrná jednotková pořizovací cena dílu byla 1.000 Kč.

Zároveň vrakoviště ve stejném zdaňovacím období prodalo použité díly za celkem 10 mil. Kč vč. DPH a šrot celkem za 1 mil. Kč. To znamená, že z celkové částky vč. DPH činil prodej dílů z vraků nakoupených bez DPH 90,91 % a prodej dílů nakoupených s DPH 9,09 %. Ve stejném poměru byl prodán i šrot. V uvedeném poměru rozdělí vrakoviště použití zvláštního režimu pro obchodníky s použitým zbožím a obecného režimu DPH.

Prodejní cena dílů z vozidel pořízených od neplátců vč. DPH $90,91 \% * 10 \text{ mil. Kč} =$
9.091.000 Kč

Kupní cena dílů pořízených od neplátců:

Kupní cena vraků vykoupených od neplátců **5.000.000 Kč**

(-) Prodejní cena šrotu vytěženého z vozidel pořízených od neplátců (= kupní cena šrotu z vozidel od neplátců) $90,91 \% * 1 \text{ mil. Kč} = 909.100 \text{ Kč}$

Kupní cena prodaných použitých náhradních dílů pořízených od neplátců **4.090.900 Kč**

= Celková realizovaná přírážka (marže) včetně daně $9.091.000 \text{ Kč} - 4.090.900 \text{ Kč} =$
5 000 100 Kč

z toho:

základ daně z marže	4.132.314 Kč
DPH z marže	867.786Kč

Dílčí závěr č. 5 - Stanovení základu daně v případě následného prodeje použitého zboží po částech

V případě prodeje použitého zboží pořízeného od neplátce daně v režimu DPH dle ustanovení § 90 ZDPH pro obchodníky s použitým zbožím lze základ daně stanovit jednou z následujících metod:

a) Metoda bilance v rámci jedné pořízené použité věci

Základ daně u individuálních dílů bude stanoven ve dvou krocích. Nejprve bude celková pořizovací cena vřaku ponížena o výnos z prodeje šrotu. Následně zbývající část pořizovací ceny bude postupně alokována jako pořizovací cena k jednotlivým dílům a režim přírážky bude uplatněn až na díly, jejichž prodejní cena překročí přiřazenou pořizovací cenu.

V případě, že prodej použitých dílů předchází prodeji šrotu, provede se dodatečně úprava základu daně a daně u prodaných použitých dílů podle skutečného výnosu z prodeje šrotu.

b) Metoda celkové bilance v rámci zdaňovacího období pro všechny pořízené použité věci

Namísto sledování marže podle jednotlivých věcí může plátce daně uplatnit daň na základě celkové bilance prodaných náhradních dílů v režimu pro obchodníky s použitým zbožím, celkové pořizovací ceny vřaků k vytěžení a celkové prodejní ceny vytěženého šrotu za zdaňovací období.

Navrhujeme potvrdit výše uvedené dílčí závěry 1 až 5 a stanovisko finanční správy veřejně publikovat.

636/25.02.26 Uplatnění DPH u činností dle plánovací smlouvy

Předkládají: Ing. Stanislav Kryl, daňový poradce, č. osv. 3353
Bc. Daniel Dvořáček, daňový poradce, č. osv. 6208

1. Cíl příspěvku

Cílem tohoto příspěvku je vyjasnit, zda veřejnoprávní osoby (obce, městské části hl. m. Prahy, kraje) při uzavírání plánovacích smluv dle § 130 a 131 SZ vystupují jako orgány veřejné moci ve smyslu § 5 odst. 4 ZDPH.

Plánovací smlouvu uzavírají na jedné straně veřejnoprávní osoby (obce, městské části hl. m. Prahy, kraje) či vlastníci veřejné infrastruktury a na straně druhé stavebník. Plánovací smlouva byla vymezena SZ s účinností od 1. 7. 2024 jako smlouva veřejnoprávní, a z toho důvodu by mohly veřejnoprávní osoby plnění závazků z ní vyplývajících považovat za výkon veřejné moci dle § 5 odst. 4 ZDPH.

2. Použité zkratky

DPH – daň z přidané hodnoty

ZDPH – zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty

SDEU – Soudní dvůr Evropské unie

SZ – zákon č. 283/2021 Sb., Stavební zákon

DUZP – den uskutečnění zdanitelného plnění

DŘ – zákon č. 280/2009 Sb., Daňový řád

SŘ – zákon č. 500/2004 Sb., Správní řád

3. Teorie

3.1. Plánovací smlouva

Plánovací smlouva je právní dohoda, která může být uzavřena mezi stavebníkem-investorem a obcí, krajem, městskou částí hl. m. Prahy nebo vlastníkem veřejné infrastruktury. Jejím hlavním cílem je zajistit vyvážený rozvoj území a spravedlivou účast developerů na výstavbě v katastrálním území samosprávného celku⁵.

Plánovací smlouvu upravil SZ s účinností od 1. 7. 2024. V tzv. starém stavebním zákoně (zákon č. 183/2006 Sb.) nebyly plánovací smlouvy nijak vymezeny a veřejnoprávní subjekty často uzavíraly se stavebníky např. nepojmenované smlouvy podle občanského zákoníku, u kterých bylo sporné, k jakým právům a povinnostem se může obec či kraj zavázat. Se SZ došlo k tomu, že plánovací smlouva dostala status **veřejnoprávní smlouvy** dle § 159 SŘ, čímž se stala mimo jiné závaznou pro stavební úřady i jiné státní instituce.

Dle ustanovení § 130 odst. 1 SZ se plánovací smlouvou rozumí „*veřejnoprávní smlouva uzavřená mezi stavebníkem a obcí, městskou částí hlavního města Prahy nebo krajem nebo vlastníkem veřejné infrastruktury, jejímž obsahem je vzájemná povinnost stran poskytnout si součinnost při uskutečnění ve smlouvě uvedeného záměru a postupovat při jeho uskutečňování ujednaným způsobem.*“

⁵ Např. <https://arws.cz/novinky-v-arrows/planovaci-smlouvy-dle-noveho-stavebniho-zakona>

V § 130 odst. 2 SZ je dále uvedeno, že „*plánovací smlouva může obsahovat i úpravu práv a povinností osob v oblasti soukromého práva.*“

Ustanovení § 131 SZ stanoví závazky obce i stavebníka, které mohou vyplývat z plánovacích smluv. V odst. 1 a 2 daného ustanovení jsou uvedeny možné závazky pro obec a v odst. 3 možné závazky pro stavebníka. Od analýzy závazků na straně stavebníka je v tomto příspěvku upuštěno; předpokládáme však, že se stavebník ve smlouvě zavázal obci vyplatit odměnu za to, že obec své závazky splní. Kromě zákonem vymezených závazků jednotlivé strany mohou učinit i jiná právní ujednání vycházející ze soukromého práva.

Závazky uvedené v ustanovení § 131 odst. 1 a odst. 2 SZ

(1) V plánovací smlouvě se obec, městská část hl. m. Prahy, kraj nebo vlastník veřejné infrastruktury může zavázat k tomu, že

- a) poskytne stavebníkovi součinnost k uskutečnění záměru,*
- b) obec nebo kraj učiní kroky k vydání územně plánovací dokumentace, v případě, že záměr nelze uskutečnit bez předchozího vydání územně plánovací dokumentace,*
- c) po sjednanou dobu nevydá nebo nezmění územně plánovací dokumentaci nebo neučiní jiný úkon, který by ztížil nebo vyloučil uskutečnění záměru,*
- d) po dobu trvání plánovací smlouvy nebude ve správních nebo soudních řízeních týkajících se povolení záměru uplatňovat návrhy, vyjádření a opravné prostředky, které by byly v rozporu s obsahem uzavřené plánovací smlouvy.*

(2) V plánovací smlouvě se obec, městská část hl. m. Prahy, kraj nebo vlastník veřejné infrastruktury může dále zavázat k tomu, že

- a) pozemky nebo stavby potřebné k realizaci záměru, k nimž vykonávají práva, ať již přímo, nebo prostřednictvím dalších osob, po sjednanou dobu nezatíží nebo nezczizí,*
- b) se bude podílet na přípravě, výstavbě nebo financování veřejné infrastruktury nebo veřejně prospěšných staveb nebo jiných opatření potřebných k uskutečnění záměru,*
- c) od stavebníka převezme jím zhotovenou stavbu do svého vlastnictví,*
- d) učiní jiné právní jednání v oblasti soukromého práva.*

Jiné právní jednání v oblasti soukromého práva dle § 131 odst. 2 písm. d) SZ může například zahrnovat:

- Podílet se na komunikaci stavebního záměru směrem k veřejnosti.
- Provést potřebné kroky k uzavření soukromoprávních smluv (např. nájemní smlouvy) nutných k realizaci stavebního záměru.
- Projednat a následně vykonat stavební práce na obecních komunikacích, které zajistí přístup k místu stavebního záměru.
- Uzavřít dohodu o podmínkách údržby a správy infrastruktury, která bude vybudována v rámci záměru, včetně stanovení odpovědnosti za údržbu.

- Zajistit vypracování studie na posouzení vlivu výstavby na životní prostředí a následně se podílet na opatřeních vedoucích k ochraně životního prostředí.
- Uzavřít smlouvu o smlouvě budoucí řešící např. majetková práva k pozemkům a stavbám vystavěných stavebníkem.
- Sjednání sankcí za nesplnění závazků.

3.1.1. Plánovací smlouva v praxi

V praxi se nejčastěji setkáváme s tím, že v uzavřené plánovací smlouvě mezi obcí či krajem a stavebníkem je finanční odměna plynoucí obcím za splnění jejich závazků rozdělena na dvě peněžní plnění (ve smyslu § 131 odst. 3 písm. e) SZ).

První peněžní plnění je poskytnuto jednorázově v případě, že obec či kraj dostojí svému závazku „Učinit kroky k vydání územně plánovací dokumentace, v případě, že stavební záměr nelze uskutečnit bez předchozího vydání územně plánovací dokumentace“ (§ 131 odst. 1 písm. b) SZ). Předpokládáme, že sjednávání samostatné odměny za toto plnění je zapříčiněno tím, že bez splnění tohoto závazku nemůže být stavební záměr v žádném případě vykonán a ostatní závazky vyplývající ze smlouvy by byly bezpředmětné.

Druhé peněžní plnění je obci či kraji vypláceno zpravidla kontinuálně po dobu několika let za to, že jsou zároveň plněny ostatní sjednané závazky (závazky dle § 131 odst. 1 písm. a), c) a d) a odst. 2 SZ, všechny nebo některé z nich).

Ze smluv obvykle vyplývá, že závazky odpovídající druhému peněžnímu plnění je možno začít plnit až poté, co je splněn závazek odpovídající prvnímu peněžnímu plnění.

Případné nahrazení peněžního plnění (i jen částečně) nepeněžním (věcným) plněním (věcné plnění ve smyslu § 131 odst. 3 písm. e) SZ) ze strany stavebníka nemá vliv na uplatnění DPH na straně obce či kraje.

V praxi ovšem nastávají i takové situace, kdy je za splnění všech závazků dle plánovací smlouvy sjednána společná odměna, ve smyslu jediné peněžní částky.

V příspěvku nekomentujeme takové smlouvy, kde by úplata nepředstavovala skutečné protiplnění za závazky obce či kraje ve smyslu judikatury SDEU.

3.2. DPH

Osobou povinnou k dani je dle § 5 odst. 1 ZDPH osoba, jež samostatně uskutečňuje ekonomickou činnost, tj. činnost za účelem získávání pravidelného příjmu. Osobou povinnou k dani je dle daného ustanovení také právnická osoba uskutečňující takovéto činnosti, která nebyla založena za účelem podnikání.

ZDPH však v § 5 odst. 4 stanoví výjimku, že stát, kraj, obec ani jiná veřejnoprávní osoba se v souvislosti s činnostmi a plněními, při nichž vystupuje jako orgán veřejné moci, nepovažuje za osobu povinnou k dani.

Výklad pojmu „veřejná správa“ není v ZDPH nijak upraven. SDEU ve spojených věcech C-231/87 a C-129/88 Carpaneto Piacentino, Rivergaro zopakoval (viz bod 12), že musí být naplněny **dvě podmínky**, a sice **(i)** že veřejná správa musí být vykonávána

osobami zřízenými na základě zvláštního právního režimu veřejného práva⁶ a (ii) činnosti musí být těmito osobami vykonávány v postavení veřejné autority. Pokud jde o podmínku (ii), SDEU v bodu 15 upřesňuje, že ta „z toho vylučuje činnosti, které vykonávají nikoli jako subjekty, které se řídí veřejným právem, ale jako osoby řídící se **právem soukromým**. Jediným kritériem, které umožňuje s jistotou rozlišit mezi těmito dvěma kategoriemi činností, je tedy právní režim použitelný podle vnitrostátního práva.“

V bodu 19 shrnuje SDEU výše uvedené do následující právní věty: „Činnosti vykonávané v postavení „orgánu veřejné moci“ ve smyslu tohoto ustanovení jsou ty, které vykonávají subjekty veřejného práva podle zvláštního právního režimu, který se na ně vztahuje, a nezahrnují činnosti vykonávané těmito subjekty za stejných právních podmínek, jaké platí pro soukromé subjekty⁷“.

Ustanovení § 5 odst. 5 ZDPH stanoví činnosti, kdy se veřejnoprávní osoba považuje vždy za osobu povinnou k dani. Tyto činnosti jsou taxativně vyjmenovány v příloze č. 1 k ZDPH a dále se jedná o činnosti, o nichž vláda stanoví nařízením, že při jejich výkonu je z důvodu nerovného postavení subjektů narušena hospodářská soutěž. Činnosti vykonávané dle plánovací smlouvy nespadají do působnosti těchto ustanovení.

4. Praktická aplikace DPH

4.1. Posouzení jednotlivých závazků

Podmínka (i) - veřejná správa musí být vykonávána osobami zřízenými na základě zvláštního právního režimu veřejného práva

V případě závazků odpovídajících obou peněžním plněním dle bodu 3.1.1 je podmínka (i) naplněna. Obce i kraje jsou uvedeny v § 5 odst. 4 ZDPH a jsou nepochybně začleněny do systému veřejného práva.

Podmínka (ii) - činnosti těmito osobami vykonávané v postavení veřejné autority
a) První peněžní plnění

U závazků odpovídajících prvnímu peněžnímu plnění, se obce a kraje nepovažují za osoby povinné k dani. Obce a kraje jsou jediné osoby, které se mohou zavázat k činnostem vymezeným v § 131 odst. 1 písm. b) SZ. Žádné jiné osoby (tj. vlastníci veřejné infrastruktury) nemohou podle daného ustanovení postupovat. Právní režim je vyhrazen jen pro obce a kraje.

Pravomoc činit kroky k vydání územně plánovací dokumentace je krajským zastupitelstvům a krajské radě svěřena na základě § 24 SZ a obecním zastupitelstvům a obecní radě na základě § 25 SZ. Subjekty dotčené řízením mohou podávat návrhy

⁶ V případě C-462/05 Komise v. Portugalsko pak SDEU upřesnil, že se musí jednat o právnickou osobu začleněnou do systému veřejného práva.

⁷ Předkladatelé příspěvku jsou toho názoru, že pod takovými podmínkami měl SDEU na mysli soukromé právo, které obecně platí pro jakékoliv soukromé subjekty, nikoliv pouze ty soukromé subjekty, které mohou také vykonávat posuzovanou činnost dle příslušného právního předpisu, jako je tomu v daném případě u vlastníků veřejné infrastruktury.

na změnu územně plánovací dokumentace nebo mohou jednotlivé body řízení připomínkovat, avšak to obcím či krajům nebrání plnění závazku - činit kroky k vydání územně plánovací dokumentace dle § 131 odst. 1 písm. b) SZ, ke kterému se subjekty v praxi v plánovacích smlouvách zavazují. Zároveň je splněna podmínka vyplývající z ustálené judikatury SDEU, že činnost dle § 131 odst. 1 písm. b) SZ není vykonávána za stejných právních podmínek, které platí pro soukromé subjekty.

b) Druhé peněžní plnění

U závazků odpovídajících druhému peněžnímu plnění je rozhodující, že se k těmto závazkům, mohou kromě krajů a obcí zavázat také soukromé osoby, tedy vlastníci veřejné infrastruktury. Veřejná infrastruktura je vymezena v § 10 SZ. Může se jednat např. o výrobní elektrické energie, zařízení pro elektronické komunikace, stavby pro vzdělávání či zdravotnické služby. Je zjevné, že takovou infrastrukturu může vlastnit (jakákoliv) soukromá osoba. Právní režim plánovací smlouvy není vyhrazen pouze veřejnoprávním subjektům. K podobnému závěru došlo GFŘ ve své informaci DPH u pronájmu hrobového místa⁸. Podmínka (ii) není splněna. Druhé peněžní plnění dle plánovací smlouvy je proto vyloučeno z ustanovení § 5 odst. 4 ZDPH.

Vedle toho je nicméně třeba uzavřít, zda se pro obce a kraje jedná o ekonomickou činnost jako takovou, tj. zda je uskutečňována za účelem dosahování pravidelného příjmu. Pokud obec či kraj budou uzavírat více plánovacích smluv, případně pokud bude druhé peněžní plnění poskytováno stavebníkem opakovaně v průběhu několika let, podmínka dosahování pravidelného příjmu bude dle názoru předkladatelů naplněna.

Podmínka bude zřejmě naplněna i tehdy, pokud obec či kraj jsou registrovaní jako plátcí DPH z důvodu jiné ekonomické činnosti a obdrží dle plánovací smlouvy jednorázové peněžní plnění. SDEU ve věci C-62/12 (Kostov) rozhodl, že by nebylo v souladu s cílem jednoduchého a co nejvšeobecnějšího výběru DPH vykládat pojem „ekonomická činnost“ tak, že nezahrnuje činnost, která je prováděna pouze příležitostně, spadá pod obecnou definici ekonomické činnosti a je prováděna osobou povinnou k dani pravidelně vykonávající jinou ekonomickou činnost pro účely Směrnice.

V této situaci je třeba uzavřít, že obce vykonávají ekonomickou činnost, zároveň se nejedná o činnost, kdy obce vystupují jako orgán veřejné moci a mohou být z pohledu DPH považovány za osobu povinnou k dani. Celé druhé peněžní plnění tak musí být obcemi zdaňováno.

c) Plánovací smlouva s jediným peněžním plněním

V praxi také budou existovat plánovací smlouvy, kdy není odměna obcím rozdělena na více peněžních plnění a za splnění všech závazků vyplývajících ze smlouvy je sjednáno pouze jedno peněžní plnění.

Máme za to, že v tomto případě je peněžní plnění třeba poměrně rozdělit na plnění za závazky vykonávané obcí nebo krajem v rámci veřejné správy (kdy se za osobu

⁸ Informace GFŘ k uplatňování DPH u nájmu hrobového místa a poskytování služeb s tím souvisejících ze dne 22. 3. 2023, bod 3 na str. 2 a 3.

povinnou k dani nepovažuje) a na plnění za závazky mimo veřejnou správu (kdy se obec či kraj za osobu povinnou k dani považuje). Rozdělení úplaty je v souladu s rozsudkem ve věci C-111/05 Aktiebolaget NN⁹, v kterém SDEU konstatoval, že jedno nedělitelné plnění musí být rozděleno, kdy jedna část není předmětem daně a druhá je předmětem daně (případně tuto část je třeba dále rozdělit, je-li předmětem daně v různých členských státech).

Alternativní pohled

Jak bylo uvedeno v části 3.2 výše v souvislosti s judikaturou SDEU v poznámce pod čarou č. 3, předkladatelé jsou toho názoru, že podmínka (ii) má být vykládána obecně jako postup podle veřejnoprávní nebo soukromoprávní úpravy, nikoliv zda se veřejnoprávní úpravou mohou řídit v dané oblasti i soukromé osoby (v daném případě vlastníci veřejné infrastruktury). Soukromé osoby jsou vyloučeny z tohoto zvláštního režimu DPH jenom pro neplnění podmínky (i). K uvedenému názoru vedou předkladatele závěry SDEU v případě C-276/97 Komise versus Francie.

Komise žalovala Francii za to, že nevybírala DPH u poplatků za použití dálnic. Z bodu 25 plyne, že Francie poskytovala koncesi pro provoz dálnic jak veřejnoprávním, quasi-veřejnoprávním, tak soukromým osobám. Poplatky za použití dálnice vybíraly jak veřejnoprávní osoby, tak soukromé osoby na základě stejného právního režimu (na základě koncese). SDEU v bodu 48 konstatoval, že Komise neprokázala svoje tvrzení ve vztahu k veřejnoprávním subjektům. V bodu 49 rozsudku naopak SDEU konstatoval, že Francie pochybila, když nevybírala DPH z poplatků vybíraných soukromými osobami.

Z uvedeného rozsudku vyplývá, že veřejnoprávní osoby nebyly povinny odvádět DPH z poplatků za využití dálnic, přestože se soukromé osoby při výběru poplatku řídily stejným veřejnoprávním režimem.

Dle názoru předkladatelů jsou u obcí a krajů naplněny obě podmínky, jak podmínka (i), tak podmínka (ii), a to pro první i druhé peněžní plnění. Dle alternativního výkladu by obec ani kraj neuplatňovaly DPH.

4.2. DUZP v případě, že se jedná o zdanitelné plnění

Pokud u plnění závazků nebudou obce či kraje vystupovat jako orgány veřejné moci a daná plnění budou zdanitelná, vyvstává otázka okamžiku DUZP. Platba za splnění závazků bývá sjednána na splátkové bázi, neboť právní vztah je dlouhodobý a může trvat i několik let, a tak je pravděpodobné, že závazky trvající po dobu výstavby nejsou plněním jednorázové povahy. Vyplácení odměny je podmíněno postupným plněním všech závazků vyplývajících ze smluvního ujednání.

⁹ SDEU ve věci C-111/05 Aktiebolaget NN posuzoval případ, kdy švédská společnost dodávala optické kabely, které zároveň pokládala na dno oceánu. Bylo rozhodnuto, že se jedná o dodání zboží s montáží. Kabely byly položeny do vod patřící teritoriálně Švédsku, jinému členskému státu a na mořské dno v mezinárodních vodách. SDEU konstatoval, že ačkoliv se jednalo o jedno dodání, musí být plnění rozděleno na více částí dle místa plnění poměrně podle délky kabelu. Část dodání kabelu s montáží byla zdaněna ve Švédsku, část v jiném členském státě a část nebyla předmětem daně, jelikož bylo dodáno do mezinárodních vod. Rozsudek tak umožňuje, aby plnění bylo částečně předmětem daně a částečně nikoliv.

Této záležitosti se věnuje článek 64 Směrnice, který stanovuje, že „...poskytnutí služby, které vede k postupným vyúčtováním nebo postupným platbám, se považuje za uskutečněné uplynutím období, ke kterým se tato vyúčtování nebo tyto platby vztahují.“ Výkladem tohoto článku se zabýval SDEU ve věci C-548/17 baumgarten sports & more GmbH. V dané věci šlo v zásadě o případ, kdy sportovní agentura získávala v pravidelných intervalech odměnu za to, že zprostředkovala podpis smlouvy hráče s novým fotbalovým klubem. Vyplácení odměny bylo podmíněno několika závazky, které musely být plněny po dobu trvání smlouvy hráče s klubem, byť k samotnému zprostředkování podpisu došlo jednorázově. SDEU se zabýval tím, zda úplata za službu zprostředkování má být zdaněna souhrnně již v momentě zprostředkování (podpis smlouvy mezi hráčem a klubem), anebo samostatně až v okamžiku skutečných výplat odměn rozložených do více zdaňovacích období. SDEU došel k závěru, že Směrnice brání tomu, aby daňová povinnost vznikla k datu zprostředkování. Plnění se proto považuje za uskutečněné až po uplynutí období, ke kterým se vztahují platby ze strany klubu.

S přihlédnutím ke zmíněnému máme za to, že stejně by mělo být nahlíženo na situaci, kdy je peněžní plnění zdanitelné a je obcím vypláceno postupně za plnění závazků vyplývajících z plánovacích smluv. DUZP by nastávalo uplynutím období, ke kterému se příslušná část druhého peněžního plnění vztahuje, případně ke dni vystavení daňového dokladu za příslušné období, je-li vystaven dříve.

4.3. Pohled na straně stavebníka – investora

Pokud obec, kraj nebo vlastník veřejné infrastruktury uplatní DPH u zdanitelného plnění, DPH představuje pro stavebníka-investora daň na vstupu ve smyslu ustanovení § 72 odst. 2 ZDPH. Investor-plátce je oprávněn uplatnit nárok na odpočet DPH v souladu s ustanovením § 72 ZDPH a násl.

5. Závěr – návrh řešení

S účinností od zveřejnění závěrů učiněných Koordinačním výborem se bude postupovat následujícím způsobem.

5.1. První peněžní plnění

S ohledem na výše uvedené navrhuje přijmout sjednocující výklad, že v případě, kdy obec či kraj činí kroky výhradně k vydání územně plánovací dokumentace dle § 131 odst. 1 písm. b) SZ, a zároveň je sjednána úplata pouze za tuto službu (první peněžní plnění), tak obce či kraje vykonávají veřejnou správu dle § 5 odst. 4 ZDPH a v dané situaci tak nejednají z pozice osoby povinné k dani.

5.2. Druhé peněžní plnění

U druhého peněžního plnění navrhuje za splnění předpokladu, že obec či kraj neuzavře pouze jednu plánovací smlouvu s jednorázovou úplatou a bude vykonávat ekonomickou činnost dle § 5 odst. 3 ZDPH, výklad, že se nejedná o činnost, kdy obec či kraje vystupují jako orgán veřejné moci, a budou z pohledu DPH považovány za osobu povinnou k dani. V daném případě podmínka (ii) splněna není, protože vlastníci veřejné infrastruktury mohou postupovat podle speciální právní úpravy také.

Alternativní závěr pro druhé peněžní plnění

Alternativně navrhuje, že podmínka (ii), jak je uvedena výše, má být vykládána obecně jako postup podle veřejnoprávní nebo soukromoprávní úpravy, nikoliv zda se speciální úpravou (tj. § 130 a 131 SZ) můžou řídit i soukromé osoby (tj. vlastníci veřejné infrastruktury), jak vyplývá z rozsudku SDEU v případě C-276/97 Komise versus Francie. Obce či kraje tak budou u plnění závazků vyplývajících z plánovacích smluv vykonávat veřejnou správu dle § 5 odst. 4 ZDPH vždy a nebudou tak v postavení osoby povinné k dani.

5.3. Plánovací smlouva s jediným peněžním plněním

S ohledem na uvedené navrhuje přijmout sjednocující výklad, že u plánovacích smluv se sjednaným jediným peněžním plněním se musí závazky vyplývající z plánovacích smluv poměrně rozdělit na část odpovídající závazkům, kdy obce či kraje jedná jako osoba povinná k dani a na část odpovídající závazkům, kdy jako osoba povinná k dani nejedná.

5.4. Závěr k DUZP

Za předpokladu, že plnění vyplývající z plánovací smlouvy budou zdanitelná a odměna je vyplácena na splátkové bázi, navrhuje, aby byl okamžik DUZP stanoven na poslední den období, za které se druhé peněžní plnění vyplácí, případně i dříve vystavením daňového dokladu za příslušné období.

5.5. Stavebník-investor

Za předpokladu, že se u plnění vyplývajících z plánovacích smluv uplatní DPH, stavebník-investor je oprávněn uplatnit nárok na odpočet DPH v souladu s ustanovením § 72 ZDPH a násl.

Stanovisko GŘ

*Předložený příspěvek se zabývá problematikou dobrovolných plánovacích smluv uzavíraných od 1. 7. 2024 podle § 130 a násl. zákona č. 283/2021 Sb., stavební zákon, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „SZ“), které uvedené ustanovení SZ výslovně označuje jako **veřejnoprávní** (dále jen Plánovací smlouva). Uzavření tohoto typu smlouvy není povinné ani právně vynutitelné (obec, městská část hl. měst Prahy ani kraj nemají ze zákona nárok na její uzavření).*

Před účinností nové právní úpravy Plánovacích smluv byly vztahy mezi obcemi (kraji) a stavebníky řešeny obvykle formou nepojmenovaných smluv uzavíraných podle § 1746 zákona č. 89/2012, občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „OZ“). Obsahově se tyto smlouvy obvykle zásadně nelišily od Plánovacích smluv dle SZ. Z pohledu právního však smlouvy uzavřené do 30. 6. 2024 podle OZ zůstávají i nadále smlouvami soukromoprávními a nepřecházejí do režimu Plánovacích smluv dle SZ.

*Podstatou předloženého příspěvku je otázka, zda při činnostech vyplývajících z Plánovací smlouvy vystupují obce, městské části hl. m. Prahy či kraje **v postavení orgánu veřejné moci** ve smyslu § 5 odst. 4 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“), tedy jako osoby nepovinné*

k dani. Jako možný důvod pro vynětí ze systému DPH uvádějí předkladatelé právě veřejnoprávní povahu Plánovacích smluv uzavíraných podle § 130 a násl. SZ.

Předpokladem pro aplikaci § 5 odst. 4 ZDPH je předchozí ověření, zda posuzovaná činnost představuje poskytnutí služby, příp. dodání zboží za úplatu ve smyslu judikatury Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“)¹⁰ a zda má tato činnost ekonomickou povahu¹¹.

Podle judikatury SDEU musí být činnost posuzována sama o sobě, bez ohledu na svůj účel nebo výsledky. Pro účely naplnění definice ekonomické činnosti tak nemusí být relevantní ani skutečnost, že daná činnost spočívá ve výkonu úkolů svěřených a upravených zákonem ve veřejném zájmu a bez jakéhokoli podnikatelského nebo obchodního cíle¹². Činnost se obecně považuje za ekonomickou, pokud má pravidelný charakter a je vykonávána za odměnu pro toho, kdo ji uskutečňuje¹³.

Má-li daná činnost ekonomickou povahu, lze uvažovat o jejím vynětí ze systému DPH podle § 5 odst. 4 ZDPH. Podle ustálené judikatury SDEU musí být pro aplikaci § 5 odst. 4 ZDPH kumulativně splněny dvě podmínky, a sice výkon činnosti veřejnoprávním subjektem a skutečnost, že je tato činnost vykonávána veřejnoprávním subjektem jakožto orgánem veřejné správy¹⁴. Vynětí ze systému DPH se však neuplatní u činností uvedených v příloze č. 1 k ZDPH a u činností, při jejichž výkonu v postavení osoby nepovinné k dani by docházelo k výraznému narušení hospodářské soutěže (viz § 5 odst. 5 ZDPH).

Protože příspěvek řeší výhradně Plánovací smlouvy uzavřené obcí, městskou částí hl. m. Prahy či krajem, tedy subjekty začleněnými do systému veřejné správy, první podmínka je splněna. Je proto potřeba se zabývat druhou podmínkou, tj. otázkou, zda veřejnoprávní subjekt vystupuje při plnění svých závazků vyplývajících z Plánovací smlouvy v postavení orgánu veřejné správy.

Z rozhodnutí SDEU ze dne 26. 3. 1987, Komise vs. Nizozemsko, C-235/85, ECLI:EU:C:1987:161, vyplývá, že subjekty podléhající veřejnému právu nejsou automaticky osvobozeny ve vztahu ke všem činnostem, kterým se věnují, ale pouze ve vztahu k těm, které jsou součástí jejich specifických povinností jako veřejných autorit.

V rozhodnutí ze dne 17. 10. 1989, Ufficio distrettuale delle imposte dirette di Fiorenzuola d'Arda e.a v. Comune di Carpaneto Piacentino a další, C-231/87, ECLI:EU:C:1989:381, SDEU dále upřesnil, že vyloučení veřejnoprávních subjektů ze systému DPH je podmíněné jejich jednáním „jako orgány veřejné moci“, a zahrnuje

¹⁰ Možnost kvalifikovat službu jako plnění za úplatu předpokládá existenci přímé souvislosti mezi poskytnutím služby a protiplněním skutečně obdržným osobou povinnou k dani. Taková přímá souvislost existuje, pokud je mezi poskytovatelem a příjemcem právní vztah, v rámci něhož jsou vzájemně poskytnuta plnění, přičemž odměna obdržená poskytovatelem představuje skutečnou protihodnotu služby poskytnuté příjemci. Viz např. rozsudek SDEU ze dne 29. 10. 2015, Sudaçor, C-174/14, ECLI:EU:C:2015:733, bod 32.

¹¹ Viz např. rozsudek SDEU ze dne 25. 2. 2021, Gmina Wrocław (Conversion du droit d'usufruit), C-604/19, ECLI:EU:C:2021:132, bod 66.

¹² Viz rozsudek SDEU ze dne 29. 10. 2009 Komise v. Finsko, C-246/08, ECLI:EU:C:2009:671, bod. 40.

¹³ Viz rozsudek SDEU ze dne 29. 10. 2009 Komise v. Finsko, C-246/08, ECLI:EU:C:2009:671, bod. 37.

¹⁴ Viz rozsudek SDEU ze dne 29. 10. 2015, Sudaçor, C-174/14, ECLI:EU:C:2015:733, bod 51.

proto pouze činnosti, které veřejnoprávní subjekty vykonávají jako orgány veřejného práva. Veřejnoprávní subjekty vykonávají činnosti „jako veřejné orgány“, pokud tak činí podle zvláštního právního režimu, který se na ně vztahuje. Pokud však jednají za stejných právních podmínek jako soukromí obchodníci, nelze je považovat za jednající „jako veřejné orgány“.

Rozhodnutí SDEU ze dne 14. 12. 2000, Fazenda Pública, C-446/98, ECLI:EU:C:2000:691, potvrdilo, že je potřeba analyzovat všechny podmínky stanovené národním právem pro výkon dané činnosti pro účely určení, zda je tato činnost vykonávána podle zvláštního právního režimu vztahujícího se na subjekty řízené veřejným právem nebo za stejných právních podmínek jako ty, které platí pro soukromé hospodářské subjekty. SDEU dále stanovil, že výkon činnosti ve zvláštním právním režimu vztahujícím se na orgány spravované veřejným právem znamená, že vykonání činnosti zahrnuje použití veřejných pravomocí.

V následujících rozhodnutích SDEU zopakoval, že závěr o tom, že je režim dané činnosti veřejnoprávní, lze učinit na základě skutečnosti, že je vykonávána **s využitím výsad veřejné moci**¹⁵.

Rozhodnutí ze dne 12. 9. 2000, Komise vs. Francie, C-276/97, ECLI:EU:C:2000:424, na které se předkladatelé odvolávají, naproti tomu naplnění druhé podmínky (tj. jednání jako orgán veřejné moci) vůbec neposuzuje¹⁶. Nelze z něj proto bez dalšího dovodit, že pro splnění druhé podmínky postačuje postup dle veřejnoprávní úpravy. Takový závěr neodpovídá judikatuře SDEU. Nadto by mohl v praxi více než problematický, jelikož hranice mezi veřejným a soukromým právem není ostrá. To platí zejména v případě Plánovacích smluv. Pokud by totiž uzavřená smlouva neobsahovala žádné veřejnoprávní závazky, nebyla by veřejnoprávní smlouvou ve smyslu SZ, neuplatnila by se na ni žádná specifika této právní úpravy a řídila by se nadále pouze soukromým právem. Možnost uzavírání Plánovacích smluv navíc nevylučuje možnost uzavírání soukromoprávních smluv veřejnoprávními subjekty a stavebníky¹⁷.

2.1. Ekonomická činnost

Předložený příspěvek se zabývá výhradně situacemi, kdy sjednané protiplnění ze strany stavebníka představuje úplatu za činnost obce, městské části hl. m. Prahy či kraje. Níže uvedené **závěry platí tedy pouze pro případ, kdy odměna obdržená poskytovatelem plnění představuje skutečnou protihodnotu plnění poskytnutého příjemci** ve smyslu judikatury SDEU.

Analýza vzájemného vztahu plnění a úplaty není předmětem tohoto příspěvku. Upozorňujeme však, že vzhledem ke značné variabilitě obsahu Plánovacích smluv je vždy potřeba řešit otázku přímého vztahu plnění a úplaty na první místě.

¹⁵ Viz například rozhodnutí SDEU ze dne 29. 10. 2015, Sudaçor, C-174/14, ECLI:EU:C:2015:733, bod 70, nebo rozhodnutí ze dne 25. 2. 2021, Gmina Wrocław, C-604/19, ECLI:EU:C:2021:132, bod 79.

¹⁶ SDEU splnění druhé podmínky (tj. výkon činnosti v postavení orgánu veřejné správy) vůbec neposuzoval, žalobu v tomto bodě odmítl z důvodu nedostatku důkazů. Dále se věnoval pouze podmínce první.

¹⁷ Viz metodický materiál MMR k plánovacím smlouvám č. j. MMR- 13478/2025-81.

Co se týče ekonomické povahy činností vyplývajících z Plánovací smlouvy, nejasnosti mohou vznikat zejména tam, kde obec uzavírá Plánovací smlouvu poprvé nebo za činnosti vyplývající z Plánovací smlouvy sjedná jednorázovou úplatu. Přestože obec při uzavírání Plánovacích smluv jedná v samostatné působnosti, je při své činnosti vázána určitými zásadami, zejména zákazem diskriminace¹⁸. Pokud tedy obec přistoupí k uzavření Plánovací smlouvy, lze očekávat, že hodlá tento nástroj využít i v budoucnu a že je tedy záměrem obce získávat tímto způsobem příjem na pravidelné bázi¹⁹. Plnění závazků vyplývajících z Plánovacích smluv proto spadá do definice ekonomické činnosti. To platí i v případě, že by činnost příp. její část spočívala ve výkonu úkolů svěřených a upravených zákonem ve veřejném zájmu (viz bod 1. výše).

Vzhledem k tomu, že plnění závazků sjednaných v Plánovací smlouvě naplňuje definici ekonomické činnosti, je potřeba se dále zabývat případnou aplikací § 5 odst. 4 ZDPH.

2.2. Využití výsad veřejné moci

Ustanovení § 130 SZ stanoví, že „plánovací smlouvou je veřejnoprávní smlouva uzavřená mezi stavebníkem a obcí, městskou částí hlavního města Prahy nebo krajem nebo vlastníkem veřejné infrastruktury, jejímž obsahem je vzájemná povinnost stran poskytnout si součinnost při uskutečnění ve smlouvě uvedeného záměru a postupovat při jeho uskutečňování ujednaným způsobem“.

Je proto zcela jednoznačné, že uzavírání Plánovacích smluv podle SZ není obecně vyhrazeno pouze veřejnoprávním subjektům. Obce, městské části hl. města Prahy a kraje tedy uzavírají Plánovací smlouvy za shodných právních podmínek, které platí pro soukromé subjekty (zde vlastníci veřejné infrastruktury).

Jak dále vyplývá z právní úpravy Plánovacích smluv, uzavření dobrovolné Plánovací smlouvy není povinné ani právně vynutitelné. Pro Plánovací smlouvy je rovněž typický požadavek na vyvážené postavení smluvních stran a smluvní volnost při sjednávání výše úplaty, resp. protiplnění ze strany stavebníka.

Rozsah a obsah závazků ze strany obce, městské části hl. města Prahy či kraje sjednaných v Plánovací smlouvě může být rovněž značně variabilní. Kromě veřejnoprávních a soukromoprávních závazků konkrétně specifikovaných v § 131 odst. 1 a v § 131 odst. 2 písm. a) – c) SZ, umožňuje SZ rovněž sjednání dalších (nevyjmenovaných) závazků spočívajících v jiném právní jednání v oblasti soukromého práva (viz § 131 odst. 2 písm. d) SZ). Ač je tedy výčet závazků konečný, fakticky není omezen.

Je proto potřeba se zabývat tím, zda plnění některého z možných závazků vyplývajících z Plánovací smlouvy za strany obce, městské části hl. města Prahy či kraje může zahrnovat využití výsad veřejné moci ve smyslu judikatury SDEU.

¹⁸ Viz např. usnesení Ústavního soudu II.ÚS 2588/14 ze dne 25. 11. 2014, bod 9.

¹⁹ Některé obce mají zpracovány tzv. zásady spolupráce s investory, které blíže vymezují pravidla pro uzavírání Plánovacích smluv, jejich podmínky a obsah, a to právě z důvodu zajištění transparentnosti a vyloučení diskriminace.

Závazky uvedené v § 131 odst. 1 SZ

Závazek učinit kroky k vydání územně plánovací dokumentace (viz § 131 odst. 1 písm. b) SZ) je vyhrazen pouze obci či kraji. To však samo o sobě neznamená, že obec či kraj jedná při plnění tohoto závazku s využitím výsad veřejné moci.

Uzavření Plánovací smlouvy spadá do samostatné působnosti obce²⁰. Kompetence při pořizování a vydávání územního plánu jsou vykonávány jak v přenesené, tak i v samostatné působnosti. Pořizování územního plánu spadá do přenesené působnosti obce (výkon působnosti pořizovatele), zatímco vlastní rozhodování ořízení a vydání územního plánu spadá do samostatné působnosti (působnost zastupitelstva obce). Do výkonu přenesené působnosti nesmí obec Plánovací smlouvou zasahovat.

Z judikatury²¹ dále vyplývá, že od veřejnoprávního postavení obce je v rámci výkonu samostatné působnosti třeba odlišovat soukromoprávní postavení obce, při němž obec vystupuje jako právnická osoba v právních vztazích, v nichž má s ostatními účastníky rovné postavení. V těchto vztazích může obec – stejně jako jiní jejich účastníci – činit vše, co není zákonem zakázáno a svá práva a povinnosti si může se souhlasem druhé smluvní strany upravit odchylně od zákona, pokud to zákon výslovně nezakazuje nebo z jeho povahy nevyplývá, že není možné se od něj odchýlit.

Jak je uvedeno výše, sjednání tohoto typu závazku není povinné ani právně vynutitelné. Existuje smluvní volnost při sjednávání výše úplaty, resp. protiplnění ze strany stavebníka.

Nelze rovněž přehlédnout, že právní úprava Plánovacích smluv v SZ v tomto bodě navázala na předchozí judikaturu a rovněž nepřipouští závazek k vydání územního plánu v podobě požadované stavebníkem. Závazek obce je limitován na „učinění kroků k jeho vydání“, aniž by obec mohla zaručit výsledek procesu pořizování, resp. změny územního plánu. Územní plánování by mělo být vždy transparentním procesem, jehož výsledek obec nemůže předjímat. Nemůže se proto smluvně zavázat k tomu, jakým způsobem bude v budoucnu vykonávat veřejnou (vrchnostenskou) správu²².

Sjednání tohoto závazku a výše protiplnění je tedy čistě věcí dohody mezi obcí a stavebníkem, přičemž obec nesmí zasahovat do výkonu veřejné správy (viz výše) a musí respektovat mantinely stanovené zákonem. Územní plánování je totiž činností ve veřejném zájmu. Obec je při něm povinna pečovat o všestranný rozvoj svého území a o potřeby svých občanů a při plnění svých úkolů chránit též veřejný zájem. Musí respektovat zásadu přiměřenosti a zásahy se musí omezit jen na nezbytně nutnou míru, musí se dít nejšetrnějším možným způsobem, nesmí být diskriminační a obec nesmí projevit libovůli²³.

²⁰ Pro zjednodušení se dále v textu hovoří o obci a územním plánu, tj. územně plánovací dokumentaci na úrovni obce. Závěry platí shodně pro kraj a územně plánovací dokumentaci vydávanou na úrovni kraje.

²¹ Např. rozsudek NS ze dne 28.02.2013, 33 Cdo 3225/2011, ECLI:CZ:NS:2013:33.CDO.3225.2011.1.

²² Viz „Doporučení pro obce v oblasti výstavby a uzavírání smluv s investory“, ISBN: 978-80-7538-231-3.

²³ Viz „Doporučení pro obce v oblasti výstavby a uzavírání smluv s investory“, ISBN: 978-80-7538-231-3.

Lze shrnout, že vrchnostenské postavení obce je omezeno na vydání územního plánu (jakožto opatření obecné povahy). Plánovací smlouvou se ale nelze zavázat k jeho vydání v konkrétní podobě, pouze k učinění kroků nezbytných k tomu, aby k jeho vydání došlo, přičemž výsledek nelze dopředu předvídat, natož smluvně zaručit. Jednalo by se o nepřípustný zásah do výkonu veřejné moci. Nezdá se proto, že by obec při plnění závazku podle § 131 odst. 1 písm. b) SZ vystupovala v pozici orgánu veřejné moci ve smyslu využití výsad veřejné moci.

V Plánovacích smlouvách se obce dále často zavazují k **součinnosti** (viz § 131 odst. 1 písm. a) SZ). Bez bližšího vymezení nelze hodnotit, co je jejím skutečným obsahem. Platí však, že se obec nemůže stavebníkovi zavázat k tomu, že za úplatu bude ovlivňovat výkon veřejné správy, že bude postupovat netransparentně, diskriminačně, či v rozporu s veřejným zájmem.

Obvykle tato činnost zahrnuje poskytnutí **souhlasu s vydáním územního a stavebního rozhodnutí** (například souhlas obce jako vlastníka sousedních pozemků). Uvedené rozhodnutí však nevydává obec v samostatné působnosti, ale příslušný stavební úřad v přenesené působnosti. Z hlediska procesního obec nemá postavení dotčeného orgánu, bez jehož souhlasu nelze územní rozhodnutí vydat a jehož podmínkám musí být vyhověno, nýbrž „pouhého“ účastníka řízení, který v něm může uplatňovat významná procesní práva, avšak vyhovění žádosti není vázáno na souhlas obce, resp. splnění podmínek uplatňovaných obcí. Ani v tomto případě nevystupuje obec v pozici orgánu veřejné moci ve smyslu využití výsad veřejné moci.

Totéž platí ve vztahu k ostatním závazkům uvedeným v § 131 odst. 1 SZ sjednaným v Plánovací smlouvě. Obec se může zavázat, že projektu „nebude klást žádné překážky“. Při plnění závazků, které spočívají např. v **povinnosti zdržet se určitého jednání** zcela jistě vystupuje v rámci svojí samostatné působnosti jako rovný účastník smluvního vztahu, nikoli na základě zvláštního právního režimu vyhrazeného pouze obcí, tedy bez uplatnění výsad veřejné moci. I závazek po sjednanou dobu nevydat či nezměnit územně plánovací dokumentaci má v tomto směru svoje limity, neboť obec například nemůže nerespektovat nadřazenou územně plánovací dokumentaci. V kontextu Plánovacích smluv má tedy za cíl pouze poskytnout stavebníkovi právní jistotu ohledně dohodnutých podmínek realizace jeho záměru zejména s ohledem na to, že v mezidobí může dojít ke změně politické reprezentace obce.

Mimo to je potřeba zdůraznit, že při všech činnostech souvisejících s uzavíráním a plněním Plánovací smlouvy je obec vždy omezena zákonem č. 128/2000 Sb., o obcích, ve znění pozdějších předpisů. Musí zejména pečovat o všestranný rozvoj svého území, o potřeby svých občanů a při plnění svých úkolů chránit též veřejný zájem. Taková povinnost nemá žádný vliv na výše uvedené závěry. Nepochybně však významně limituje obec, co se týče přípustného obsahu sjednaných závazků. Obdobně to platí pro kraje ve smyslu zákona č. 129/2000 Sb., o krajích, ve znění pozdějších předpisů.

Lze proto shrnout, že vzhledem k právním mantinelům, kterými jsou obec, městská část hl. města Prahy a kraj limitovány ve svém jednání, může být obsah některých závazků nejasný. To však nic nemění na skutečnosti, že uvedené veřejnoprávní

subjekty nemohou při jejich plnění využívat výsad veřejné moci a jakýmkoli způsobem ovlivňovat výkon veřejné správy. Ustanovení § 5 odst. 4 ZDPH se proto neuplatní.

Závazky uvedené v § 131 odst. 2 SZ

Je nepochybné, že závazky představující právní jednání v oblasti soukromého práva, závazek podílet na přípravě, výstavbě nebo financování veřejné infrastruktury, převzít určitou stavbu do vlastnictví či nezczít pozemek, představují zcela běžné typy závazků, už nich nelze o využití výsad veřejné moci vůbec uvažovat. Tyto závazky vycházejí z obchodního jednání smluvních stran, které mají při jejich sjednávání rovné postavení.

Lze uzavřít, že při plnění závazků vyplývajících z Plánovací smlouvy nevystupují obce, městské části hl. města Prahy či kraje jako orgány veřejné moci ve smyslu judikatury SDEU, a nelze je proto vyjmout ze systému DPH na základě § 5 odst. 4 ZDPH.

Rozlišování mezi prvním peněžním plněním (tj. plnění odpovídající závazku podle § 131 odst. 1 písm. b) SZ) a druhým peněžním plněním (tj. plnění odpovídající ostatním závazkům sjednaným v Plánovací smlouvě) proto není důvodné.

2.3. Datum uskutečnění plnění

Za datum uskutečnění zdanitelného plnění se v případě poskytnutí služby v souladu s § 21 odst. 3 ZDPH považuje den jejího poskytnutí nebo den vystavení daňového dokladu, a to ten den, který nastane dříve.

Možnost využití ustanovení § 21 odst. 7 ZDPH (dílčí plnění) je závislá na obsahu Plánovací smlouvy. Ustanovení § 21 odst. 7 ZDPH je implementací čl. 64 Směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému DPH. Jak vyplývá z judikatury SDEU, uvedené ustanovení nelze využít u jednorázového plnění, a to ani v případě, kdy je za něj placena odměna prostřednictvím plateb rozložených v čase. Lze jej aplikovat výhradně v situaci, kdy jsou plnění z důvodu jejich trvalé nebo opakované povahy poskytována během jednoho nebo více stanovených období²⁴.

V případě úplat přijatých před uskutečněním zdanitelného plnění (zálohy) se postupuje podle § 20a ZDPH. Uvedené ustanovení se použije i v případě, že plnění nebude následně vůbec uskutečněno. Jak vyplývá z judikatury Nejvyššího správního soudu²⁵, požadavek určité identifikace zdanitelného plnění ve smyslu § 20a ZDPH nelze chápat jako požadavek jistoty, že zdanitelné plnění, ke kterému se záloha vztahuje, bude v budoucnu bude určité poskytnuto. Racionalita zvolené koncepce smluv a obchodního jednání, a to i vzhledem k daňovým konsekvencím, je věcí smluvních stran.

2.4. Nárok na odpočet daně u stavebníka

²⁴ Viz rozsudek SDEU ze dne 28. 10. 2021, *X-Beteiligungsgesellschaft (TVA - Paiements successifs)*, C-324/20, ECLI:EU:C:2021:880.

²⁵ Viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 4. 2026, čj. 6 Afs 146/2025-28.

Nárok na odpočet daně u stavebníka vzniká za podmínek stanovených v § 72 ZDPH. Protože základní podmínkou je využití přijatého plnění v rámci ekonomické činnosti stavebníka, je nezbytné posoudit obsah jednotlivých závazků a jejich vztah k ekonomické činnosti stavebníka.

Jak je uvedeno výše, je potřeba na první místě zhodnotit, zda plnění poskytnuté stavebníkem představuje přímou protihodnotu plnění poskytnutého obcí, městskou částí hl. města Prahy či kraje.

Vzhledem k nejasnému obsahu některých závazků a značné variabilitě Plánovacích smluv může být rozsah nároku na odpočet daně rozdílný. Je potřeba respektovat judikaturu SDEU k tématu tzv. vyvolaných investic²⁶, podle které vzniká nárok na odpočet daně pouze v rozsahu, v němž závazky stavebníka nepřekročily rámec toho, co je nezbytné k realizaci jeho záměru, a v rozsahu, v němž jsou dané náklady zahrnuté v ceně plnění uskutečněných stavebníkem.

Závěr

Při plnění závazků vyplývajících z Plánovací smlouvy nevystupují obce, městské části hl. města Prahy či kraje jako orgány veřejné moci ve smyslu judikatury SDEU, a nelze je proto vyjmout ze systému DPH na základě § 5 odst. 4 ZDPH. Veřejnoprávní povaha Plánovací smlouvy není pro účely DPH rozhodující.

Obecně však platí, že činnost vyplývající z Plánovací smlouvy je předmětem daně pouze za podmínky, že existuje přímá souvislost mezi poskytnutým plněním a sjednanou úplatou (protihodnotou).

Obsah Plánovacích smluv uzavíraných podle § 130 a násl. SZ se může v praxi velmi výrazně lišit. Každou smlouvu je proto potřeba hodnotit jednotlivě podle jejího skutečného obsahu.

²⁶ Viz rozsudek SDEU ze dne 14. 9. 2017 *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments*, C-132/16, ECLI:EU:C:2017:683, nebo rozsudek SDEU ze dne 16. 9. 2020, *Mitteldeutsche Hartstein-Industrie*, C-528/19, ECLI:EU:C:2020:712.

Daň z příjmů

640/29.04.26 Výklad pojmu bytová potřeba pro účely osvobození od daně z příjmů fyzických osob při prodeji vybraných nemovitých věcí

Předkládají: Ing. Štěpán Eichinger, daňový poradce, č. osv. 5759
Ing. Bc. Jiří Nesrovnal, daňový poradce, č. osv. 1757
Ing. Lenka Nováková, daňový poradce, MBA, č. osv. 4991

1. Účel příspěvku

Příspěvek si klade za cíl potvrdit správnost výkladu ustanovení § 4b zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“ nebo „ZDP“), a to ve vztahu k využití získaných prostředků na obstarání vlastní bytové potřeby mimo území České republiky, na více bytových potřeb nebo v různých zdaňovacích obdobích. Příspěvek nesměřuje k legitimizaci účelových postupů ani k vytváření prostoru pro obcházení zákona. Předpokladem aplikace uvedeného dílčího závěru z příspěvku je vždy naplnění zákonných podmínek a respektování principu zákazu zneužití práva.

2. Popis situace

Poplatník, který nesplní podmínky pro osvobození příjmů z prodeje nemovité věci z titulu bydliště nejméně 2 roky bezprostředně před prodejem (§ 4 odst. 1 písm. a) ZDP) či z titulu nezbytné délky vlastnictví nemovité věci dle § 4 odst. 1 písm. b) ZDP, může zvažovat zachování osvobození při použití získaných prostředků na obstarání vlastní bytové potřeby v zahraničí, protože v zahraničí pracuje a dosud tam bydlel např. v pronajatém bytě.

V současném znění ZDP není výslovně upraveno ani dosud metodicky vyloženo ze strany GFR²⁷, zda se připouští pro zachování osvobození možnost obstarání vlastní bytové potřeby i mimo území České republiky.

ZDP také výslovně neupravuje, zda lze obstarat i více vlastních bytových potřeb, případně v různých zdaňovacích obdobích. Taková situace může nastat zejména v případech, kdy zaměstnanec pendluje mezi místem výkonu práce a místem, kde má rodinu a obstará si vlastní bytovou potřebu ve dvou místech.

Předpoklady příspěvku:

- nejedná se o případy, na které se nevztahuje osvobození uvedené v ustanovení § 4 odst. 1 písm. a) ZDP a § 4 odst. 1 písm. b) ZDP (např. zařazení v obchodním majetku);
- nejsou splněny časové testy dle vybraného ustanovení ZDP pro osvobození (viz výše).

Tento příspěvek volně navazuje na příspěvek z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR č. 517/21.03.18 Výklad pojmu bydliště pro účely

²⁷ Zejména POKYN GFR – D–59 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále „POKYN GFR – D – 59“).

osvobození od daně z příjmů fyzických osob při prodeji vybraných nemovitých věcí (dále jen „KOOV č. 517/21.03.18“).²⁸

3. Relevantní legislativa a soudní judikatura

Bytová potřeba byla inkorporována do zcela nového ustanovení § 4b novelou zákona o daních z příjmů zákonem č. 386/2020 Sb. (dále jen „Novela ZDP“) od 1. 1. 2021 a zároveň došlo ke zrušení vymezení bytové potřeby pro účely zákona o daních z příjmů zahrnuté v ustanovení § 15 odst. 3.

Důvodová zpráva k Novele ZDP uvádí, že „*Smyslem navrhovaného ustanovení je centralizovat podmínky, které musí poplatník splnit, chce-li na svůj příjem uplatnit osvobození podmíněné použitím těchto prostředků na obstarání vlastní bytové potřeby...*“.

Touto Novelou ZDP se změnila formulace z „uspokojení vlastní bytové potřeby“ nahrazením formulace na „obstarání vlastní bytové potřeby“.

Možnosti osvobození příjmů použitím prostředků na obstarání vlastní bytové potřeby je upraveno v ustanoveních § 4 odst. 1 písm. a) ZDP, § 4 odst. 1 písm. b) ZDP a § 4 odst. 1 písm. s) ZDP.

Důvodová zpráva k Novele ZDP v souvislosti se zrušením daně z nabytí nemovitých věcí a prodloužením časového testu z prodeje nemovitých věcí argumentuje, že snahou je omezit osvobození od daně z příjmů prodeje nemovitých věcí z titulu spekulace. Naopak zdůrazňuje, že je žádoucí zachovat osvobození příjmu např. „...z prodeje nemovitých věcí, ve kterých má prodávající bydliště, tyto nemovité věci prodá a stěhuje se např. z důvodu získání práce v jiném místě nebo za účelem získání většího domu či bytu pro rozšiřující se rodinu.“

Soudní judikatura se zabývá zejména případy, kdy nebyly splněny základní podmínky pro osvobození příjmů (například podmínka bydliště, časový test držby nebo lhůta pro použití prostředků).²⁹ Nebyly však dohledány žádné spory, v nichž by poplatník usiloval o osvobození příjmů z nemovitých věcí na základě použití získaných prostředků na pořízení vlastní bytové potřeby v zahraničí, ani případy, kdy by tuto situaci správce daně rozporoval.

Od terminologie vlastní bytové potřeby je třeba odlišit samostatný pojem „bydliště“ definovaný v ZDP.

Bydliště je definováno v ustanovení § 2 ZDP jako jeden ze dvou klíčových atributů k určení, zda poplatník je daňovým rezidentem či daňovým nerezidentem. Bydlištěm na území České republiky se pro ZDP „...rozumí místo, kde má poplatník stálý byt za okolností, z nichž lze usuzovat na jeho úmysl trvale se v tomto bytě zdržovat.“

Dále je v POKYN GFŘ – D–59 uvedeno: „*Stálým bytem se rozumí byt, který je poplatníkovi kdykoliv k dispozici podle jeho potřeby, ať již vlastní či pronajatý. Tento byt může být poplatníkem pronajat jiné osobě formou, která umožňuje podle potřeby*

²⁸ KOOV č. 517/21.03.18 předložený Ing. Ondřejem Antošem, LL.M., daňový poradce, č. osv. 4256, Ing. Lucíí Rytířovou, LL.M., daňový poradce, č. osv. 4038, Ing. Bc. Janem Hájkem, MBA, DiS, daňový poradce, č. osv. 4503.

²⁹ Rozsudek NSS 5 Afs 220/2023 – 36, rozsudek NSS 4 Afs 95/2025 – 34, rozsudek NSS 2 Afs 20/2011-77 a další.

poplatníka obnovení jeho užívání poplatníkem bez prodlevy. Úmysl poplatníka zdržovat se trvale ve stálém bytě se posuzuje vzhledem k okolnostem jeho osobního a rodinného stavu, tj. žije-li v něm rovněž např. s manželkou, dětmi, rodiči, či zda byt je využíván v návaznosti na jeho ekonomické aktivity (samostatnou činnost, zaměstnání apod.).“

KOOV č. 517/21.03.18 se zabýval definicí pojmu bydliště, které dle předkladatelů se souhlasem GFR nelze uvedenými výkladovými metodami zúžit pouze na jedno místo, ve kterém poplatník pobývá. Samotné omezení pouze na jedno bydliště nevyplývá z žádného právního předpisu.

4. Otázky a stanovisko předkladatelů

Otázka č 1: Lze pro účely dosažení osvobození příjmů upravené v ustanoveních § 4 odst. 1 písm. a) ZDP, § 4 odst. 1 písm. b) ZDP a § 4 odst. 1 písm. s) ZDP použít získané prostředky na obstarání vlastní bytové potřeby v zahraničí?

Předkladatelé se domnívají, že záměrem zákonodárce nebylo omezit podmínky osvobození výlučně na použití prostředků na vlastní bytovou potřebu nacházející se na území České republiky.

V opačném případě lze očekávat, že by ustanovení zákona o daních z příjmů obsahovalo výslovně omezení, že se pro účely osvobození nepřipouští bytová potřeba v zahraničí.

Rovněž ani důvodová zpráva k Novele ZDP neobsahuje komentáře, kterým by se měla bytová potřeba omezit výlučně na území České republiky. Smyslem a účelem Novely ZDP bylo omezit spekulaci s nakládáním nemovitých věcí.

Použitím prostředků na obstarání vlastní bytové potřeby v zahraničí je naplněn teleologický výklad vybraných ustanovení § 4 a § 4b ZDP dle důvodové zprávy k Novele ZDP od 1.1.2021.

Dílčí závěr č. 1: Podmínky stanovené v § 4b ZDP lze splnit i v případě, že vlastní bytová potřeba je obstarána mimo území ČR. Důkazní břemeno je na straně poplatníka, aby prokázal, že došlo k naplnění všech zákonných podmínek dle ZDP a nedošlo ke zneužití práva a získání daňové výhody.

Otázka č. 2: Připouští ZDP pro uplatnění osvobození příjmu ve spojitosti s obstaráním vlastní bytové potřeby, aby poplatník měl více než jednu vlastní bytovou potřebu? Pokud ano, je možné kombinovat použití získaných prostředků na více zákonem uvedených příkladů, které považuje za bytovou potřebu dle § 4b ZDP včetně různých zdaňovacích období dle § 4b odst. 2 ZDP?

Předkladatelé se domnívají, že zákonodárce neměl v úmyslu omezit osvobození pouze na jednu bytovou potřebu a že je možné kombinovat použití prostředků na zákonem vyjmenované příklady bytové potřeby.

Analogicky k bytové potřebě lze vykládat i závěry příspěvku KOOV č. 517/21.03.18, kde se připouští možnost poplatníka, aby měl více než jedno bydliště. V tomto příspěvku se argumentuje, že i smlouvy o zamezení dvojího zdanění připouští více bydlišť.

Poplatník pro účely splnění podmínek osvobození příjmů na obstarání vlastní bytové potřeby může využít jakékoliv možné kombinace bytové potřeby definované v ustanovení § 4b ZDP.

V této souvislosti lze uvést na příkladu, že část získaných prostředků poplatník využije na úplatné nabytí rodinného domu, část na splacení hypotečního úvěru dle § 4b odst. 1 písm. h) ZDP a zbytek nevyužije v zákonném termínu pro osvobození vůbec. Osvobození se bude vztahovat pouze na část získaných finančních prostředků, které poplatník vynaložil na obstarání vlastní bytové potřeby (tj. v uvedeném příkladu na pořízení rodinného domu a splacení hypotečního úvěru).

Předkladatelé se domnívají, že poplatník může přiměřeně využít získané prostředky na více než jednu vlastní bytovou potřebu v rámci zákonného intervalu dle ustanovení §4b odst. 2 ZDP nejdříve ve zdaňovacím období bezprostředně předcházejícím zdaňovacímu období, ve kterém poplatník tyto prostředky získal a nejpozději do konce zdaňovacího období bezprostředně následujícího po zdaňovacím období, ve kterém poplatník tyto prostředky získal.

Příklad č. 1:

Poplatník si obstará první vlastní bytovou potřebu ve zdaňovacím období roku 2024, prodá nemovitou věc v roce 2025, kde nesplnil primární podmínky pro osvobození dle § 4 ZDP, ale požaduje osvobození použití prostředků na obstarání bytové potřeby dle § 4b ZDP částečně za rok 2024, které již vynaložil, druhou část na obstarání vlastní bytové potřeby v roce 2025 a zbytkovou část na další vlastní bytovou potřebu v průběhu zdaňovacího období roku 2026. Může se jednat o situaci, kdy zaměstnanec pendluje v průběhu pracovního týdne při výkonu práce mezi Českou republikou a Německem a současně s nejbližší rodinou (tj. manželkou a dětmi) bydlí na Slovensku (za nejbližší rodinou se pravidelně vrací o víkendy na Slovensko). Poplatník si pořídí vlastní bytovou potřebu pro všechny tři uvedené lokality.

Příklad č. 2:

Poplatník vyřadil odpisovanou nemovitou věc z obchodního majetku a v témže zdaňovacím období ji prodal. Nesplnil však časový test držby po vyřazení z obchodního majetku, a proto příjem z prodeje podléhá zdanění. Pro daňové účely uplatní daňovou zůstatkovou cenu nemovitosti jako výdaj dle § 29 odst. 2 ZDP, která však není dostatečné výši, aby zcela eliminovala daňovou povinnost. Správci daně oznámí, že získané prostředky hodlá použít na obstarání vlastní bytové potřeby. V následujícím roce část prostředků využije na úplatné nabytí rodinného domu odpovídající definici dle § 4b odst. 1 písm. c) bod 1 ZDP a zároveň zahájí jeho rekonstrukci, která naplňuje podmínky dle písm. e) téhož ustanovení. Rekonstrukce však nebude dokončena včas a poplatník nestihne využít všechny získané prostředky do konce zdaňovacího období následujícího po roce, ve kterém příjem z prodeje získal. Nevyužitá částka bude zdaněna jako ostatní příjem podle § 10 ZDP.

Dílčí závěr č. 2: Poplatník může mít více než jednu vlastní bytovou potřebu. Použití prostředků na obstarání vlastní bytové potřeby může využít v libovolné kombinaci zákonem uvedených typech v rámci jedné vlastní bytové potřeby nebo i více vlastních bytových potřeb a rovněž v různých zdaňovacích obdobích

s ohledem na lhůty definované ZDP. Důkazní břemeno je na straně poplatníka, aby prokázal, že došlo k naplnění všech zákonných podmínek dle ZDP a nedošlo ke zneužití práva a získání daňové výhody.

Otázka č. 3: Lze považovat zálohové platby uhrazené na pořízení vlastní bytové potřeby za její obstarání podle § 4b ZDP? Jaký je daňový dopad, pokud dojde ke vrácení části těchto záloh v následujícím zdaňovacím období? Je při posouzení výše osvobozeného příjmu rozhodující konečná cena včetně DPH a souvisejících poplatků?

Příklad č. 3:

Poplatník použije získané prostředky na pořízení vlastní bytové potřeby, rodinného domu, v roce 2025, a dále na jeho údržbu a změnu v roce 2026. Finanční prostředky získal v roce 2025 prodejem nemovité věci, kdy nesplnil primární podmínky pro osvobození dle § 4 ZDP. Stavební firma požaduje úhradu záloh na budoucí stavební práce. Poplatník proto ke konci roku 2026 uhradí zálohové platby včetně DPH, čímž splní podmínky pro osvobození příjmu z prodeje podle § 4 odst. 1 písm. a) nebo b) ZDP. V roce 2027 však dojde k ukončení smlouvy z důvodu reklamace. Dodavatel následně část záloh vrátí a opraví daňové doklady snížením konečné fakturované částky. Vracené platby na bankovní účet přitom poplatník obdrží někdy na začátku roku 2027, tj. až po uplynutí zákonné lhůty pro použití prostředků na obstarání vlastní bytové potřeby (tj. po 31. 12. 2026).

Uhrazené zálohové platby lze považovat za použití prostředků na obstarání vlastní bytové potřeby, pokud je v budoucnu naplněn konkrétní bod definice dle § 4b odst. 1 ZDP (např. údržba nebo změna nemovitosti). Rozhodující je, že k úhradě došlo ve stanovené lhůtě a že prostředky byly fakticky určeny ke konkrétnímu účelu.

Pokud však dojde k vrácení záloh (např. z důvodu zrušení smlouvy nebo neprovedení prací) nebo ke snížení konečné ceny (např. v důsledku reklamace), považuje se nespotřebovaná část za zdanitelný příjem podle § 10 ZDP ve zdaňovacím období bezprostředně následujícím po zdaňovacím období, ve kterém poplatník původní finanční prostředky získal. V návaznosti na výše uvedený příklad je tak poplatník povinen tyto vracené finanční prostředky zdanit ve zdaňovacím období roku 2026 v rámci § 10 ZDP, a to bez ohledu na to, kdy mu budou vracené finanční prostředky připsány zpět na bankovní účet.

Generální finančního ředitelství zveřejnilo stanovisko v příspěvku z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR, že „*rozhodný okamžik obstarání bytové potřeby se bude odvíjet od data, kdy skutečně fyzicky rekonstrukce započala a je na poplatníkovi jakým dokladem tak učiní – např. zahájení prací na rekonstrukci dodavatelem na základě smlouvy o dílo. Obstaráním bytové potřeby je zahájení rekonstrukce*“ (dále jen „*KOOV č. 570/27.01.21*).³⁰

³⁰ KOOV 570/27.01.21 Uplatnění úroků z úvěru ze stavebního spoření, z hypotečního úvěru poskytnutého bankou a z úvěru poskytnutého stavební spořitelnou na financování bytových potřeb obstaraných od 1. ledna 2021 předložený Ing. Lenkou Novákovou, MBA, daňový poradce, č. osv. 4991 Ing. Danielou Královou, daňový poradce, č. osv. 1880 Ing. Bc. Janem Hájkem, MBA, DiS., daňový poradce, č. osv. 4503.

Přijetím zálohové platby začíná zhotovitel stavebních prací fakticky realizovat rekonstrukci, která se projevuje i jiným způsobem, než jsou přímo faktické stavební práce na bytové potřebě (např. jako objednávka stavebního materiálu, zajištění pracovníků k výkonu stavební činnosti, pronájem technických strojů aj.). Předkladatelé se proto domnívají, že smluvní ujednání mezi zhotovitelem stavebních prací a objednatelem, které podmiňuje zahájení prací poskytnutím zálohové platby, může představovat okamžik obstarání bytové potřeby ve smyslu § 4b ZDP. Tento výklad odpovídá dílčímu závěru KOOV č. 570/27.01.21 pro případy rekonstrukce, pokud objednatel jednal v dobré víře, že záloha bude využita k realizaci vlastní bytové potřeby.

Do úhrady konečné ceny se zahrnují i vedlejší výdaje spojené s pořízením či změnou nemovitosti. Mezi vedlejší výdaje lze zahrnout např. DPH, správní poplatky za návrh na vklad či kolkové známky.

Dílčí závěr č. 3: Pro účely § 4b ZDP lze za okamžik obstarání vlastní bytové potřeby při rekonstrukci považovat nejen faktické zahájení stavebních prací, ale i předchozí ekonomické kroky vedoucí k jejich realizaci, zejména poskytnutí zálohové platby na účet zhotovitele, objednávku materiálu či uzavření smluv k realizaci rekonstrukce. Za rozhodující lze považovat prokazatelnou vazbu mezi zaplacenou částkou a konkrétním krokem směřujícím k obstarání vlastní bytové potřeby.

Pokud je prokazatelné, že poplatník jednal v dobré víře a prostředky byly určeny k obstarání vlastní bytové potřeby (např. dle projektu a smlouvy se zhotovitelem), může být tato fáze považována za okamžik obstarání bytové potřeby pro splnění lhůty dle § 4b odst. 2 ZDP.

Pokud nakonec prostředky nejsou využity k obstarání vlastní bytové potřeby (např. z důvodu zrušení smlouvy nebo nerealizovaná rekonstrukce) a nelze je uznat ani jako jiné účelové použití dle § 4b ZDP, je třeba ve zdaňovacím období bezprostředně následujícím po zdaňovacím období, ve kterém poplatník prostředky získal podle § 4b odst. 4 ZDP, nevyužité a nezapočítané částky zdanit jako ostatní příjem podle § 10 ZDP. To platí i bez ohledu na to, kdy byly prostředky fakticky poplatníkovi vráceny. Pro účely § 4b ZDP je rozhodující konečná cena včetně všech vedlejších výdajů (např. DPH, správní poplatky, poplatky za vklad apod.).

Otázka č. 4: Je pro účely ZDP nutné rozlišovat pojem bytová potřeba a bydliště nebo se jedná významem o identickou terminologii? Pokud se jedná o odlišné pojmy, je možné pod bytovou potřebou řešit i obstarání nemovitosti pro rekreační účely?

Předkladatelé se domnívají, že se jedná o zcela samostatné terminologické pojmy, které je třeba od sebe důsledně odlišovat.

Bytová potřeba je definována v ustanovení § 4b ZDP pro účely použití prostředků (např. z prodeje nemovitostí), kam jsou investovány získané prostředky k dosažení dodatečného osvobození příjmů.

Naproti tomu „bydliště“ označuje faktický vztah poplatníka k určitému místu a je využíváno především pro účely určení jeho daňového rezidentství nebo v několika specifických ustanoveních ZDP. Ke splnění podmínek pro osvobození příjmů postačí obstarání vlastní bytové potřeby bez vazby na skutečné bydliště poplatníka. Tento výklad odpovídá jazykovému znění zákona i jeho teleologickému účelu, neboť zákonodárce výslovně váže osvobození příjmů na obstarání vlastní bytové potřeby, nikoli na následné faktické bydliště.

Z důvodové zprávy plyne, že záměrem zákonodárce byla podpora vlastního bydlení, které v ideálním případě vede k vytvoření bydliště poplatníka dle ZDP.

Například poplatník použije získané prostředky na koupi rodinného domu s úmyslem budoucího bydliště a zahájí jeho rekonstrukci. Poplatník se rozvede anebo si najde zaměstnání v jiném městě před dokončením rekonstrukce a nemovitost prodá. I když později nedojde k naplnění bydliště, nejedná se o zneužití práva k získání daňové výhody osvobození příjmu a osvobození zůstane zachováno s ohledem na změněné skutečnosti.

Vzhledem k názoru, že bytová potřeba je odlišným pojmem od bydliště, lze usuzovat, že bytová potřeba nemusí být naplněna výlučně pro úmysl poplatníka se v předmětné nemovitosti trvale zdržovat. To však neznamená, že lze za bytovou potřebu považovat i rekreační využití nemovitosti. Rekreační obývání nemovitosti nesměřuje k naplnění účelu ZDP, kterým je obstarání vlastní bytové potřeby poplatníka, a proto v těchto případech nebudou splněny podmínky pro osvobození příjmů.

Dílčí závěr č. 4: Bytová potřeba, jak ji vymezuje ZDP, je významově odlišná od pojmu bydliště. Tyto dva pojmy nelze zaměňovat a je nutné rozlišovat jejich odlišné vymezení při výkladu ustanovení ZDP.

Pozdější okolnosti mohou vést k tomu, že obstarání vlastní bytové potřeby nenaplní definiční znaky bydliště poplatníka. V takových případech bude třeba individuálního posouzení, zda došlo k naplnění účelu a smyslu ZDP a podmínky pro osvobození příjmů byly splněny, nebo zda je třeba příjem zdanit.

Využití nemovitosti pro rekreační účely nelze považovat za splnění podmínek obstarání vlastní bytové potřeby ve smyslu § 4b ZDP.

Na vyžádání správce daně je poplatník povinen prokázat, že šlo o řešení vlastní bytové potřeby dle § 4b ZDP, nikoliv o účelové využití získaných prostředků k investici s cílem vyhnout se zdanění příjmů (např. nákup nemovitých věcí určených ke krátkodobým pronájmům, nákup nemovitých věcí určených k držbě bez využívání za účelem zhodnocení volných peněžních prostředků, aj.).

Důkazní břemeno je na straně poplatníka, který musí prokázat, že došlo k naplnění všech zákonných podmínek ZDP pro osvobození příjmů při použití získaných prostředků na obstarání vlastní bytové potřeby.

Otázka č. 5: Je pro účely naplnění pojmu „vlastní bytová potřeba“ dle § 4b ZDP podstatné, jak dlouhou část kalendářního roku poplatník konkrétní bytovou potřebu využívá?

Příklad č. 4:

Poplatník si pořídí bytovou jednotku ze zdravotních důvodů v Chorvatsku u moře, ve které bydlí od května do září každého kalendářního roku. Zbytek kalendářního roku tráví v České republice.

Příklad č. 5:

Rodina si pořídí bytovou jednotku v Rakousku za účelem podpory sportovní kariéry svého syna, kde bydlí každoročně v období od listopadu do dubna. Po zbytek roku pobývají v nájemním bydlení v ČR.

Jak vyplývá z předchozích dílčích závěrů příspěvku, § 4b ZDP připouští možnost obstarání vlastní bytové potřeby i v zahraničí, a to i v kombinaci s další vlastní bytovou potřebou v jiné zemi (nejen v České republice). Zákon však výslovně nestanoví, jak dlouhou dobu musí být daná bytová potřeba využívána, aby byla považována za vlastní bytovou potřebu.

Dílčí závěr č. 5: ZDP neupravuje ani neomezuje dobu, po kterou musí být konkrétní předmět vlastní bytové potřeby využíván. Délka užívání tedy není rozhodujícím kritériem.

Poplatník však vždy nese důkazní břemeno, že prostředky byly skutečně použity na obstarání vlastní bytové potřeby, a nikoliv za účelem daňové optimalizace či zneužití práva k získání daňové výhody.

Otázka č. 6: Je pro účely naplnění pojmu „vlastní bytová potřeba“ dle § 4b ZDP podstatné, jak dlouho poplatník nemovitost ke svému bydlení využívá před jejím dalším prodejem? Lze osvobození příjmu z prodeje nemovitosti při opětovném použití prostředků na obstarání vlastní bytové potřeby uplatnit opakovaně (tzv. řetězení osvobození)?

Příklad č. 6:

Poplatník prodá rodinný dům (č. 1), ve kterém žil se svou rodinou, avšak nesplní zákonné podmínky pro osvobození z důvodu neprokázání bydliště nebo nesplnění časového testu držby. Získané prostředky použije ještě v témže zdaňovacím období na koupi stavebního pozemku s projektem výstavby dalšího rodinného domu s více bytovými jednotkami (č. 2) a následně pokračuje ve výstavbě. V důsledku změny osobních poměrů (rozvod, osamostatnění dětí, aj.) se rozhodne:

- a) rodinný dům č. 2 prodat a získané prostředky znovu použít na nové bydlení (např. menší byt), případně na vypořádání SJM,*
- b) rozdělit dům č. 2 prohlášením vlastníka na tři bytové jednotky, přičemž jednu z nich si ponechá pro vlastní bydlení a dvě prodá. Ze získaných prostředků následně pořídí dvě bytové jednotky, které budou sloužit k bydlení jeho dětí.*

Ad a) Předkladatelé se domnívají, že v souladu se závěry k otázce č. 2 jsou příjmy z prodeje rodinných domů č. 1 i č. 2 osvobozeny od daně z příjmů, pokud jsou v obou případech splněny zákonné časové podmínky pro použití získaných prostředků na obstarání vlastní bytové potřeby. Skutečnost, že k osvobození dochází opakovaně v

relativně krátkém časovém období, nepředstavuje sama o sobě překážku, neboť zákon o daních z příjmů počet využití tohoto osvobození nijak neomezuje. Rozhodující je, že jednání poplatníka nesměřuje k daňové optimalizaci ani ke zneužití práva.

Dílčí závěr č. 6a: Zákon o daních z příjmů v § 4b ZDP výslovně neomezuje počet využití osvobození příjmů z prodeje nemovité věci, pokud jsou splněny podmínky pro použití získaných prostředků na obstarání vlastní bytové potřeby. Není-li prokázáno zneužití práva nebo obcházení zákona, lze i opakované využití tohoto osvobození (tzv. „řetězení“) považovat za přípustné. Rozhodující je, aby byly v každém jednotlivém případě naplněny zákonné podmínky, zejména včasné použití prostředků a doložení, že šlo o vlastní bytovou potřebu.

Ad b) Pojem „vlastní bytová potřeba“ není v ZDP výslovně definován. Jeho výklad je však odlišný od definice bytové potřeby pro účely odpočtu úroků z úvěrů (§ 15 odst. 3, 4 a 5 ZDP), kde zákon výslovně připouští využití nemovitosti i pro bydlení blízkých osob.

Pro účely osvobození příjmů podle § 4b ZDP je však třeba, aby nemovitost sloužila přímo poplatníkovi. Pokud je nemovitost sice ve vlastnictví poplatníka, ale fakticky slouží k bydlení jiné osoby (např. jeho dětí), nemusí být naplněna podmínka vlastní bytové potřeby. V takových případech může správce daně osvobození zpochybnit. Doporučuje se, proto buď metodické upřesnění výkladu, nebo legislativní doplnění pro posílení právní jistoty.

Dílčí závěr č. 6b: Pokud poplatník pořídí bytovou potřebu, která slouží k trvalému bydlení jeho blízkých osob, avšak nikoli jemu samotnému, nelze takové užívání pro účely § 4b ZDP považovat za „vlastní bytovou potřebu“. Ačkoli je poplatník formálně zapsán jako vlastník v katastru nemovitostí, samotné vlastnictví nepostačuje, protože rozhodující je faktické užívání nemovitosti jím samotným.

Na rozdíl od § 15 ZDP (odpočet úroků z úvěrů), který umožňuje zohlednit bytovou potřebu i rodinných příslušníků, je výklad pojmu „vlastní bytová potřeba“ dle § 4b ZDP užší a vázán přímo na osobu poplatníka.

Navrhujeme po projednání v Koordinačním výboru vhodným způsobem publikovat.

626/30.04.25 Srovnatelnost českých a zahraničních nadačních a trustových struktur

Předkládá: Mgr. Zenon Folwarczny, daňový poradce, č. osv. 3661

Úvod

Před více než 10 lety vstoupil v účinnost nový občanský zákoník (OZ), který zavedl institut svěřenského fondu (SF). Tyto jednotky mají v zahraničí velkou tradici pro správu a mezigenerační předávání rodinného majetku. České podnikatelské rodiny začaly rovněž poměrně často využívat SF a fundace (nadace a nadační fondy) založené dle českého práva. Z důvodu geografické diverzifikace a dalších důvodů byly zakládány i zahraniční SF a fundace za stejným účelem.

Popis problému

Existují dva koordinační výbory („KV“) týkající se srovnatelnosti zahraničních SF, a to KV 421/26.02.14. (Zenon Folwarczny) a KV 588/24.11.21 (Helena Navrátilová).

Hlavním problémem u srovnatelnosti³¹:

1. zahraničních SF je poměrně rigidní metodologie navržená daňovou správou pro srovnatelnost těchto struktur zejména v KV 421/26.02.14.
2. zahraničních fundací je skutečnost, že zatím neexistuje žádný metodologický dokument pro srovnatelnost zahraničních fundací.

Cíle příspěvku

Cíli příspěvku jsou:

1. Revidovat šest kritérií pro srovnatelnost zahraničních SF se SF zřízeným podle OZ.
2. Stanovit podmínky srovnatelnosti zahraničních SF a fundací se SF a rodinnými fundacemi zřízenými podle českého práva, které budou respektovat různorodost zahraničních trustových struktur a fundací a zároveň budou v souladu se závazky ČR v oblasti mezinárodního práva.

Zdůvodnění

³¹ Viz důvodová zpráva k zákonnému opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí (dále jen "zákonné opatření") bod 3:

... Na rozdíl od jiných právních odvětví je v daňovém právu uplatňována zásada v pochybnostech ve prospěch daňového subjektu. Podle ustálené judikatury je zákonodárce povinen upravit pravidla pro stanovení a výběr daní natolik určitě, aby nevznikaly pochybnosti o smyslu a účelu právní normy. Je tomu tak proto, že daňové právo zasahuje do majetkové sféry daňového subjektu a tím omezuje jedno z jeho základních práv – právo vlastnit majetek. Proto, pokud výkladové pochybnosti v daňovém právu vzniknou, je nezbytné vyložit je vždy ve prospěch daňového subjektu. **Stát nemůže na úkor daňového subjektu profitovat z výkladových nejasností, které způsobil.**

...

Z obecných principů výkladu právních předpisů vyplývá, že ustanovení ZDP týkající se svěřenských fondů a rodinných fondací se vztahují i na zahraniční jednotky obdobného charakteru. Toto je potvrzeno i v důvodové zprávě k příslušné novele ZDP³².

U svěřenských fondů lze tento závěr podpořit odkazem na ustanovení § 73 odst. 4 zákona č. 91/2012 Sb., o mezinárodním právu soukromém, ve znění pozdějších předpisů („MPS“), podle něž fond zřízený v zahraničí se uznává i v oblasti českého práva, vykazuje-li základní znaky požadované pro něj českým právem.

U fondací lze tento závěr podpořit judikaturou Soudního dvora EU, dle které platí, že pokud v právu jednoho státu neexistuje druh společností se stejnou právní formou, jakou má společnost založená podle práva jiného státu, srovnatelnost těchto jednotek by se měla posuzovat podle způsobu jejich fungování, nikoliv dle jejich právní formy či daňového statutu ve státě založení (viz např. rozsudky C-338/11 Santander, C-303/07 Aberdeen Soudního dvora Evropské unie).

Principu jednoty právního řádu a rovného zacházení vyplývá i ze zásad dle zákona č. 37/2021 Sb., o evidenci skutečných majitelů (dále jen „ZESM“)³³.

Fundace

³² Viz důvodová zpráva k zákonnému opatření: „... záměrně použitý pojem „svěřenský fond“ podle koncepce uplatňované v daňových zákonech nezahrnuje pouze svěřenský fond podle nového občanského zákoníku, ale i zahraniční instituty daného typu (např. trusty v zemích common law). Podle zmíněné koncepce platí, že hovoří-li ustanovení daňového zákona o konkrétním institutu, vztahuje se i na zahraniční instituty obdobného charakteru. V opačném případě, má-li se dané ustanovení týkat pouze institutu českého práva, použije se dovětek odkazující na příslušný zákon, kterým je daný institut upraven, např. „svěřenský fond podle občanského zákoníku“. Bez této koncepce by ve všech případech, nejen u svěřenských fondů, musela většina ustanovení daňových předpisů výslovně zmiňovat i instituty zahraničního práva, což by vedlo ke značnému prodloužení textu právního předpisu a tím i k jeho nesrozumitelnosti. I úplatné vyčlenění nebo nabytí nemovité věci do zahraničního institutu, např. trustu, bude tedy předmětem daně, a to nezávisle na tom, zda majetek v tomto institutu je či není podle příslušné zahraniční právní úpravy předmětem vlastnictví. Bude-li majetek v tomto zahraničním institutu, např. trustu, ve vlastnictví tohoto institutu, bude takový institut poplatníkem na základě ustanovení § 1 odst. 1. Půjde-li o zahraniční institut např. trust, obdobný svěřenskému fondu podle občanského zákoníku, tj. o oddělené a nezávislé vlastnictví obdobně jako je tomu u svěřenského fondu podle § 1448 nového občanského zákoníku, bude takový institut poplatníkem na základě ustanovení § 1 odst. 2.“

³³ Viz KV 588/24.11.21: „...Ustanovení § 2 ZESM vymezuje pojem právní uspořádání jako svěřenský fond nebo zahraniční svěřenský fond. Zahraničním svěřenským fondem se rozumí svěřenský fond nebo jemu strukturou nebo funkcemi podobné zařízení řídicí se právem jiného státu. ZESM těmto jednotkám ukládá stejné povinnosti, a to v rozsahu, v jakém spadají do působnosti českého právního řádu. Podle Důvodové zprávy k § 2 ZESM. bude „vždy klíčové, aby si příslušný svěřenský správce (respektive osoba ve funkci obdobné svěřenskému správci) vyhodnotil, zda spravuje uspořádání, které lze funkčně či strukturně (organizačně) připodobnit svěřenskému fondu“. Podobností struktury zahraničního uspořádání se svěřenským fondem se rozumí organizace správy, povaha spravovaného majetku a práva a povinnosti osob zapojených v rámci právního uspořádání. Dále z důvodové zprávy vyplývá, že vzhledem k tomu, že česká právní úprava účely a cíle svěřenského fondu neomezuje, bude třeba vycházet z (formálního) posouzení, jak dané právní uspořádání funguje a co se jeho zřízením sleduje.“

S ohledem na různorodost zahraničních fundačních uspořádání³⁴ je nutné definovat obecně znaky fundačních struktur takto:

Vzniká v důsledku právního jednání, jímž zakladatel vyčlení určitý majetek k tomu, aby byl spravován k naplnění určitého veřejně prospěšného nebo soukromého účelu, přičemž

- a) tento majetek tvoří (neosobní) samostatné jmění (fond);*
- b) tento majetek spravuje určená osoba (správce), která je při tom vázána účelem, k němuž byl majetek vyčleněn a dalšími podmínkami stanovenými zakladatelem.*

V tomto ohledu je nerozhodné, zda právní předpisy přiznávají takovému samostatnému jmění pomocí právní fikce právní osobnost (fundace ve vlastním smyslu) nebo zda výslednou strukturu chápou jako čistě smluvní (nesamostatné nadace/fundace).

Svěřenské fondy

Nejpřirozenějším východiskem pro vymezení struktury srovnatelného zahraničního SF je Haagská úmluva o právu rozhodném pro trust a o jeho uznání z 1. 7. 1985, resp. její čl. 2, kde je trustová struktura vymezena takto:

Jde o právní vztah zřizovaný inter vivos (mezi živými) nebo mortis causa (pro případ smrti) určitou osobou, zakladatelem, kdy je určitý majetek svěřen pod kontrolu správce (i) ve prospěch beneficianta nebo (ii) za jiným účelem.

Trust má následující znaky:

- a) tento majetek tvoří samostatné jmění (fond), které není součástí jmění správce;*
- b) vlastnická práva k tomuto majetku je oprávněn vykonávat správce vlastním jménem nebo jiná osoba jednající na účet správce;*
- c) správce je tento majetek oprávněn a povinen, za což nese odpovědnost, spravovat, využívat a disponovat s ním podle podmínek trustu a podle dalších právních povinností.*

³⁴ V řadě zemí kontinentální Evropy má pojem fundace význam mnohem širší, než jak jej chápe nový občanský zákoník, neboť jsou jím označovány i jiné útvary, které mají také majetkový základ a vymezený účel (tzv. nesamostatné nadace). Zákon jim však právní osobnost nepřiznává. Obě tyto formy (s právní osobností i bez ní) jsou v takovém případě mnohdy nazývány „nadacemi“. Příkladem může být německý přístup, kde jsou „nadace“ chápány v tomto širším – *funkčním pojetí*, jako „majetek, který byl zakladatelem na základě jeho svobodného a konečného projevu vůle převeden na jinou osobu (správce), aby jej tato dlouhodobě spravovala k naplňování účelu zakladatelem určeného, jako „Sondervermögen“ – *zvláštní osamostatněný majetek, oddělený od ostatního majetku správce (viz Hütemann, R., Rawert, P. Kommentar zum Art. 80–89 BGB. In: J. von Staudingers Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch mit Einföhrungsgesetz und Nebengesetzen. Erstes Buch. Allgemeiner Teil. § 80–89 BGB (Stiftungsrecht). Berlin : Sellier - de Gruyter, 2010, s. 19).*

Návrh řešení

Navrhuji, aby

1. bylo explicitně potvrzeno, že pojem „svěřenský fond“ a „rodinná fundace“, resp. „nadace“ a „nadační fond“ v ZDP zahrnuje srovnatelné zahraniční SF a zahraniční fundace (jednotky), které mají srovnatelné základní právní znaky zmíněné výše, a tím de facto jsou srovnatelné svým fungováním jako české jednotky – mají podobné principy vyčlenění majetku, účel správy a distribuce majetku.
2. závěry tohoto koordinačního výboru nahradily závěry KV 421/26.02.14.

622/11.12.24 Osvobození vybraných bezúplatných příjmů od daně z příjmů u veřejně prospěšných poplatníků

Předkládá: Ing. Martin Bureš, daňový poradce, č. osv. 4964

Projednávání příspěvku bylo přerušeno a jeho projednání je dlouhodobě odloženo.

1. Cíl příspěvku

Cílem tohoto příspěvku je pro právní jistotu poplatníků vyjasnit uplatnění osvobození od daně z příjmů u veřejně prospěšných poplatníků³⁵ („VPP“) podle § 19b zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů („ZDP“) na různé druhy bezúplatných příjmů poskytovanými ze strany svěřenských fondů. Závěry tohoto příspěvku lze vztáhnout na svěřenské fondy a rodinné fundace založené / zřízené dle českých zákonů a na srovnatelné zahraniční struktury (vše dále „SF“). Tento příspěvek se týká výlučně osvobození příjmů u VPP, nikoli u jiných poplatníků.

Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů („NOZ“), v souvislosti s vydáváním majetku a zisku ze SF používá zpravidla termín „*plnění ze svěřenského fondu*“. Pro takové plnění, jimiž zákonodárce patrně myslel především zaopatřování obmyšlených SF, NOZ doplňuje řadu pravidel (viz §§ 1457 až 1462 OZ). Nicméně to nevyklučuje, aby svěřenský správce na účet SF uzavřel jiné pojmenované právní jednání, například darovací smlouvu. Bezúplatný převod předjímá jako přípustný také obecná úprava v § 1416 NOZ mj. za předpokladu, že to bude v povaze správy (tedy v souladu se statutem a účelem SF).

2. Úvod a výchozí situace

V celém příspěvku vycházíme z předpokladů, že

1. VPP je daňovým rezidentem České republiky;
2. příslušný VPP může mít „úzký“ základ daně z příjmů³⁶ nebo „široký“ základ daně z příjmů³⁷;
3. v souladu se statutem (a případně s dalšími právními dokumenty) obmyšlenými / beneficienty SF mohou být také VPP;
4. v souladu se statutem (a případně s dalšími právními dokumenty) SF může poskytovat plnění obmyšleným / beneficienům SF VPP;
5. SF může s majetkem nakládat podle statutu (a dalších právních dokumentů) a generovat (účetní) zisk nebo ztrátu.

³⁵ § 17a ZDP.

³⁶ Předmětem daně těchto VPP nejsou příjmy (resp. výnosy), u kterých jsou náklady vyšší než příjmy (§ 18a odst. 1 písm. a) ZDP).

³⁷ Předmětem daně těchto VPP jsou všechny jejich příjmy (resp. výnosy) kromě příjmů z investičních dotací (§ 18a odst. 5 ZDP).

3. Otázky

Z výše uvedených důvodů vzniká následující dotaz:

1. Je příjem (resp. výnos) z plnění obmyšlenému ze SF na straně VPP osvobozen od daně z příjmů právnických osob („DPPO“)?

4. Relevantní legislativa

Níže shrnujeme relevantní ustanovení ZDP

- „Od daně z příjmů právnických osob se osvobozuje bezúplatný příjem
 - o b) poplatníka, který je
 - 1. veřejně prospěšným poplatníkem se sídlem na území České republiky, pokud je nebo bude využit pro účely vymezené v § 15 odst. 1 nebo § 20 odst. 8 nebo jeho kapitálové dovybavení,
 - 2. veřejně prospěšným poplatníkem se sídlem na území jiného členského státu Evropské unie nebo státu tvořícího Evropský hospodářský prostor než České republiky, je-li jeho právní forma, předmět činnosti a způsob využití předmětu bezúplatného nabytí obdobný právní formě, předmětu činnosti a způsobu využití těch poplatníků, jejichž příjmy jsou osvobozeny podle bodu 1,
 - 3. územním samosprávným celkem nebo jím zřízenou příspěvkovou organizací, dobrovolným svazkem obcí, veřejnou výzkumnou institucí nebo veřejnou vysokou školou, mají-li sídlo na území České republiky,
 - 4. právnickou osobou se sídlem na území jiného členského státu Evropské unie nebo státu tvořícího Evropský hospodářský prostor než České republiky, je-li jeho právní forma a předmět činnosti obdobný právní formě a předmětu činnosti poplatníka uvedeného v bodě 3,³⁸
- „Osvobození bezúplatných příjmů podle odstavce 2 písm. b) až d) se nepoužije, pokud ho veřejně prospěšný poplatník neuplatní. Rozhodnutí veřejně prospěšného poplatníka o uplatnění nebo neuplatnění osvobození bezúplatných příjmů nelze zpětně měnit.“³⁹
- „Pro účely daní z příjmů platí, že při plnění ze svěřenského fondu se nejdříve plní ze zisku fondu a až poté z ostatního majetku fondu.“⁴⁰
- „Pro účely daní z příjmů platí, že při plnění z rodinné fundace se nejdříve plní ze zisku fundace a až poté z ostatního majetku fundace.“⁴¹
- Při plnění ze SF tedy se nejdříve plní ze zisku SF a až poté z ostatního majetku SF, přičemž podle souhlasného stanoviska Generálního finančního ředitelství

³⁸ § 19b odst. 2 písm. b) ZDP.

³⁹ § 19b odst. 3 ZDP.

⁴⁰ § 21c odst. 1 ZDP.

⁴¹ § 21c odst. 2 ZDP.

(„GFŘ“) může dojít k výplatě plnění ze zisku SF nejdříve v okamžiku, kdy SF vykáže v souladu s účetními předpisy zisk v řádné účetní závěrce. Pokud účetní zisk minulých let není evidován, není možno použít daňovou fikci § 21c ZDP (není splněna podmínka pro její použití) a pro účely ZDP je plněno z ostatního majetku SF⁴².

5. Rozbor situace

Bezúplatné příjmy u právnických osob jsou obecně zdanitelné. To platí pouze v případech, kdy tyto příjmy (i) jsou předmětem daně; a současně (ii) nejsou osvobozeny od DPPO.

S ohledem na výše uvedené ustanovení ZDP pro uplatnění osvobození od DPPO u VPP musí být naplněny kumulativně následující podmínky (s ohledem na předpoklady neuvažujeme případné VPP, kteří jsou daňovými nerezidenty České republiky)

1. jedná se o bezúplatný příjem;
2. plynoucí VPP se sídlem na území České republiky;
3. tento příjem je nebo bude využit pro účely vymezené v § 15 odst. 1 ZDP nebo § 20 odst. 8 ZDP nebo jeho kapitálové dovybavení; a současně
4. VPP uplatní osvobození od DPPO.

S ohledem na vymezené předpoklady je zřejmé (a můžeme tedy mít za to), že v posuzovaném případě jsou naplněny druhá až čtvrtá podmínka a jediná nejednoznačná otázka je naplnění podmínky pro existenci bezúplatného příjmu.

S účinky od 1. 1. 2014 byl zrušen zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, a předměty těchto tří daní byly začleněny (resp. implementovány) do rámce daně z příjmů. V této souvislosti byl do ZDP implementován nový pojem – „*bezúplatný příjem*“. „*Bezúplatný příjem*“ ze své podstaty znamená všechna plnění (peněžní i nepeněžní) bez jakékoli úplaty. „*Úplatou*“ se obecně rozumí jakékoli přímé a adekvátní protiplnění za příslušné právní jednání. Pojem „*bezúplatný příjem*“ tedy zahrnuje např. příjem z titulu darování, příjem z titulu dědění, příjem z titulu plnění ze SF⁴³, příjem z titulu majetkového práva⁴⁴ a příjem z titulu majetkového prospěchu⁴⁵ bez ohledu na skutečnost, zda je takový bezúplatný

⁴² Závěr koordinačního výboru č. 572/ 24.03.21 Bezúplatné vydání majetku z rodinné fundace a svěřenského fondu („*KOOV*“).

⁴³ Bez ohledu na rozdělení pro daňové účely na (i) plnění ze zisku SF; a (ii) plnění z (ostatního) majetku SF.

⁴⁴ Např. věcné břemeno (§ 1257 a násl. zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník („*NOZ*“)); právo stavby (§ 1240 a násl. *NOZ*) nebo výměnek (§ 2707 a násl. *NOZ*).

⁴⁵ Vzniká (i) na základě právního jednání, kterým současně (ii) příslušný poplatník získá majetkovou výhodu tak, že se jeho majetek zvýší nebo zůstane stejný, neboť ušetří (nemusí zaplatit). Stále existuje ustálená judikatura, podle které: „... *příjem podléhající dani z příjmů fyzických osob podle zákona o daních z příjmů je zvýšení majetku daňového poplatníka, přičemž se musí jednat o příjem skutečný, a nikoliv jen zdánlivý. To znamená, že se zvýšení majetku musí v právní sféře daňového poplatníka reálně projevit, a to tak, aby bylo pro poplatníka skutečně využité. Nejvyšší správní soud dodává, že uvedená zásada vyplývá z povahy a podstaty daně z příjmů a není odvozena od subjektu, který uvedené příjmy má. Nevztahuje se proto pouze na příjmy fyzických osob, nýbrž i na příjmy osob právnických* (např. rozsudky

příjem peněžní či nepeněžní. Obdobně to platí pro pojem bezúplatné plnění vymezený v § 15 odst. 1 ZDP a § 20 odst. 8 ZDP, který zahrnuje jak darování, tak i ostatní výše uvedené formy plnění bez protiplnění. Záměrem zákonodárců tedy bylo postihnout nejen dary a dědictví, nýbrž obecně veškeré bezúplatné příjmy. Oba tyto pojmy jsou tedy širší pojem než pojem „dar“.

Veškerá plnění ze SF jsou ze své podstaty bezúplatná i podle názoru GFŘ⁴⁶, stejně jako darování. Výše uvedené platí na všechna bezúplatná plnění ze SF, tedy bez ohledu na skutečnost, zda SF eviduje či neeviduje (účetní) zisk a bez ohledu na skutečnost, že na základě daňové fikce přednosti plnění ze zisku SF před plněním z (ostatního) majetku SF⁴⁷ se pro účely daní z příjmů při plnění ze SF nejdříve plní ze zisku SF a až poté z ostatního majetku SF.

Navíc kromě výše uvedeného, daňová fikce o „*přednostním plnění ze zisku SF*“⁴⁸ v obecné rovině pouze znamená, že část bezúplatného plnění z majetku SF obmyšleným (v právním slova smyslu) představuje v rozsahu (účetního) zisku SF daňovou fikci příjmu (resp. výnosu), který je předmětem daně podle § 18 ZDP. Příjmy, které jsou předmětem daně, jsou zdanitelné pouze v případě, kdy (i) jsou předmětem daně; a zároveň (ii) nejsou osvobozeny od DPPO. Příjmy na základě daňové fikce o „*přednostním plnění ze zisku SF*“ jsou tedy ze své podstaty obecně zdanitelné (prostřednictvím srážky u plátce daně) pouze v případě, kdy tyto příjmy (i) jsou předmětem daně; a současně (ii) nejsou osvobozeny od DPPO. Jsou tedy zdanitelné pouze v případě, kdy ZDP pro tato plnění neurčí výjimku ze zdanění.

Pokud VPP v obecné rovině naplní výše uvedené podmínky pro

- (i) vyjmutí bezúplatného příjmu z předmětu daně (pro VPP s „úzkým“ základem daně)⁴⁹; nebo
- (ii) osvobození bezúplatného příjmu od DPPO⁵⁰;

daňová fikce o „*přednostním plnění ze zisku SF*“ se ze své podstaty neuplatní, neboť ZDP v těchto případech určí výjimku ze zdanění těchto bezúplatného příjmu VPP.

V některých případech se lze setkat s velmi zjednodušeným argumentem, že daňová fikce o „*přednostním plnění ze zisku SF*“ (resp. že plnění ze zisku SF) představuje právně, ekonomicky i daňově obdobné plnění jako „klasická“ výplata podílu na zisku z obchodní korporace společníkovi. Domníváme se, že toto zjednodušené srovnání je

Nejvyššího správního soudu ze dne 9. července 2009, čj. 7 Afs 94/2008-55, ze dne 12. ledna 2006, čj. 2 Afs 42/2005-136 a ze dne 28. února 2008, čj. 5 Afs 68/2007-121.

⁴⁶ Např. viz závěr KOOV, kde GFŘ uvádí: „...*Protože vydání majetku ze svěřenského fondu považujeme za bezúplatný nepeněžní příjem, jsme výše uvedeného názoru.*“

⁴⁷ § 21c odst. 1 a 2 ZDP.

⁴⁸ § 21c odst. 1 a 2 ZDP.

⁴⁹ § 18a odst. 1 písm. a) ZDP. Tj. situace, kdy VPP realizuje příjmy (resp. výnosy) z nepodnikatelské činnosti za podmínky, že výdaje (náklady) vynaložené podle tohoto zákona v souvislosti s prováděním této činnosti jsou vyšší.

⁵⁰ § 19b ZDP.

nesprávné, neboť z právního i ekonomického pohledu se jedná o kompletně odlišné právní instituty a nastavení. To lze demonstrovat na následujících rozdílech

1. Daňová fikce o „*přednostním plnění ze zisku SF*“ (resp. plnění ze zisku SF) nesouhlasí a neodpovídá právnímu ani ekonomickému nastavení SF, neboť na rozdíl od obchodních korporací SF nikdy mezi obmyšlené nerozděluje podíl na zisku nebo podíl na jiných vlastních zdrojích (tj. vlastní kapitál / pasiva), nýbrž vždy je z právního pohledu plněno z „majetku“ SF (tj. z aktiv). ZDP tedy prostřednictvím daňové fikce o „*přednostním plnění ze zisku SF*“ uvažuje situaci, která reálně z právního ani ekonomického pohledu nemůže nastat.
2. Na rozdíl od výplaty podílu na zisku nebo podílu na jiných vlastních zdrojích obchodní korporace jsou plnění ze SF (v právním slova smyslu) ze své podstaty všechna pouze bezúplatná. Zatímco výplaty podílu na zisku nebo podílu na jiných vlastních zdrojích obchodní korporace lze v obecné rovině považovat spíše za úplatná plnění.
3. ZDP pouze určuje, že část bezúplatného plnění ze SF (v právním slova smyslu) představuje v rozsahu (účetního) zisku daňovou fikci přednostního plnění ze zisku SF. ZDP tedy daňovou fikci pouze určuje, že část bezúplatného plnění ze SF (v právním slova smyslu) má analogický daňový režim jako „klasický“ podíl na zisku vyplácený obchodní korporací. Nicméně je důležité si uvědomit, že ve své charakteristice se jedná o zcela odlišná plnění a nelze je tedy velmi zjednodušeně míchat dohromady.

S ohledem na výše uvedené se domníváme, že není možné hodnotit daňovou fikci o „*přednostním plnění ze zisku SF*“ (resp. plnění ze zisku SF) v každém aspektu stejným způsobem jako „klasické“ výplaty podílu na zisku vyplácené obchodní korporací společníkům. Nelze se ztotožnit ani s případným velmi zjednodušeným a nesprávným tvrzením, že z důvodu zavedení analogického daňového režimu, jako je aplikován v případě „klasických“ podílů na zisku, nelze na část bezúplatného plnění ze SF (v právním slova smyslu) v rozsahu (účetního) zisku SF uplatnit osvobození od DPPO u VPP.

Na základě výše uvedeného lze tedy shrnout, že

1. **plnění obmyšlenému VPP ze SF je bezúplatné plnění bez ohledu na skutečnost, zda SF eviduje či neeviduje v okamžiku plnění (účetní) zisk, a je tedy možné na straně VPP naplnit i první požadovanou podmínku pro osvobození těchto příjmů od DPPO;**
2. **u VPP se tedy uplatní osvobození od DPPO v případě (bezúplatného) plnění ze SF obmyšlenému, a to za splnění podmínek využití na účely vymezené § 15 odst. 1 ZDP nebo § 20 odst. 8 ZDP nebo jeho kapitálové dovybavení. Toto osvobození od DPPO se uplatní bez ohledu na to, zda SF eviduje či neeviduje v okamžiku plnění (účetní) zisk;**
3. **při výplatě těchto plnění VPP tedy SF nebude srážet a odvádět žádnou srážkovou daň.**

Pro větší přehlednost níže uvádíme krátký modelový příklad.

- V průběhu roku 2021 fyzická osoba bezúplatně zvýšila majetek SF o peněžní prostředky ve výši 500 tis. Kč. Aby nedošlo ke znehodnocení peněžních prostředků, svěřenský správce je deponoval na spořicí účet s úročením 3 % p.a. Hlavním účelem SF je podpora spolku pro ochranu zatoulaných koček. V souladu se statutem SF pouze drží a zhodnocuje peněžní prostředky, nicméně jiným způsobem s nimi nenakládá. SF ani nedisponuje jiným majetkem a ani se v průběhu roku 2021-2022 nestaly jiné skutečnosti. Po zhodnocení peněžních prostředků SF eviduje k 31. 12. 2022 (účetní) zisk⁵¹ ve výši 25 tis. Kč.
- Svěřenský správce v souladu se statutem SF má záměr v červenci 2023 poslat peněžní prostředky spolku pro ochranu zatoulaných koček ve výši 50 tis. Kč na základě smlouvy o plnění ze SF spolku jako obmyšlenému.
- V případě plnění z majetku SF obmyšlenému SF ve formě peněžních prostředků jsou u spolku (jako VPP) naplněny veškeré podmínky pro osvobození příjmu (resp. výnosu) od DPPO bez ohledu na výši (účetního) zisku evidovaného u SF v okamžiku plnění. SF tedy vyplatí spolku plnou částku ve výši 50 tis. Kč bez jakékoli srážky.
- Na modelovém příkladu je zřejmé, že navrhovaný princip zdanění je také v souladu s obecným principem daňové neutrality předvídaným zákonodárci, kdy má být zachován princip darování v linii dárce – obmyšlený. Pokud by fyzická osoba alternativně poskytla peněžní prostředky napřímo spolku, zdanila by příjem z úroku daní z příjmů a spolek by měl darované peněžní prostředky osvobozené od daně z příjmů (při splnění ostatních podmínek).

6. Závěr

Z výše uvedeného vyplývá:

1. Příjem z plnění ze SF (tj. z aktiv) obmyšlenému VPP je na straně VPP (za splnění podmínek využití na účely vymezené § 15 odst. 1 ZDP nebo § 20 odst. 8 ZDP nebo jeho kapitálové dovybavení) osvobozen od DPPO bez ohledu na skutečnost, zda SF v okamžiku plnění eviduje či neeviduje (účetní) zisk.
2. Při výplatě těchto plnění VPP tedy SF nebude srážet a odvádět žádnou srážkovou daň.

7. Návrh na opatření

Po projednání v Koordinačním výboru vhodným způsobem publikovat.

⁵¹ Nerozdělený zisk minulých let a výsledek hospodaření za rok 2022 po zdanění.