

**ZÁPIS Z JEDNÁNÍ KOORDINAČNÍHO VÝBORU S KOMOROU DAŇOVÝCH
PORADCŮ ČR ZE DNE 10.12.2025**

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN KE DNI 10.12.2025

DPH

**633/10.12.25 Uplatnění odpočtu DPH v dřívějším období prostřednictvím
dodatečného daňového přiznání po obdržení daňového dokladu 13**

Předkládají: Ing. Štěpán Eichinger, daňový poradce, č. osv. 5759

Ing. Jevgenija Bajžíková, daňový poradce, č. osv. 5063

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN KE DNI 10.12.2025

Daň z příjmů

**634/10.12.25 Účinnost změn v zákoně č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění
základu daně z příjmů (dále jen „ZoR“) provedených zákonem č. 360/2025 Sb.
(dále jen „novela“) 22**

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

Ing. Otakar Machala, daňový poradce č. osv. 2252

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN KE DNI 10.12.2025

Daň z příjmů

**635/10.12.25 Oznámení o příjmech plynoucích do zahraničí u vypořádacích
podílů, podílů na likvidačním zůstatku obchodních korporací a jiných příjmů z
držby kapitálového majetku 25**

Předkládá: Ing. Otakar Machala, daňový poradce č. osv. 2252

ODLOŽENÉ PŘÍSPĚVKY

Daň z příjmů

630/18.06.25 Některá otázky aplikace § 24 odst. 2 písm. zs) ZDP

Předkládají: Ing. Jiří Nesrovnal, daňový poradce, č. osv. 1757

Ing. Martina Šotníková, daňový poradce, č. osv. 3456

Ing. Lenka Nováková, MBA, daňový poradce, č. osv. 4991

**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

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

**626/30.04.25 Srovnatelnost českých a zahraničních nadačních a trustových
struktur**

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

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 Bajžíková, daňový poradce, č. osv. 5063

Ing. Štěpán Eichinger, daňový poradce, č. osv. 5759

ODLOŽENÝ PŘÍSPĚVEK

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, prodatelné 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 společnosti. 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 zjištěitelné 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 zápočtem 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 porovná 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 ujednán 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 ponížená 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 $90,91 \% * 1 \text{ mil. Kč} = 909.100$
pořízených od neplátců (= kupní cena šrotu z vozidel Kč
od neplátců)

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

= 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 vraku 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 vraků 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.

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN KE DNI 10.12.2025
DPH

633/10.12.25 Uplatnění odpočtu DPH v dřívějším období prostřednictvím dodatečného daňového přiznání po obdržení daňového dokladu

Předkládají: Ing. Štěpán Eichinger, daňový poradce, č. osv. 5759
Ing. Jevgenija Bajžíková, daňový poradce, č. osv. 5063

1. Účel příspěvku

Účelem příspěvku je analyzovat výklad ustanovení § 104 odst. 3 a odst. 4 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále „ZDPH“ nebo „zákon o DPH“) v kombinaci s ustanovením § 73 odst. 2 ZDPH v situacích popsanych v Kapitole 2.

Tento příspěvek volně navazuje na vybrané zápisy z Koordinačního výboru.¹

2. Situace a příklady

Plátce DPH obdrží daňový doklad za přijaté zdanitelné plnění nebo poskytnutou úplatu v jiném (pozdějším) zdaňovacím období, než ve kterém poskytovateli vznikla povinnost přiznat daň. Daň na vstupu z přijatého dokladu uplatní příjemce nikoliv v běžném přiznání k DPH („DAP“) za období, ve kterém doklad obdržel, ale v dodatečném daňovém přiznání k DPH („DODAP“) nejdříve za zdaňovací období, ve kterém nastala povinnost daň přiznat (tj. DUZP nebo den přijetí úplaty). Toto DODAP podá až po obdržení daňového dokladu.

Základní předpoklady navrhovaných závěrů:

- Jsou splněny všechny formální i hmotněprávní podmínky pro vznik nároku na plný odpočet DPH z přijatého plnění. Plnění je poskytnuto v běžném režimu mezi dvěma plátcí DPH. Neuplatní se žádné omezení dle § 104 odst. 9 ZDPH;
- Při podání DODAP plátce DPH mění původní daňové přiznání výhradně o odpočet daně z dodatečně obdržených daňových dokladů.

Příklad č. 1

Společnost A poskytla Společnosti B zdanitelné plnění s DUZP lednu 2025 a stejný měsíc vystavila daňový doklad. Z důvodu administrativního pochybení doručila doklad příjemci až v květnu 2025. Příjemce Společnost B uhradil závazek v plné výši a

¹ Příspěvek č. 127/25.04.06 - Nárok na odpočet DPH, běžné nebo dodatečné přiznání předložený Ing. Martinem Divišem a JUDr. Ing. Václavem Pátkem;

Příspěvek č. 168/25.01.07 - Uplatnění odpočtu DPH podle § 73 odst. 11 zákona o DPH a časový posun podle § 104 zákona o DPH předložený Ing. Stanislavem Krylem;

Příspěvek KV 122/25.04.06 – Uplatňování sankce podle § 104 zákona č. 235/2004 Sb., o DPH předložený JUDr. Ing. Martinem Kopeckým;

Příspěvek č. 521/02.05.18 Aplikace ustanovení § 104 odst. 1 a 2 zákona č. 235/2004 Sb., o DPH předložený Ing. Ivanou Krylovou a Ing. Růžnou Kohoutkovou

odpočet DPH z přijatého plnění uplatnil prostřednictvím DODAP za některé z období leden-duben 2025 podaného v květnu 2025 po obdržení dokladu.

Příklad č. 2

Společnost B v lednu 2025 poskytla úplatu před DUZP Společnosti A. V dubnu 2025 Společnost B obdržela daňový doklad od Společnosti A, který obsahuje datum přijetí úplaty leden 2025 a datum vystavení dokladu na přijatou platbu duben 2025.

3. Zákon o DPH (znění platné k 1.7.2025)

- § 72 odst. 5 ZDPH: „Nárok na odpočet daně vzniká plátcí okamžikem, kdy nastaly skutečnosti zakládající povinnost tuto daň přiznat“;
- § 73 odst. 1 písm. a) ZDPH: „(...) při odpočtu daně, kterou vůči němu uplatnil jiný plátcce, mít daňový doklad“;
- § 73 odst. 2 ZDPH: „Plátce je oprávněn uplatnit nárok na odpočet daně nejdříve za zdaňovací období, ve kterém jsou splněny podmínky podle odstavce 1“;
- § 104 odst. 3 ZDPH: „Pokud plátce uvedl skutečnosti rozhodné pro stanovení daně v daňovém přiznání za dřívější zdaňovací období, než do kterého náležely, a snížil tím v tomto dřívějším zdaňovacím období daň, správce daně daň vztahující se k těmto skutečnostem za toto dřívější zdaňovací období vyměří nebo doměří a za zdaňovací období, do kterého tyto skutečnosti náležely, nevyměří nebo nedoměří“;
- § 104 odst. 4 ZDPH: „Plátcí vzniká z částky daně podle odstavce 3 úrok z prodlení, a to za každý den ode dne uplynutí lhůty pro podání daňového přiznání za dřívější zdaňovací období, do kterého tyto skutečnosti uvedl, do posledního dne lhůty pro podání daňového přiznání za zdaňovací období, do kterého tyto skutečnosti náležely“.

Obecné ustanovení § 73 odst. 2 ZDPH časově omezuje možnost uplatnění odpočtu daně na „nejdříve za zdaňovací období“, ve kterém má plátce k dispozici daňový doklad, čímž jednoznačně vymezuje první správné zdaňovací období pro uvedení skutečností rozhodných pro stanovení daně. Následuje speciální ustanovení § 104 ZDPH, které upravuje postup správce daně v případě, kdy plátce nedodrží předchozí obecná ustanovení.

Při striktně gramatickém výkladu výše popsaných ustanovení a jejich aplikaci na Příklady v Kapitole 2, lze dojít k závěru, že podáním DODAP za období, kdy vznikla povinnost přiznat daň, dojde ke snížení daně v tomto dřívějším zdaňovacím období a tím k naplnění podmínek § 104 odst. 3 ZDPH. To by znamenalo, že správce daně vyměří úrok z prodlení dle § 104 odst. 4 ZDPH.

Předkladatelé se domnívají, že pouhý jazykový výklad nevede k logickému závěru a je potřeba se opírat rovněž o teleologický a historický výklad zákona.² Navíc aplikace striktně jazykového výkladu naráží na praktické problémy při samotném výpočtu úroku z prodlení, z čehož je zřejmé, že s takovou situací text § 104 odst. 4 ZDPH patrně nepočítal.

Dílčí závěr 1: Jazykový výklad ustanovení § 104 odst. 3 a odst. 4 ZDPH nevede k logickému a použitelnému závěru v Příkladech popsanych v Kapitole 2, proto je potřeba zohlednit historický a teleologický výklad daných ustanovení.

4. Historický a teleologický výklad § 104 ZDPH

Ustanovení § 104 odst. 3 a odst. 4 ZDPH se do současného znění dostala novelou zákona o DPH č. 80/2019 s účinností od 1.4.2019. Následně se měnilo již minimálně. Před novelou č. 80/2019 byla odpovídající situace obsažena v ustanovení § 104 odst. 2 ZDPH, které znělo takto:

§ 104 (2) ZDPH

„Pokud plátce uvedl skutečnosti rozhodné pro stanovení daně v daňovém přiznání za jiné zdaňovací období, než do kterého příslušely, a snížil tím v tomto zdaňovacím období daň, správce daně daň za zdaňovací období, ve kterém měla být uplatněna, dodatečně nevyměří, ale uplatní úrok z prodlení podle daňového řádu z částky daně uvedené v daňovém přiznání za nesprávné zdaňovací období za každý den krácení státního rozpočtu. Úrok z prodlení je splatný ve lhůtě 15 dnů ode dne doručení platebního výměru“.

Důvodová zpráva („DZ“) k novele č. 80/2019 krátce popisuje, co je cílem celého mechanismu § 104 ZDPH.

„Cílem dané úpravy zejména s ohledem na snížení administrativní náročnosti při podávání dodatečných daňových přiznání a jejich zpracování je dívat se na tyto skutečnosti, jakoby do dřívějšího zdaňovacího skutečně patřily. Správce daně proto k dřívějšímu zdaňovacímu období přistoupí, jako by tam příslušné skutečnosti patřily (pokud dosud nemá vyměřeno, pak i tyto skutečnosti zahrne do vyměření za dřívější zdaňovací období, pokud již vyměřeno má, zohlední tyto skutečnosti v rámci doměření). A ve zdaňovacím období, do kterého dané skutečnosti náležely, tyto skutečnosti nezohlední ani v rámci vyměření, ani v rámci doměření“.

Dále zákonodárce v DZ uvádí, že novela přináší upřesnění textu a snaží se odstranit některé nedostatky, které v praxi činí problémy. K novému znění § 104 ZDPH DZ mimo jiné uvádí:

² Viz např. 1 Afs 86/2004 – 54: „V prvé řadě je nezbytné zdůraznit základní interpretační přístup: k výkladu právních předpisů a jejich institutů nelze přistupovat pouze z hlediska textu zákona, ale především podle jejich smyslu. Jazykový výklad může ve smyslu ustálené judikatury Ústavního soudu s ním se v řadě svých rozhodnutí výslovně ztotožnil i Nejvyšší správní soud představovat pouze prvotní přiblížení se k obsahu právní normy, jejímž nositelem je interpretovaný právní předpis; k ověření správnosti či nesprávnosti výkladu, popř. k jeho doplnění či upřesnění, potom slouží ostatní interpretační přístupy (...)“.

„ (...) odstavce 3 až 5 upravují situaci, kdy uvedením skutečností rozhodných pro stanovení daně do jiného zdaňovacího období, než kam správně patří, dojde ke snížení daně, tedy ke snížení příjmu státního rozpočtu“.

Dílčí závěr 2: Dle názoru předkladatelů lze z historického a teleologického výkladu § 104 ZDPH dovodit, že cílem ustanovení bylo zavést mechanismus zohledňující časové posuny při vykazování daňových dokladů, snížit tím administrativu a při tom sankcionovat pouze stav, kdy stát disponuje menším příjmem na inkasu DPH, než by měl. Tento cíl byl zachován také po novelizaci od roku 2019. ZDPH již sice nezmiňuje, že se úrok počítá za každý den krácení odpočtu, ale znění DZ potvrzuje, že tento předpoklad je zachován.

5. Dopad na státní rozpočet

Bylo-li cílem úroku z prodlení dle § 104 odst. 4 ZDPH sankcionovat „snížení příjmu státního rozpočtu“, je potřeba se dále zabývat tím, zda státní rozpočet byl v Příkladech popsanych v Kapitole 2 snížen či nikoliv. Pojem „snížení příjmu státního rozpočtu“ není v ZDPH definován.³

Dopad na státní rozpočet předkladatele chtějí demonstrovat na porovnání níže popsanych variant. Pro zjednodušení se předpokládá, že výsledkem podání DAP nebo DODAP je vždy vratitelný přeplatek.

Na straně příjemce zdanitelného plnění:

Situace 1: Přijaté plnění, DUZP leden 2025, doklad doručen květen 2025, odpočet uplatněn v běžném DAP za květen 2025.

Situace 2: Přijaté plnění, DUZP leden 2025, doklad doručen květen 2025, odpočet uplatněn podáním DODAP v květnu 2025 za leden 2025.

Situace 3: Přijaté plnění, DUZP leden 2025, doklad doručen květen 2025, odpočet uplatněn podáním DODAP v srpnu 2025 za květen 2025.

Situace 4: Přijaté plnění, DUZP leden 2025, doklad doručen květen 2025, odpočet uplatněn podáním DODAP v srpnu 2025 za leden 2025.

Na straně správce daně:

Situace 1: V červnu přijato běžné DAP za květen 2025. Správce daně vydá platební výměr (vyměří daň) k 25.6.2025, a vrátí přeplatek do 25.7.2025.

Situace 2: V květnu 2025 přijato DODAP za leden 2025 na nižší DPH. Správce daně vydá dodatečný platební výměr (doměří daň) za leden 2025 k 30.6.2025 a vrátí přeplatek do 30.7.2025.

Situace 3: V srpnu 2025 přijato DODAP za květen 2025 na nižší DPH. Správce daně vydá dodatečný platební výměr (doměří daň) za květen 2025 k 30.9.2025 a vrátí přeplatek do 30.10.2025.

Situace 4: V srpnu 2025 přijato DODAP za leden 2025 na nižší DPH. Správce daně vydá dodatečný platební výměr (doměří daň) za leden 2025 k 30.9.2025 a vrátí přeplatek do 30.10.2025.

³ Existuje rozsáhlá judikatura k pojmu „krácení daně“, která pokrývá oblast trestního práva a jednání, při kterém pachatel svoje výkazy či podklady pro stanovení daně nebo jiných povinných plateb zfalšuje, nepořídí, úmyslně zkreslí nebo nevede, aby tím dosáhl nižšího výpočtu daně. Dle názoru předkladatelů tato judikatura není příslušná pro situaci, kdy dochází pouze ke „snížení příjmu státního rozpočtu“ vlivem časového posunu v uplatnění dokladů.

Z těchto příkladů je zřejmé, že pokud příjemce plnění uplatní odpočet DPH na vstupu přes DODAP za období vzniku povinnosti přiznat daň a toto DODAP je podáno až po obdržení daňového dokladu, nedochází k dřívějšímu vrácení vratitelného přeplatku ze strany správce daně. Přeplatek je plátcí DPH vrácen ve stejnou dobu (Situace 3 a 4) nebo v případě podání DODAP dokonce později (Situace 2 oproti Situaci 1).

Dílčí závěr 3: Při postupech plátce DPH popsanych v Příkladech č. 1 a 2 Kapitoly 2 dochází sice ke snížení výše daně v dřívějším zdaňovacím období dle § 104 odst. 3 ZDPH, avšak nedochází ke krácení příjmu státního rozpočtu. Není naplněn účel ustanovení § 104 odst. 4 ZDPH, kterým je sankcionovat časový posun vedoucí k dočasnému snížení příjmů státního rozpočtu.

6. Výpočet úroku z prodlení

Pokud by se měla uplatnit sankce dle § 104 odst. 4 ZDPH, správce daně a stejně tak i plátcí DPH by měli být schopni spočítat úrok z prodlení plynoucí z pochybení popsaného v Příkladech č. 1 a 2 Kapitoly 2.

Základna pro výpočet úroku ani úroková sazba patrně nečiní při výpočtu problém. Není však zřejmé, jakým způsobem by se určovalo úročené období.

Dle § 104 odst. 4 ZDPH jde o úrok z prodlení „za každý den ode dne uplynutí lhůty pro podání daňového přiznání za dřívější zdaňovací období, do kterého tyto skutečnosti uvedl, do posledního dne lhůty pro podání daňového přiznání za zdaňovací období, do kterého tyto skutečnosti náležely“.

Rozhodný okamžik pro výpočet úroku z prodlení je první den po uplynutí lhůty pro podání daňového přiznání. Současné znění nerozlišuje mezi daňovým přiznáním a dodatečným daňovým přiznáním. Lhůtu pro podání dodatečného daňového přiznání upravuje § 141 odst. 1 a odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád. V případě DODAP na nižší daň se uplatní pouze objektivní lhůta pro stanovení daně, což je metodická změna reflektující rozsudek Nejvyššího správního soudu (“NSS”) 2 Afs 363/2019-50. V Příkladech Kapitoly 2 tedy neexistuje žádná lhůta pro podání DODAP, od jejíhož uplynutí by se počítal úrok z prodlení.

Budeme-li vycházet z výkladu daňového řádu před rozsudkem NSS (tj. při podání DODAP na nižší daň se uplatnila subjektivní lhůta “do konce měsíce následujícího po měsíci, ve kterém to zjistil”), pak ani v tomto případě nelze dojít k logickému výsledku, což ukazujeme na výpočtu úroku při postupu dle Příkladu 1, kde úročené období by bylo následující:

- od 1.7.2025 /den následující po uplynutí subjektivní lhůty pro podání DODAP za leden 2025 s datem zjištění v květnu 2025, lhůta pro DODAP uplynula 30.6.2025/
- do 25.6.2025 /poslední den lhůty pro podání běžného přiznání za květen 2025/.

Jediným logickým postupem v tomto případě je pomyslný návrat do původního textu § 104 odst. 2 ZDPH ve znění platném do 31.3.2019, kde se úrok počítal „za každý den krácení státního rozpočtu“. Jak je popsáno v Kapitole 5, ke krácení státního rozpočtu podáním DODAP (při dodržení úvodních předpokladů) nedochází, a proto je výsledný úrok z prodlení fakticky nulový.

Dílčí závěr 4: Při výpočtu úroku z prodlení v Příkladech popsaných v Kapitole 2, kdy neexistuje zákonná lhůta pro podání dodatečného daňového přiznání na nižší daň, je potřeba text § 104 odst. 4 ZDPH vykládat tak, že úrok nabíhá za každý den krácení státního rozpočtu. S ohledem na Dílčí závěr 3 však k žádnému krácení nedochází, a proto je výsledný úrok nulový a nabíhal by po dobu nula dnů.

7. Směrnice 2006/112/ES a neutralita DPH

Soudní dvůr EU opakovaně uvedl, že je nutné rozlišovat mezi formálními a hmotněprávními podmínkami pro uplatnění odpočtu DPH. Členské státy jsou dle SDEU povinny respektovat neutralitu DPH, jakožto hlavní zásadu systému DPH, a umožnit odpočet daně i v případě porušení některých formálních požadavků, pakliže jsou splněny hmotněprávní podmínky dle čl. 168 odst. a) Směrnice. Porušení formálních požadavků nesmí být v takovém rozsahu, které znemožní správci daně ověřit splnění hmotněprávních požadavků na odpočet daně.⁴

Při postupu popsaném v Příkladech Kapitoly 2 jsou splněny všechny hmotněprávní požadavky uplatnění odpočtu daně, což je základní předpoklad celého příspěvku. Zároveň při podání DODAP za původní období, kdy vznikla povinnost přiznat daň, jsou též splněny všechny formální požadavky v takové míře, že správce daně je schopen prověřit splnění hmotněprávních požadavků. Při podání DODAP odběratel má k dispozici daňový doklad a může prokázat datum jeho doručení. Jediným formálním požadavkem, který není splněn, je pravidlo uplatnění odpočtu „nejdříve za zdaňovací období“, ve kterém má plátce daňový doklad.

Dílčí závěr 5: Při respektování zásady neutrality DPH by správce daně neměl odmítnout odpočet daně uplatňovaného prostřednictvím DODAP za dřívější období, pakliže DODAP je podáno až po obdržení daňového dokladu a správce daně má možnost ověřit splnění hmotněprávních podmínek.

Závěr

Navrhujeme přijmout závěr, že v situaci popsané výše, konkrétně v Příkladech Kapitoly 2, umožní správce daně uplatnit odpočet DPH prostřednictvím DODAP za období, kdy vznikla povinnost přiznat daň na straně poskytovatele plnění, a to za podmínky, že DODAP je podáno až po obdržení daňového dokladu. Takový postup správce daně má oporu v § 104 ZDPH a rovněž v samotné zásadě neutrality daně. Při tomto postupu bude naplněn gramatický výklad ustanovení § 104 odst. 4 ZDPH, přičemž správce daně při výpočtu úroku z prodlení bude respektovat historický a teleologický výklad daného ustanovení a bude sankcionovat pouze období, kdy z časového hlediska skutečně docházelo ke snížení příjmu státního rozpočtu pozdějším inkasem DPH.

Po projednání v Koordinačním výboru doporučuje závěry vhodným způsobem publikovat.

⁴ Viz např. C516/14 Barlis (body 39 a další), C154/20 Kemwater ProChemie (body 23 a další), C-281/20 Ferimet bod 33

Vyjádrění GFR:**Nesouhlas se závěrem předkladatelů.**

Podle § 73 odst. 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“) je plátce oprávněn uplatnit nárok na odpočet daně **nejdříve za zdaňovací období**, ve kterém jsou splněny podmínky uvedené v § 73 odst. 1 ZDPH.

V případě odpočtu daně, kterou vůči příjemci plnění (plátcí) uplatnil jiný plátce daně, je tedy uplatnění nároku na odpočet daně v souladu s § 73 odst. 1 písm. a) ZDPH podmíněno držbou daňového dokladu.

Ustanovení § 73 ZDPH tak jednoznačně specifikuje zdaňovací období, za které je možné uplatnit nárok na odpočet daně nejdříve. Toto ustanovení nelze obcházet zahrnutím nároku na odpočet daně do dodatečného daňového přiznání za zdaňovací období, za které tento nárok podle § 73 ZDPH uplatnit nelze. Takový postup nelze odůvodnit ani ustanovením § 104 ZDPH.

Generální finanční ředitelství plně respektuje smysl a cíl ustanovení § 104 ZDPH, kterého se předkladatelé dovolávají a kterým je snížení administrativní náročnosti. Uvedené snížení administrativní náročnosti však spočívá ve snížení množství podaných dodatečných daňových přiznání a cílí tedy zejména na situace, ve kterých plátcí vzniká povinnost podat dodatečné daňové přiznání podle § 141 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „DŘ“)⁵. Pokud plátce dodatečné daňové přiznání podle § 141 DŘ nepodá a zahrne skutečnost rozhodnou pro stanovení daně do řádného daňového přiznání za jiné zdaňovací období, než do kterého náležela, není takové jednání spojeno se standardními sankcemi za nepodání dodatečného daňového přiznání vyplývajících z DŘ (penále, pokuta atd.). Správce daně uplatní pouze úrok z prodlení vyplývající z § 104 DŘ⁶.

Smyslem a cílem ustanovení § 104 ZDPH však není prolomení pravidel pro uplatnění nároku na odpočet daně zakotvených v § 73 ZDPH. Z hlediska systematiky ZDPH je totiž naprosto zjevné, že ustanovení § 104 ZDPH nemodifikuje příslušná ustanovení upravující vznik a uplatnění nároku na odpočet daně, a nemění

⁵ V době vzniku zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ustanovení § 104 následovalo po ustanovení § 103, které upravovalo povinnost podat dodatečné daňové přiznání. Tehdejší ustanovení § 103 vyžadoval podání dodatečného daňového přiznání nejen v případech, kdy docházelo ke zvýšení daňové povinnosti, ale rovněž v případech, se neměnila poslední známá daňová povinnost, ale pouze údaje daňovým subjektem dříve tvrzené. Ustanovení § 103 bylo posléze z důvodu nadbytečnosti vypuštěno (viz důvodová zpráva k zákonu č. 302/2008 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. Ve vztahu k dodatečným daňovým přiznáním se i pro účely DPH aplikuje úprava DŘ.

⁶ Předkladateli zmiňované krácení státního rozpočtu je zohledněno v ustanovení § 104 ZDPH tím, že se úrok z prodlení váže jen na časové posuny, které vedly ke snížení daně. Ochrana státního rozpočtu přitom není cílem samotného ustanovení, je v tomto ustanovení pouze zohledněna. Jiný dosah z pohledu pravidel pro uplatňování DPH však nemá. Jinými slovy platí, že pokud není naplněn cíl a smysl ustanovení § 104 ZDPH, není možné ani zvažovat dopad časového posunu na státní rozpočet.

ani další pravidla zakotvená v ZDPH⁷ či v DŘ. Stejně tak platí, že ustanovení § 104 ZDPH není nástrojem pro optimalizaci daňové povinnosti nebo obcházení pravidel vyplývajících ze ZDPH či DŘ.

Lze tedy shrnout, že z ustanovení § 104 ZDPH nelze dovodit právo uplatnit nárok na odpočet daně v rozporu s § 73 ZDPH prostřednictvím dodatečného daňového přiznání podaného v rozporu s § 141 DŘ. V souladu s § 141 odst. 2 DŘ je totiž daňový subjekt oprávněn podat dodatečné daňové přiznání na daň nižší, než je poslední známá daň, pouze v případě, kdy daň byla pravomocně stanovena v nesprávné výši. **Pokud by tedy důvodem pro podání dodatečného daňového přiznání mělo být uplatnění nároku na odpočet daně, který však podle § 73 ZDPH nelze za dané zdaňovací období uplatnit, právo podat dodatečné daňové přiznání plátcí vůbec nevzniká.**

Platí proto, že pokud plátce přijal zdanitelné plnění, u kterého lze nárok na odpočet daně uplatnit v souladu s § 73 ZDPH nejdříve za zdaňovací období, ve kterém plátce (příjemce plnění) obdržel daňový doklad, není možné nárok na odpočet daně uplatnit v dodatečném daňovém přiznání za zdaňovací období dřívejší.

Závěr Generálního finančního ředitelství je plně v souladu s cílem a smyslem ustanovení § 104 ZDPH a respektuje rovněž zásadu neutrality daně, neboť uvedený závěr neznemožňuje plátcům nárok na odpočet daně uplatnit ani uplatnění tohoto nároku nepřiměřeně neztěžuje.

V situaci popsané předkladateli, kdy zdanitelné plnění bylo uskutečněno v lednu 2025, avšak daňový doklad byl plátcí doručen v květnu 2025, je možné nárok na odpočet daně uplatnit řádném daňovém přiznání nejdříve za zdaňovací období květen 2025 a nejpozději ve lhůtě podle § 73 odst. 3 ZDPH⁸.

Závěr navržený předkladateli, kdy je nárok na odpočet daně uplatněn v dodatečném daňovém přiznání za zdaňovací období, ve kterém jej nelze podle § 73 odst. 1 písm. a) ZDPH uplatnit, jde naopak zcela proti smyslu a cíli § 104 ZDPH, kterého se předkladatelé dovolávají, a představuje obcházení zákonných pravidel pro uplatnění nároku na odpočet daně.

Závěr:

Nárok na odpočet daně nelze uplatnit v dodatečném daňovém přiznání za zdaňovací období, ve kterém vznikla povinnost přiznat daň na straně poskytovatele plnění, pokud v tomto období nebyla splněna podmínka pro uplatnění nároku na odpočet daně zakotvená v § 73 odst. 1 písm. a) ZDPH, a to ani v případě, že dodatečné daňové přiznání je podáno až po obdržení

⁷ Např. oprava výše daně podle § 43 ZDPH je možná pouze prostřednictvím dodatečného daňového přiznání. Právo zakotvené v § 43 ZDPH tak nelze uplatnit formou zahrnutí opravy do řádného daňového přiznání za jiné zdaňovací období.

⁸ V případě, kdy plátcí vzniká nárok na odpočet daně v částečné výši, je třeba respektovat rovněž ustanovení § 73 odst. 4 ZDPH. Tyto situace však nejsou předmětem příspěvku.

daňového dokladu. Takový postup je v přímém rozporu s § 73 ZDPH, nevyplývá z § 104 ZDPH a nelze ho odůvodnit ani aplikací zásady neutrality daně.

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN KE DNI 10.12.2025**Daň z příjmů**

634/10.12.25 Účinnost změn v zákoně č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů (dále jen „ZoR“) provedených zákonem č. 360/2025 Sb. (dále jen „novela“)

Předkládají: Ing. Bc. Jiří Nesrovnal, daňový poradce č. osv. 1757
Ing. Otakar Machala, daňový poradce č. osv. 2252

1. Popis problému

Novela mimo jiné zvýšila limit, který je relevantní z hlediska tvorby zákonných opravných položek dle § 5 ZoR, § 5a ZoR a § 8c ZoR, a to z částky 30.000,-Kč na 50.000,-Kč (dále také jen „zvýšený limit“).

Na rozdíl od části novely, která mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“), v případě změn v ZoR (Čl. X novely) není uvedeno žádné přechodné ustanovení (srov. Čl. VII bod 1 novely).

Podle Čl. XXXIV novela v části změn týkajících se ZoR nabývá účinnosti k 1.1.2026.

Z uvedeného vyplývá, že zvýšený limit bude aplikován ve všech zdaňovacích obdobích, popř. účetních obdobích, která nejsou zdaňovacími, ale je za ně podáváno daňové přiznání, a která skončí po 1.1.2026.

To například znamená, že tento zvýšený limit se uplatní i pro hospodářský rok končící 31.1.2026.

V daném případě podle našeho názoru nelze použít přechodné ustanovení obsažené v části novely, která mění ZDP (Čl. VII bod 1 novely), neboť to se vztahuje pouze na změny v oblasti ZDP, nikoliv na změny týkající se ZoR.

Z uvedeného vyplývá, že vzhledem k absenci přechodného ustanovení se zvýšený limit uplatní i na pohledávky, které vznikly nebo se staly splatnými před 1. 1. 2026.

Pokud zákonodárce v minulosti chtěl upravit, že se daná změna v tvorbě daňových opravných položek týká pouze pohledávek vzniklých/splatných po účinnosti daného zákona, tak to explicitně upravitel do přechodného ustanovení. Viz např. úprava znění § 8a a přechodné ustanovení k této změně v rámci Zákona č. 458/2011 Sb. (Zákon o změně zákonů související se zřízením jednoho inkasního místa a dalších změnách daňových a pojistných zákonů), případně viz úprava znění § 8a a přechodné ustanovení v rámci Zákonného opatření Senátu č. 344/2013 Sb. (Zákonné opatření Senátu o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva a o změně některých zákonů). V tomto případě ale žádné takové přechodné ustanovení použito nebylo.

Obecně by mělo platit, že podmínkou pro uplatnění zvýšeného limitu je zaúčtování opravné položky, případně její zanesení do prokazatelné evidence podle § 3 odst. 3 ZoR po 31. 12. 2025. Jinými slovy, zvýšený limit by se měl vztahovat pouze na tvorbu opravných položek zaúčtovaných nebo evidovaných po tomto datu.

Na druhou stranu však vyvstává otázka, zda se zvýšený limit – v důsledku chybějícího přechodného ustanovení – nebude uplatňovat na veškeré opravné položky zaúčtované nebo zanesené do prokazatelné evidence podle § 3 odst. 3 ZoR v průběhu celého zdaňovacího období (či účetního období, které není zdaňovacím), které skončí po 1. 1. 2026. Tento výklad vychází z toho, že otázka daňové uznatelnosti opravných položek se posuzuje (není-li výslovně přechodné ustanovení stanovující jinak) ke konci zdaňovacího či účetního období, kdy již bude zvýšený limit účinný. Domníváme se proto, že vzhledem k absenci přechodného ustanovení nelze tento výklad vyloučit.

2. Závěr

2.1. Domníváme se, že zvýšení limitu pro tvorbu daňově uznatelných opravných položek dle § 5 ZoR, § 5a ZoR a § 8c ZoR z 30.000,-Kč na 50.000,-Kč, provedené novelou, bude aplikováno ve všech zdaňovacích obdobích, resp. účetních obdobích, které nejsou zdaňovacím, ale podává se za ně daňové přiznání, která budou končit po 1.1.2026.

Stanovisko GŘ:

Souhlas se závěrem předkladatele. Je však třeba upozornit na skutečnost, že dle § 5 a § 5a ZoR lze daňově uznatelné opravné položky (dále jen „OP“) vytvářet pouze ve zdaňovacím období.

2.2. Zvýšený limit bude aplikován na všechny pohledávky splňující podmínky pro tvorbu opravných položek podle uvedených ustanovení a to bez ohledu na okamžik jejich vzniku nebo splatnosti. To je i na ty, které vznikly či se staly splatné do 31.12.2025.

Stanovisko GŘ:

Souhlas se závěrem předkladatele. Zde považujeme za nutné zdůraznit, že základní podmínkou tvorby OP je, že pohledávka nebyla promlčena. Jinými slovy k promlčeným pohledávkám nelze vytvářet OP podle ZoR.

2.3.1. Obecnou podmínkou pro aplikaci zvýšeného limitu by mělo být, že opravné položky byly zaúčtovány nebo zaneseny do prokazatelné evidence podle § 3 odst. 3 ZoR po 31. 12. 2025.

Stanovisko GŘ:

Souhlas se závěrem předkladatele.

2.3.2. Vzhledem k absenci přechodného ustanovení nelze vyloučit ani výklad, podle něhož by se zvýšený limit uplatnil na všechny opravné položky zaúčtované nebo zanesené do prokazatelné evidence podle § 3 odst. 3 ZoR v průběhu celého zdaňovacího období (či účetního období, které není zdaňovacím), jež skončí po 31. 12.2025.

Stanovisko GFŘ:

Nesouhlas se závěrem předkladatele. Vzhledem k absenci přechodného ustanovení dochází ke zvýšení limitu od 1. 1. 2026. Pokud bude OP zaúčtována před 1. 1. 2026, musela být vytvořena podle ZoR, ve znění do 31. 12. 2025, kde platil limit 30 000 Kč. Pro tvorbu OP zaúčtovanou od 1. 1. 2026 pak již platí limit 50 000 Kč.

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN KE DNI 10.12.2025**Daň z příjmů****635/10.12.25 Oznámení o příjmech plynoucích do zahraničí u vypořádacích podílů, podílů na likvidačním zůstatku obchodních korporací a jiných příjmů z držby kapitálového majetku**

Předkládá: Ing. Otakar Machala, daňový poradce č. osv. 2252

1. Úvod

Cílem příspěvku je sjednocení výkladu ustanovení § 38da zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“), které upravuje povinnost, pravidla a termíny oznámení o příjmech plynoucích do zahraničí, a to v případě výplaty vypořádacích podílů, podílů na likvidačním zůstatku obchodních korporací a jiných příjmů z držby kapitálového majetku.

2. Právní úprava

Ustanovení § 38da ZDP ukládá plátcům daně, kteří jsou plátcí příjmu plynoucího ze zdrojů na území České republiky daňovému nerezidentovi, ze kterého je daň vybírána srážkou podle zvláštní sazby daně, povinnost podat správci daně podat oznámení o tomto příjmu, jedná-li se o příjem

a) v podobě licenčního poplatku, nebo

b) podle § 22 odst. 1 písm. g) bodu 3 nebo 4. ZDP.

Výše uvedené platí i o příjmu, který je od daně osvobozen nebo o němž mezinárodní smlouva stanoví, že nepodléhá zdanění v České republice.

Mezi příjmy podle § 22 odst. 1 písm. g) bod 3. ZDP patří i příjmy, kterými jsou vypořádací podíly, podíly na likvidačním zůstatku obchodních korporací a jiné příjmy z držby kapitálového majetku.

Tyto příjmy podléhají v případě daňových nerezidentů, tj. poplatníků uvedených v § 2 odst. 3 a § 17 odst. 4 ZDP, srážkové dani ve výši 15 % podle ustanovení § 36 odst. 1 písm. b) bod 1. ZDP⁹.

Podle tohoto ustanovení zároveň platí, že příjem z vypořádacího podílu, z podílu na likvidačním zůstatku a jiný příjem z držby kapitálového majetku ve formě vrácení emisního ážia, příplatku mimo základní kapitál nebo těmto plněním obdobná plnění se snižuje o nabývací cenu podílu na obchodní korporaci, je-li plátcí poplatníkem prokázána.

Pokud jde o lhůty pro podání oznámení, ZDP rozlišuje:

a) příjem, ze kterého je daň vybírána srážkou podle zvláštní sazby daně a

⁹ Pro naše účely ponecháváme stranou vliv možného použití vyšší sazby daně dle § 36 odst. 1 písm. c) ZDP a naopak nižší sazby daně s ohledem na mezinárodní smlouvy o zamezení dvojímu zdanění.

- b) příjem, který je od daně osvobozen nebo o němž mezinárodní smlouva stanoví, že nepodléhá zdanění v České republice.

V případě první skupiny příjmů je plátce povinen podat oznámení ve lhůtě pro odvedení daně, která byla z daného příjmu sražena nebo vybrána.

U druhé skupiny příjmů, tj. těch, které nepodléhají zdanění z důvodu osvobození nebo mezinárodní smlouvy, je plátce daně povinen správcem daně podat do 31. ledna kalendářního roku bezprostředně následujícího po kalendářním roce, ve kterém by byl povinen provést srážku daně, kdyby daný příjem nebyl od daně osvobozen a podléhal by zdanění v České republice.

Jak bylo uvedeno výše, v případě příjmu z vypořádacích podílů, podílů na likvidačním zůstatku obchodních korporací a jiných příjmů z držby kapitálového majetku, ZDP tento příjem snižuje o nabývací cenu podílu na obchodní korporaci, je-li plátcem poplatníkem prokázána.

V případě prokázané nabývací ceny podílu to z pohledu § 38da ZDP znamená, že oznamovací povinnosti podléhá pouze část vypořádacího podílu, podílu na likvidačním zůstatku obchodních korporací a jiného příjmu z držby kapitálového majetku snížená o nabývací cenu podílu.

V případě, kdy prokázaná nabývací cena podílu pokryje celou výši vyplacených částek výše uvedených plateb, žádná oznamovací povinnost ve smyslu § 38da ZDP nevzniká. V takovém případě nejde o příjem osvobozený či nepodléhající zdanění v ČR z důvodu mezinárodní smlouvy, ale příjem vůbec nevzniká, resp. je nulový (snížen na nulu).

Závěry k bodu 2.:

2.1.

Příjmy z titulu vypořádacích podílů, podílů na likvidačním zůstatku obchodních korporací a jiných příjmů z držby kapitálového majetku plynoucí ze zdrojů na území České republiky daňovému nerezidentovi, podléhají oznamovací povinnosti podle § 38da ZDP, a to i v případě, že se jedná o příjmy od daně osvobozené nebo o příjmy o nichž mezinárodní smlouva stanoví, že nepodléhají zdanění v České republice.

2.2.

V případě, kdy prokázaná nabývací cena podílu pokryje část hodnoty vyplacených vypořádacích podílů, podílů na likvidačním zůstatku obchodních korporací a jiných příjmů z držby kapitálového majetku, oznamovací povinnosti ve smyslu § 38da ZDP podléhají příjmy snížené o prokázanou nabývací cenu podílu.

2.3.

V případě, kdy prokázaná nabývací cena podílu pokryje celou výši hodnoty vypořádacích podílů, podílů na likvidačním zůstatku obchodních korporací a jiných příjmů z držby kapitálového majetku, žádná oznamovací povinnost ve smyslu § 38da ZDP nevzniká.

3. Návrh na opatření

Po projednání na Koordinačním výboru doporučujeme přijaté závěry obvyklým způsobem publikovat.

Stanovisko GFR:

Částečný souhlas s návrhem řešení předkladatele.

Důvodem zavedení § 38da do zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění p.p. (dále jen „ZDP“) byl dle důvodové zprávy, mimo jiné, poměrně vysoký odliv důchodů z přímých zahraničních investic, který je v mezinárodním srovnání ojedinělý, a tudíž je nutný nástroj pro kontrolu, zda nedochází k nezákonné daňové optimalizaci, která tak snižuje inkasa nejen státního rozpočtu, ale i obcí a krajů.

Při jeho zavedení do právního řádu v roce 2019 se oznamovací povinnost vztahovala na všechny příjmy podléhající srážkové dani, které jsou hrazeny poplatníkům dle § 2 odst. 3 a § 17 odst. 4 ZDP - daňovým nerezidentům. V rámci jeho novelizace (2024) došlo ke zúžení oznamovací povinnosti, která se nově nevztahuje na příjmy od daně osvobozené a příjmy, které nepodléhají zdanění v České republice na základě mezinárodní smlouvy. Výjimku pak, mimo jiné, dle § 38da odst.1 písm. b) tvoří příjmy podle § 22 odst. 1 písm. g) bod 3 ZDP v podobě podílů na zisku, které podléhají oznamovací povinnosti vždy, a to bez ohledu na jejich výši či zdanění.

Příjmy uvedené v příspěvku svým charakterem představují příjmy z podílů na zisku, které jsou daňovému nerezidentovi vyplaceny. V souladu s ust. § 36 odst. 1 písm. b) bod 1 ZDP je možné pro určení základu daně v České republice snížit takový příjem o nabývací cenu podílu na obchodní korporaci, je-li plátcí poplatníkem prokázána.

Dle prováděných smluv o zamezení dvojího zdanění (dále jen „SZDZ“) se v uvedených případech jedná o příjmy dle čl. 10 – Dividendy. Tyto příjmy se dle SZDZ obvykle zdaňují modifikovanou (sníženou oproti ZDP) sazbou daně z hrubé částky příjmu.

SZDZ určuje maximální výši daně, která může být z tohoto příjmu odvedena. V případě, že daň podle SZDZ z hrubé částky příjmu je nižší, než daň vypočtená dle ZDP z částky po odečtení nabývací ceny, uplatní se daň vypočtená dle SZDZ. Naopak, pokud by daň vypočtená podle ZDP (15% z částky příjmu sníženého o nabývací cenu) byla nižší než daň vypočtená z hrubé částky příjmu za použití modifikované sazby daně dle čl. 10 příslušné SZDZ, uplatní se daň vypočtená dle ZDP.

V rámci oznamovací povinnosti plátce daně oznámí:

- výši vyplaceného příjmu v hrubé částce,
- stanovený základ daně (buď znovu hrubá částka příjmu, použije-li postup dle SZDZ, nebo základ daně dle ZDP, tj. příjem snížený o nabývací cenu podílu),
- sazbu daně v návaznosti na aplikaci SZDZ, tj. buď ve výši korigované příslušnou SZDZ nebo ve výši 15% dle ZDP,

- výši uhrazené daňové povinnosti.

Příklady vyplnění formuláře Oznámení o příjmech plynoucích do zahraničí dle § 38da ZDP u vybraných příjmů lze nalézt v následující tabulce:

	Dividenda	Podíl na likvidačním zůstatku	Podíl na likvidačním zůstatku
příjem	100	100	100
nabývací cena podílu	-	60	100
základ daně	100	40	0
daň	10	6	0
FORMULÁŘ			
řádek 24	90	94	100
řádek 27	100	40	0

S odkazem na výše uvedené lze uzavřít, že oznamovací povinnost ve vztahu k popsáným příjmům musí být splněna vždy bez ohledu na výši základu daně, který může být ovlivněn uplatněním nabývací ceny, a bez ohledu na konečnou výši daňové povinnosti v České republice.

Z tohoto důvodu lze souhlasit se závěrem uvedeným v bodě 2.1., ale nelze souhlasit se závěrem uvedeným v bodě 2.2. a v bodě 2.3.

ODLOŽENÝ PŘÍSPĚVEK**Daň z příjmů****630/18.06.25 Některá otázky aplikace § 24 odst. 2 písm. zs) ZDP**

Předkládají: Ing. Jiří Nesrovnal, daňový poradce, č. osv. 1757
Ing. Martina Šotníková, daňový poradce, č. osv. 3456
Ing. Lenka Nováková, MBA, daňový poradce, č. osv. 4991

1. Úvod

V tomto příspěvku se zabýváme některými praktickými otázkami souvisejícími s aplikací § 24 odst. 2 písm. zs) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“).

2. Návaznost zdanění na straně zaměstnance na daňovou uznatelnost na straně zaměstnavatele dle § 24 odst. 2 písm. zs) ZDP**2.1. Popis problému**

Dopředu bychom chtěli zdůraznit, že na rozdíl od druhé části příspěvku (tj. 3. Časová aplikace změny v § 24 odst. 2 písm. zs) bod 2. ZDP provedené zákonem č. 84/2025 Sb. - dále jen „novela“) se tato první část týká i právní úpravy v ZDP platné před novelou. V případě zaměstnaneckého benefitu dle § 6 odst. 17 ZDP bude nepeněžní příjem ze závislé činnosti ve formě použití zařízení péče o děti předškolního věku včetně mateřské školy podle školského zákona rodinným příslušníkem tohoto zaměstnance oceněn v místě a čase obvyklou cenou za použití mateřské školy zřízené státem, krajem, obcí nebo dobrovolným svazkem obcí, nebo nejvyšší měsíční úplatou za předškolní vzdělávání podle vyhlášky upravující předškolní vzdělávání¹⁰, a to za každý kalendářní měsíc poměrně podle doby používání tohoto zařízení rodinným příslušníkem v daném měsíci. Způsob ocenění je na rozhodnutí zaměstnavatele.

Dle důvodové zprávy se ocenění stanoví vždy za každého rodinného příslušníka (tj. dítě) zaměstnance zvlášť, pokud tedy bude zaměstnanec předškolní zařízení využívat pro více svých dětí, bude částku zjišťovat pro každé z nich. Přitom je třeba zohlednit dobu, po kterou dítě předškolní zařízení využívá, neboť výše ocenění se stanoví za každý kalendářní měsíc poměrně podle doby používání zařízení. Pokud tedy bude dítě např. polovinu měsíce nemocné a do zařízení nebude docházet, bude použití daného zařízení oceněno pouze polovinou částky určené jako ocenění měsíčního používání takového zařízení. Stejně tak se bude započítávat pouze poměrná část ocenění měsíčního používání například tehdy, kdy bude dítě do zařízení docházet pravidelně pouze některé dny v týdnu.

Pokud je tento zaměstnanecký benefit poskytnut bezplatně a dítě, které je rodinným příslušníkem zaměstnance, využívá předškolní zařízení po celý kalendářní měsíc, zdanitelný příjem na straně zaměstnance pro daný měsíc tedy bude stanoven

¹⁰ § 6 odst. 2 Vyhláška č. 14/2005 Sb., o předškolním vzdělávání (dále jen „Vyhláška“) – „Měsíční výše úplaty nesmí přesáhnout 8 % základní sazby minimální mzdy za měsíc, která je platná v době stanovení měsíční výše úplaty.“ Pro rok 2025 tak maximální částka činí 1 664 Kč měsíčně.

v souladu s § 6 odst. 17 ZDP (tj. ve výši ceny obvyklé za použití mateřské školy zřízené státem, krajem, obcí nebo dobrovolným svazkem obcí, nebo dle Vyhlášky, tj. měsíční částka platná pro rok 2025 ve výši 1 664 Kč) bez ohledu na skutečně vynaložené náklady na straně zaměstnavatele. Pokud by si však zaměstnanec na tento nepeněžní benefit přispíval měsíčně částkou 1 664 Kč (zaměstnavatel zvolil postup ocenění dle Vyhlášky), na straně zaměstnance by tak nevznikl žádný zdanitelný příjem ze závislé činnosti bez ohledu na skutečně vynaložené náklady na straně zaměstnavatele.

Pokud by dítě bylo po celý kalendářní měsíc nemocné a předškolní zařízení by tak vůbec nenavštívilo, na straně zaměstnance by za tento kalendářní měsíc nevznikl žádný zdanitelný příjem ze závislé činnosti, a to bez ohledu na skutečně vynaložené náklady na straně zaměstnavatele, a to i v případě, že by si zaměstnanec na tento benefit nepřispíval.

2.1.1. Závěry

2.1.1.1. Nepeněžitý příjem zaměstnance bude stanoven dle § 6 odst. 17 ZDP bez ohledu na skutečně vynaložené náklady na straně zaměstnavatele, které budou daňově uznatelné dle § 24 odst. 2 písm. zs) ZDP ve výši skutečně vynaložených nákladů.

2.1.1.2. Pokud zaměstnanec uhradí zaměstnavateli částku dle § 6 odst. 17 ZDP, na straně zaměstnance nevznikne žádný nepeněžitý zdanitelný příjem. To platí bez ohledu na skutečně vynaložené náklady na straně zaměstnavatele, které budou daňově uznatelné dle § 24 odst. 2 písm. zs) ZDP ve výši skutečně vynaložených nákladů.

2.1.1.3. Pokud dítě nebude do zařízení docházet po celý kalendářní měsíc, bude zdanitelným příjmem zaměstnance poměrná část částky dle § 6 odst. 17 ZDP. Například pokud bude dítě polovinu měsíce nemocné a z tohoto důvodu nebude polovinu měsíce do zařízení docházet, bude příjem ve výši poloviny částky dle § 6 odst. 17 ZDP. To platí bez ohledu na skutečně vynaložené náklady na straně zaměstnavatele, které budou daňově uznatelné dle § 24 odst. 2 písm. zs) ZDP ve výši skutečně vynaložených nákladů. Toto platí i v případě, že na základě smluvních podmínek bude muset zaměstnavatel zaplatit plnou měsíční částku, i když dítě polovinu měsíce z důvodu nemoci zařízení nenavštěvovalo. V případě úhrady ze strany zaměstnance platí obdobně závěry uvedené v bodu 2.1.1.2.

3. Časová aplikace změny v § 24 odst. 2 písm. zs) bod 2. ZDP provedené zákonem č. 84/2025 Sb.

3.1. Popis problému

Novelou dochází mimo jiné ke změně ustanovení § 24 odst. 2 písm. zs) bod 2 ZDP. Nově se rozšiřuje okruh situací, ve kterých úhrada zaměstnavatele z titulu příspěvku na provoz zařízení péče o děti předškolního věku nebo mateřské školy zajišťované jinými subjekty bude považována za daňově uznatelný náklad. Zatímco před novelou byla daňová uznatelnost podmíněna tím, že jde o dítě zaměstnance, po novele je tato podmínka rozšířena na děti, které jsou rodinnými příslušníky zaměstnance. To je např. na vnuky či vnučky.

Dle důvodové zprávy k novele se jedná o terminologickou změnu zákona o daních z příjmu, aby se vyloučily situace, kdy benefit vlastním zaměstnancům v podobě příspěvku na provoz zařízení péče o děti předškolního věku nebo mateřské školy je zdaněn, zatímco související náklad je u zaměstnavatele daňově neuznatelný. Cílem zákonodárce tedy bylo sjednotit tento okruh situací.

Cílem této části příspěvku je určení okamžiku, respektive případů, kdy se tato nová příznivější úprava začne aplikovat.

Novela v čl. XV stanoví, že změna v § 24 odst. 2 písm. zs) bod 2 ZDP nabývá účinnosti dne 1. 5. 2025. Na rozdíl od jiných novel ZDP zde chybí přechodné ustanovení, které by výslovně určovalo, na jaká zdaňovací období se nová úprava vztahuje. Lze tedy dovodit, že tato novela bude aplikována ode dne nabytí své účinnosti, tedy od 1. 5. 2025 (vycházíme z toho, že takto speciálně stanovená účinnost má přednost před účinností danou zákonem č. 222/2016 Sb., o Sbírce zákonů a mezinárodních smluv a o tvorbě právních předpisů vyhlášených ve Sbírce zákonů a mezinárodních smluv), bez ohledu na to, že tento den může být součástí již probíhajícího zdaňovacího období nebo účetního období, za které se podává daňové přiznání. Z hlediska aplikace na konkrétně vynaložené náklady nebo výdaje bude důležité, zda zaměstnavatel vede účetnictví, nebo daňovou evidenci či jednoduché účetnictví (§ 23 odst. 2 ZDP, § 21h ZDP).

3.1.1. Zaměstnavatel vedoucí účetnictví

U zaměstnavatele vedoucího účetnictví bude nová právní úprava aplikována na náklady, které věcně a časově souvisejí s obdobím od 1. 5. 2025, bez ohledu na datum jejich úhrady, fakturace nebo vyúčtování.

Příklad: Náklady na soukromou školku vnučky zaměstnance na období od 1. 9. 2024 do 31. 8. 2025 činí 120 000 Kč. Zaměstnavatel má zdaňovací období kalendářní rok. Vycházíme z toho, že zaměstnanci vzniká nárok na umístění vnučky ve školce za měsíce, kdy trvá jeho pracovněprávní vztah.

Zaměstnavatel se rozhodl, že náklady na soukromou školku vnučky zaměstnance bude považovat (od 1.5.2025) za daňově uznatelné dle § 24 odst. 2 písm. zs) bod 2 ZDP. Nepeněžní příjem ze závislé činnosti na straně zaměstnance je stanoven ve výši 1 512 Kč měsíčně pro kalendářní měsíce roku 2024 a ve výši 1 664 Kč měsíčně pro kalendářní měsíce roku 2025 dle § 6 odst. 17 ZDP. Měsíční nepeněžní příjem je na straně zaměstnance dodáván v rámci měsíční mzdové agendy, protože zaměstnanec nic zaměstnavateli na daný zaměstnanecký benefit nepřispívá (předpokládejme, že vnučka navštěvuje předškolní zařízení plně každý kalendářní měsíc daného období).

V roce 2025 bude podle novely daňově uznatelným nákladem zaměstnavatele částka 40 000 Kč (za období 1. 5. do 31. 8. 2025, tj. za čtyři měsíce). Zbýlých 80 000 Kč (za období od 1. 9. 2024 do 30. 4. 2025, tj. za osm měsíců) bude daňově neuznatelným nákladem. Datum fakturace (případně jiného vyúčtování) nebo úhrady, zde není rozhodující. Pro daňovou uznatelnost nákladů na straně zaměstnavatele za období 1. 5. do 31. 8. 2025 není rozhodující, jaká výše nepeněžního příjmu je na straně zaměstnance dodávána v rámci měsíční mzdové agendy dle § 6 odst. 17 ZDP. Nicméně v období před 1.5.2025 bude příjem na straně zaměstnance osvobozen od daně dle § 6 odst. 9 písm. d) bodu 1 ZDP, protože v tomto období nemohou být náklady na straně zaměstnavatele daňově uznatelné dle § 24 odst. 2 písm. zs) bodu 2 ZDP.

3.1.2. Zaměstnavatel vedoucí daňovou evidenci nebo jednoduché účetnictví

U zaměstnavatelů, kteří vedou daňovou evidenci nebo jednoduché účetnictví, bude rozhodující datum úhrady. Výdaje uhrazené od 1. 5. 2025 (včetně) budou daňově uznatelné bez ohledu na období, kterého se týkají, nebo kdy byly fakturovány či vyúčtovány.

Příklad: Zaměstnavatel uhradí 1. 5. 2025 náklady na soukromou školku vnučky zaměstnance za období od 1. 9. 2024 do 31. 8. 2025 ve výši 120 000 Kč.

Zaměstnavatel se rozhodl postupovat dle § 24 odst. 2 písm. zs) bod 2 ZDP. Nepeněžní příjem ze závislé činnosti na straně zaměstnance je stanoven ve výši 1 512 Kč měsíčně pro kalendářní měsíce roku 2024 a ve výši 1 664 Kč měsíčně pro kalendářní měsíce roku 2025 dle § 6 odst. 17 ZDP. Měsíční nepeněžní příjem je na straně zaměstnance dodáván v rámci měsíční mzdové agendy, protože zaměstnanec nic zaměstnavateli na daný zaměstnanecký benefit nepřispívá (předpokládejme, že vnučka navštěvuje předškolní zařízení plně každý kalendářní měsíc daného období).

Celá částka nákladů uhrazená zaměstnavatelem dne 1. 5. 2025 na soukromou školku vnučky zaměstnance bude daňově uznatelným nákladem roku 2025. Pro daňovou uznatelnost nákladů na straně zaměstnavatele není rozhodující, jaká výše nepeněžního příjmu je na straně zaměstnance dodávána v rámci měsíční mzdové agendy dle § 6 odst. 17 ZDP.

Případné úpravy splatnosti či termínů úhrad je nutné posoudit také z hlediska § 8 odst. 3 a 4 zákona č. 280/ 2009 Sb., daňový řád (dále jen „DŘ“). Posunutí splatnosti nebo úhrady s cílem využít této změny by proto nemuselo být hodnoceno jako zneužití dle § 8 odst. 4 DŘ či obcházení práva podle § 8 odst. 3 DŘ. Neplatí totiž, že pokud daňový subjekt činí úkony pouze s cílem snížit svou daňovou povinnost, musí se vždy jednat o nezákonný postup, který by měl být vždy postihován, neboť jde o legitimní snahu daňového subjektu (viz např. 7 Afs 72/2008-97 ze dne 15. 1. 2009, 2 Afs 265/2015-114 ze dne 31. 3. 2016, 2 Afs 84/2017-35 ze dne 28. 2. 2018, body 24 a 25). Získaná daňová výhoda však nesmí být v rozporu se smyslem a cílem právní normy. Pokud tomu tak není, nebude naplněna objektivní podmínka pro možnost aplikace zneužití práva a postup daňového subjektu je legální a legitimní (viz 5 Afs 295/2023-67 ze dne 14. 10. 2024, bod 42). Přesně tak tomu je i v nyní posuzovaném případě. Posunutí splatnosti či pozdější úhrada není totiž v rozporu s cílem zákonodárce, ale naopak v jeho souladu. V popisovaných situacích, na které dopadá novela, měly být správně náklady, resp. výdaje daňově uznatelné od samého počátku.

Obdobně jako v případě zaměstnavatele, který vede účetnictví (viz bod 3.1.1), bude i na straně zaměstnance postupováno podle toho, zda úhrada za daný měsíc představuje daňově uznatelný výdaj dle § 24 odst. 2 písm. zs) bodu 2 ZDP, či nikoliv. Pokud ano, vzniká zaměstnanci zdanitelný příjem. Pokud ne, jedná se o příjem osvobozený od daně dle § 6 odst. 9 písm. d) bodu 1 ZDP.

3.2. Závěr

Úprava § 24 odst. 2 písm. zs) bod 2 ZDP provedená novelou se poprvé použije následovně:

3.2.1. U zaměstnavatelů vedoucích účetnictví půjde o náklady, které věcně a časově souvisejí s obdobím od 1. 5. 2025, bez ohledu na jejich datum úhrady, fakturace či jiného vyúčtování.

3.2.2. U zaměstnavatelů vedoucích daňovou evidenci nebo jednoduché účetnictví půjde o výdaje uhrazené od 1. 5. 2025 (včetně), bez ohledu na období, kterého se týkají, nebo kdy byly fakturovány či jinak vyúčtovány.

3.2.3. Pokud bude úhrada za daný měsíc na straně zaměstnavatele dle bodů 3.2.1. a 3.2.2. daňově uznatelným nákladem (výdajem) podle § 24 odst. 2 písm. zs) bodu 2 ZDP, bude zároveň na straně zaměstnance představovat zdanitelný příjem. Při určení jeho výše se postupuje dle závěrů uvedených v bodu 2.1.1. Pokud na straně zaměstnavatele nepůjde o daňově uznatelný výdaj (náklad), bude se na straně zaměstnance jednat o příjem osvobozený od daně dle § 6 odst. 9 písm. d) bodu 1 ZDP.

ODLOŽENÝ PŘÍSPĚVEK

Daň z příjmů

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

1. Cíl příspěvku

Cílem tohoto příspěvku je pro právní jistotu poplatníků vyjasnit uplatnění osvobození od daně z příjmů u veřejně prospěšných poplatníků¹¹ („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 nevylučuje, 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 příjmů¹² nebo „široký“ základ daně z příjmů¹³;
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 / beneficiéntům SF VPP;
5. SF může s majetkem nakládat podle statutu (a dalších právních dokumentů) a generovat (účetní) zisk nebo ztrátu.

¹¹ § 17a ZDP.

¹² Předmětem daně těchto VPP nejsou příjmy (resp. výnosy), u kterých jsou náklady vyšší než příjmy (§ 18a odst. 1 písm. a) ZDP).

¹³ 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
 - 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 3,¹⁴
- „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.“¹⁵
- „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.“¹⁶
- „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.“¹⁷
- 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

¹⁴ § 19b odst. 2 písm. b) ZDP.

¹⁵ § 19b odst. 3 ZDP.

¹⁶ § 21c odst. 1 ZDP.

¹⁷ § 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 SF¹⁸.

5. Rozbor situace

Bezüplatné příjmy u právnických osob jsou obecně zdanitelné. To platí pouze v případě, 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 SF¹⁹, příjem z titulu majetkového práva²⁰ a příjem z titulu majetkového prospěchu²¹ bez ohledu na skutečnost, zda je takový bezúplatný

¹⁸ Závěr koordinačního výboru č. 572/ 24.03.21 Bezúplatné vydání majetku z rodinné fundace a svěřenského fondu („**KOOV**“).

¹⁹ Bez ohledu na rozdělení pro daňové účely na (i) plnění ze zisku SF; a (ii) plnění z (ostatního) majetku SF.

²⁰ 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).

²¹ 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 využitelné. 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 GFŘ²², 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 SF²³ 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*“²⁴ 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)²⁵; nebo
- (ii) osvobození bezúplatného příjmu od DPPO²⁶;

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.

²² Např. viz závěr KOOV, kde GFŘ uvádí: „...*Protože vydání majetku ze svěřenského fondu považujeme za bezúplatný nepeněžní příjem, jsme výše uvedeného názoru.*“

²³ § 21c odst. 1 a 2 ZDP.

²⁴ § 21c odst. 1 a 2 ZDP.

²⁵ § 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.

²⁶ § 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) zisk²⁷ 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.

²⁷ Nerozdělený zisk minulých let a výsledek hospodaření za rok 2022 po zdanění.

ODLOŽENÝ PŘÍSPĚVEK
Daň z příjmů

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 nařízení 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“).

I když je obtížné dovodit, proč tomu tak je, tak příjem z prodeje elektronického peněžního tokenu je vyloučen pouze z osvobození dle hodnotového limitu – výše příjmu dle § 4 odst. 1 písm. zj) ZDP a nikoli z osvobození na základě splnění časového testu dle § 4 odst. 1 písm. zk) ZDP.

2.1.1. Závěr

2.1.1.1. Kryptoaktivem se pro účely zákona o daních z příjmů rozumí kryptoaktivum dle nařízení MiCA, které jej definuje jako digitální zachycení hodnoty nebo práva, které může být převáděno a ukládáno elektronicky pomocí technologie distribuovaného registru nebo pomocí podobné technologie. Distribuovaným registrem rozumíme úložiště informací, které vede evidenci o transakcích a které je distribuováno prostřednictvím síťových uzlů technologií distribuovaného registru a synchronizováno

mezi nimi pomocí mechanismu konsensu (typickým představitelem distribuovaného registru je tzv. Blockchain – například u Bitcoinu).

2.1.1.2. Nařízení MiCA ve své podstatě rozeznává tři druhy kryptoaktiv a jsou jimi:

- Elektronické peněžní tokeny (kryptoaktiva, která stabilizují svou hodnotu navázáním na jednu konkrétní úřední měnu, která je vydávána centrální bankou nebo jiným měnovým orgánem). Příkladem mohou být tzv. „stablecoiny“, například elektronický peněžní token USDT, jehož hodnota je navázána na hodnotu amerického dolaru. Hodnota elektronického peněžního tokenu je navázáním na konkrétní úřední měnu poměrně stabilní.
- Tokeny vázané na konkrétní aktivum (kryptoaktiva, která stabilizují svou hodnotu navázáním na konkrétní aktivum nebo i navázáním na více aktiv). Na rozdíl od peněžních tokenů je jejich hodnota dána hodnotou podkladového aktiva. Hodnota tohoto tokenu je také víceméně stabilní, neboť je navázána na hodnotu podkladového aktiva. Příkladem může být token, jehož podkladovým aktivem je zlato.
- Kryptoaktiva jiná než tokeny vázané na konkrétní aktiva nebo elektronické peněžní tokeny. Domníváme se, že typickým zástupcem této skupiny kryptoaktiv budou Bitcoin (BTC), Ethereum (ETH) a tisíce dalších „kryptoměn“. Hodnota těchto kryptoaktiv je velmi nestabilní a volatilní.

2.1.1.3. Výjimka, která vylučuje z osvobození příjem z převodu elektronického peněžního tokenu, se týká pouze hodnotového osvobození dle § 4 odst. 1 písm. zj) ZD, ale netýká se časového osvobození dle § 4 odst. 1 písm. zk) ZDP.

2.1.1.4. Vyloučení z hodnotového osvobození dle § 4 odst. 1 písm. zj) ZDP se týká pouze elektronického peněžního tokenu a netýká se tedy tokenu, jehož hodnota je navázána na konkrétní aktivum (nebo konkrétní aktiva) a netýká se ani ostatních kryptoaktiv (například BTC nebo ETH).

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 standartní výdaje dle ZDP, a tedy nemůže uplatnit 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.

2.3. Sloučení nebo splynutí kryptoaktiva

Ustanovení § 4 odst. 1 písm. zk) ZDP ve znění této novely vychází z toho, že časový test pro osvobození se nepřerušuje v případě sloučení či splynutí kryptoaktiva. Právní úprava v této věci nestanovuje žádné další omezující podmínky, což dle našeho názoru znamená, že nebude relevantní hodnota splývajících či slučovaných kryptoaktiv ani to, zda ke sloučení či splynutí dochází úplatně či bezúplatně. Zásadní otázkou, kterou tato nová právní úprava přináší, je definice těchto pojmů ve světě kryptoaktiv. Schválená právní úprava žádnou definici neobsahuje. Definici těchto pojmů v českém právním řádu můžeme nalézt například v zákoně č. 125/2008 Sb., o

přeměnách obchodních společností a družstev, domníváme se však, že v tomto případě definice těchto pojmů tam uvedená, není pro kryptoaktiva přiléhavá.

Zásadní otázkou tak zůstává, jak tyto pojmy aplikovat na kryptoaktiva.

Nabízí se zde výklad, že v případě sloučení nebo splynutí kryptoaktiv půjde o situace, kdy na počátku fyzická osoba vlastní několik kryptoaktiv, které se sloučí nebo splynou a následně zůstane fyzické osobě pouze jedno kryptoaktivum, které nehradí zanikající kryptoaktiva. V rámci toho je možné zaplatit doplatek (jak již bylo uvedeno, schválená právní úprava žádné omezení v tomto ohledu neobsahuje).

Příklad č. 1

Fyzická osoba úplatně pořídila v roce 2015 jednu čtvrtinu kryptoaktiva X (například Bitcoin), na začátku roku 2025 pořídí tato fyzická osoba úplatně polovinu kryptoaktiva X (Bitcoinu). K pořízení obou částí kryptoaktiva použila stejnou platformu (burzu), provozovatel platformy v takovém případě v rozhraní platformy (burzy) uvádí, že tato fyzická osoba je vlastníkem tří čtvrtin jedné kryptoměny X (Bitcoinu), platforma neuvádí, že fyzická osoba je vlastníkem jedné čtvrtiny a jedné poloviny kryptoměny X (Bitcoinu).

Lze nastíněnou situaci považovat za sloučení či splynutí kryptoaktiva? A pokud tato fyzická osoba prodá v roce 2025 tři čtvrtiny kryptoaktiva X (Bitcoinu), je od daně osvobozena, neboť polovina kryptoaktiva X (Bitcoinu) pořízená v roce 2025 splynula (či se sloučila) s čtvrtinou kryptoaktiva X (Bitcoinu) pořízenou v roce 2015?

2.3.1. Závěr

2.3.1.1. V případě sloučení či splynutí kryptoaktiv se časový test nepřerušuje bez ohledu na to, jaká je hodnota vzájemně slučovaných či splývajících kryptoaktiv a také bez ohledu na to, zda k této operaci dochází úplatně či bezúplatně.

2.3.1.2. Z pohledu časového testu pak bude relevantní doba držby nejdéle drženého kryptoaktiva nebo jeho části, které je předmětem sloučení nebo splynutí.

2.3.1.3. Příklad č. 1 – Domníváme se, že v daném příkladu nedošlo z pohledu zákona o daních z příjmů ke sloučení či splynutí kryptoaktiva, neboť zákon o daních z příjmů nehovoří o sloučení nebo splynutí částí kryptoaktiva, ale sloučení nebo splynutí kryptoaktiv jako celku. Jediný možný postup, který je dle našeho názoru v souladu se zákonem o daních z příjmů, je takový postup, že fyzická osoba z příkladu č. 1 osvobodí 1/3 příjmu z úplatného převodu kryptoaktiva X (Bitcoinu), samozřejmě s omezením dle § 4 odst. 3 ZDP a 2/3 příjmu z úplatného převodu kryptoaktiva X (Bitcoinu) zdaní, přičemž oproti tomuto příjmu uplatní do výdajů pořizovací cenu jedné poloviny kryptoaktiva X (Bitcoinu), kterou fyzická osoba pořídila na začátku roku 2025.

2.4. Výměna kryptoaktiva jeho vydavatelem za jiné kryptoaktivum

Úprava § 4 odst. 1 písm. zk) ZDP ve znění této novely vychází z toho, že v případě výměny jednoho kryptoaktiva jeho vydavatelem za jiné kryptoaktivum se časový test pro osvobození nepřerušuje. Také v tomto případě nestanoví právní úprava žádnou další podmínku, jakou je například v případě akcií podmínka stejné nominální hodnoty nově nabytých cenných papírů. Proto se domníváme, že k přerušení časového testu nedojde bez ohledu na to, jaká je hodnota původního a jaká bude hodnota nově nabytého (vyměněného) kryptoaktiva a stejně tak bez ohledu na to, zda k této výměně bude docházet úplatně či bezúplatně.

Dovolujeme si na tomto místě také poznamenat a upozornit na skutečnost, že text novely nijak nevysvětluje, co výměnou kryptoaktiva jeho vydavatelem za jiné kryptoaktivum rozumí. Proto je zřejmě nutné vycházet z toho, že půjde o takové operace, kdy bude exitující kryptoaktivum vyměněno jeho vydavatelem za jiné kryptoaktivum, opět bez ohledu na případný doplatek a opět bez ohledu na hodnotu původního a nového kryptoaktiva.

2.4.1. Závěr

V případě výměny kryptoaktiva jeho vydavatelem za jiné kryptoaktivum se časový test nepřerušuje bez ohledu na hodnotu původního a na základě výměny nově nabytého kryptoaktiva a také bez ohledu na to, zda k této operaci dochází úplatně nebo bezúplatně.

ODLOŽENÝ PŘÍSPĚVEK

Daň z příjmů

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 srovnatelnosti²⁸:

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

²⁸ 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 jej vždy ve prospěch daňového subjektu. Stát nemůže na úkor daňového subjektu profitovat z výkladových nejasností, které způsobil.

...

různorodost zahraničních trustových struktur a fondací a zároveň budou v souladu se závazky ČR v oblasti mezinárodního práva.

Zdůvodnění

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 ZDP²⁹.

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“)³⁰.

²⁹ 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.“

³⁰ 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

Fundace

S ohledem na různorodost zahraničních fundačních uspořádání³¹ 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 beneficenta 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.*

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 upořádání funguje a co se jeho zřízením sleduje.“

³¹ 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.