

## **ZÁPIS Z JEDNÁNÍ KOORDINAČNÍHO VÝBORU S KOMOROU DAŇOVÝCH PORADCŮ ČR ZE DNE 25. 02. 2026**

### **PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN S ROZPOREM KE DNI 25. 02. 2026**

#### **DPH**

**637/25.02.26 Použití režimu přenesení daňové povinnosti na základě § 92a odst. 6 zákona o DPH ..... 10**

Předkládají: Ing. Tomáš Brandejs, daňový poradce, č. osv. 3191  
Ing. Jana Pavlicová, daňový poradce, č. osv. 6305)

### **PŘÍPĚVEK UZAVŘEN KE DNI 25. 02. 2026**

#### **Daň z příjmů**

**630/18.06.25 Některá otázky aplikace § 24 odst. 2 písm. zs) ZDP ..... 25**

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

### **ODLOŽENÉ PŘÍSPĚVKY**

#### **DPH**

**636/25.02.26 Uplatnění DPH u činností dle plánovací smlouvy .....2**

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

**632/10.12.25 Vybrané problémy při uplatnění DPH u zboží určeného k likvidaci s následným prodejem zboží v souvislosti s likvidací ..... 15**

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

#### **Daň z příjmů**

**622/11.12.24 Osvobození vybraných bezúplatných příjmů od daně z příjmů u veřejně prospěšných poplatníků ..... 31**

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

**625/30.04.25 Osvobození příjmů z úplatného převodu kryptoaktiv .....38**

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..... 45**

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

## **ODLOŽENÝ PŘÍSPĚVEK**

### **DPH**

#### **636/25.02.26 Uplatnění DPH u činností dle plánovací smlouvy**

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

#### **1. Cíl příspěvku**

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

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

#### **2. Použité zkratky**

DPH – daň z přidané hodnoty  
ZDPH – zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty  
SDEU – Soudní dvůr Evropské unie  
SZ – zákon č. 283/2021 Sb., Stavební zákon  
DUZP – den uskutečnění zdanitelného plnění  
DŘ – zákon č. 280/2009 Sb., Daňový řád  
SŘ – zákon č. 500/2004 Sb., Správní řád

#### **3. Teorie**

##### **3.1. Plánovací smlouva**

Plánovací smlouva je právní dohoda, která může být uzavřena mezi stavebníkem-investorem a obcí, krajem, městskou částí hl. m. Prahy nebo vlastníkem veřejné infrastruktury. Jejím hlavním cílem je zajistit vyvážený rozvoj území a spravedlivou účast developerů na výstavbě v katastrálním území samosprávného celku<sup>1</sup>.

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

---

<sup>1</sup> Např. <https://arws.cz/novinky-v-arrows/planovaci-smlouvy-dle-noveho-stavebniho-zakona>

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

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

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

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

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

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

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

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

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

- Podílet se na komunikaci stavebního záměru směrem k veřejnosti.
- Provést potřebné kroky k uzavření soukromoprávních smluv (např. nájemní smlouvy) nutných k realizaci stavebního záměru.

- Projednat a následně vykonat stavební práce na obecních komunikacích, které zajistí přístup k místu stavebního záměru.
- Uzavřít dohodu o podmínkách údržby a správy infrastruktury, která bude vybudována v rámci záměru, včetně stanovení odpovědnosti za údržbu.
- Zajistit vypracování studie na posouzení vlivu výstavby na životní prostředí a následně se podílet na opatřeních vedoucích k ochraně životního prostředí.
- Uzavřít smlouvu o smlouvě budoucí řešící např. majetková práva k pozemkům a stavbám vystavěných stavebníkem.
- Sjednání sankcí za nesplnění závazků.

### 3.1.1. Plánovací smlouva v praxi

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

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

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

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

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

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

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

### 3.2. DPH

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

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

Výklad pojmu „veřejná správa“ není v ZDPH nijak upraven. SDEU ve spojených věcech C-231/87 a C-129/88 Carpaneto Piacentino, Rivergaro zopakoval (viz bod 12), že musí být naplněny **dvě podmínky**, a sice (i) že veřejná správa musí být vykonávána osobami zřízenými na základě zvláštního právního režimu veřejného práva<sup>2</sup> a (ii) činnosti musí být těmito osobami vykonávány v postavení veřejné autority. Pokud jde o podmínku (ii), SDEU v bodu 15 upřesňuje, že ta „z toho vylučuje činnosti, které vykonávají nikoli jako subjekty, které se řídí veřejným právem, ale jako osoby řídící se **právem soukromým**. Jediným kritériem, které umožňuje s jistotou rozlišit mezi těmito dvěma kategoriemi činností, je tedy právní režim použitelný podle vnitrostátního práva.“

V bodu 19 shrnuje SDEU výše uvedené do následující právní věty: „Činnosti vykonávané v postavení „orgánu veřejné moci“ ve smyslu tohoto ustanovení jsou ty, které vykonávají subjekty veřejného práva podle zvláštního právního režimu, který se na ně vztahuje, a nezahrnují činnosti vykonávané těmito subjekty za stejných právních podmínek, jaké platí pro soukromé subjekty<sup>3</sup>“.

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

## 4. Praktická aplikace DPH

### 4.1. Posouzení jednotlivých závazků

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

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

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

U závazků odpovídajících prvnímu peněžnímu plnění, se obce a kraje nepovažují za osoby povinné k dani. Obce a kraje jsou jediné osoby, které se mohou zavázat

---

<sup>2</sup> V případě C-462/05 Komise v. Portugalsko pak SDEU upřesnil, že se musí jednat o právnickou osobu začleněnou do systému veřejného práva.

<sup>3</sup> Předkladatelé příspěvku jsou toho názoru, že pod takovými podmínkami měl SDEU na mysli soukromé právo, které obecně platí pro jakékoliv soukromé subjekty, nikoliv pouze ty soukromé subjekty, které mohou také vykonávat posuzovanou činnost dle příslušného právního předpisu, jako je tomu v daném případě u vlastníků veřejné infrastruktury.

k činnostem vymezeným v § 131 odst. 1 písm. b) SZ. Žádné jiné osoby (tj. vlastníci veřejné infrastruktury) nemohou podle daného ustanovení postupovat. Právní režim je vyhrazen jen pro obce a kraje.

Pravomoc činit kroky k vydání územně plánovací dokumentace je krajským zastupitelstvům a krajské radě svěřena na základě § 24 SZ a obecním zastupitelstvům a obecní radě na základě § 25 SZ. Subjekty dotčené řízením mohou podávat návrhy na změnu územně plánovací dokumentace nebo mohou jednotlivé body řízení připomínkovat, avšak to obcím či krajům nebrání plnění závazku - činit kroky k vydání územně plánovací dokumentace dle § 131 odst. 1 písm. b) SZ, ke kterému se subjekty v praxi v plánovacích smlouvách zavazují. Zároveň je splněna podmínka vyplývající z ustálené judikatury SDEU, že činnost dle § 131 odst. 1 písm. b) SZ není vykonávána za stejných právních podmínek, které platí pro soukromé subjekty.

### **b) Druhé peněžní plnění**

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

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

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

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

---

<sup>4</sup> Informace GFŘ k uplatňování DPH u nájmu hrobového místa a poskytování služeb s tím souvisejících ze dne 22. 3. 2023, bod 3 na str. 2 a 3.

### **c) Plánovací smlouva s jediným peněžním plněním**

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

Máme za to, že v tomto případě je peněžní plnění třeba poměrně rozdělit na plnění za závazky vykonávané obcí nebo krajem v rámci veřejné správy (kdy se za osobu povinnou k dani nepovažuje) a na plnění za závazky mimo veřejnou správu (kdy se obec či kraj za osobu povinnou k dani považuje). Rozdělení úplaty je v souladu s rozsudkem ve věci C-111/05 Aktiebolaget NN<sup>5</sup>, v kterém SDEU konstatoval, že jedno nedělitelné plnění musí být rozděleno, kdy jedna část není předmětem daně a druhá je předmětem daně (případně tuto část je třeba dále rozdělit, je-li předmětem daně v různých členských státech).

#### ***Alternativní pohled***

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

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

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

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

---

<sup>5</sup> SDEU ve věci C-111/05 Aktiebolaget NN posuzoval případ, kdy švédská společnost dodávala optické kabely, které zároveň pokládala na dno oceánu. Bylo rozhodnuto, že se jedná o dodání zboží s montáží. Kabely byly položeny do vod patřící teritoriálně Švédsku, jinému členskému státu a na mořské dno v mezinárodních vodách. SDEU konstatoval, že ačkoliv se jednalo o jedno dodání, musí být plnění rozděleno na více částí dle místa plnění poměrně podle délky kabelu. Část dodání kabelu s montáží byla zdaněna ve Švédsku, část v jiném členském státě a část nebyla předmětem daně, jelikož bylo dodáno do mezinárodních vod. Rozsudek tak umožňuje, aby plnění bylo částečně předmětem daně a částečně nikoliv.

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

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

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

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

#### **4.3. Pohled na straně stavebníka – investora**

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

### **5. Závěr – návrh řešení**

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

#### **5.1. První peněžní plnění**

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

## **5.2. Druhé peněžní plnění**

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

### **Alternativní závěr pro druhé peněžní plnění**

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

## **5.3. Plánovací smlouva s jediným peněžním plněním**

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

## **5.4. Závěr k DUZP**

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

## **5.5. Stavebník-investor**

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

**PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN S ROZPOREM KE DNI 25. 02. 2026****DPH****637/25.02.26 Použití režimu přenesení daňové povinnosti na základě § 92a odst. 6 zákona o DPH**

Předkládají: Ing. Tomáš Brandejs, daňový poradce, č. osv. 3191  
Ing. Jana Pavlicová, daňový poradce, č. osv. 6305

S účinností od 1. ledna 2025 došlo k novelizaci § 92a odst. 5 zákona č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), který upravoval použití režimu přenesení daňové povinnosti v případě, že nebyla splněna registrační povinnost plátce.

V současnosti platný § 92a odst. 6, který nahrazuje původní odst. 5, přináší do problematiky použití režimu přenesení daňové povinnosti ověřování skutečností zveřejněných v **registru plátců DPH**. Protože se v praxi objevují názory, že pro (ne)použití režimu přenesení daňové povinnosti jsou rozhodné výhradně jen údaje zveřejněné již k datu uskutečnění zdanitelného plnění (dále jen „DUZP“) a že se nepřihlíží k dalším okolnostem nastalým po DUZP, je cílem tohoto příspěvku upozornit na další důsledky současného znění a tím sjednotit výklad a dopady § 92a odst. 6 zákona o DPH.

**1) Rozbor problematiky****Právní úprava dle zákona o DPH účinná do 31.12.2024**

Do konce roku 2024 zákon o DPH v § 92a odst. 5 definoval, že režim přenesení daňové povinnosti nelze využít v případě nesplnění registrační povinnosti ať už příjemce plnění či poskytovatele plnění:

*„Režim přenesení daňové povinnosti v případě, že plátce, který poskytnul nebo přijal zdanitelné plnění, nesplnil svou registrační povinnost ve stanovené lhůtě, nelze použít do dne nabytí právní moci rozhodnutí, kterým je registrován jako plátce.“<sup>6</sup>*

Zákon o DPH tak do 31.12.2024 pro využití režimu přenesení daňové povinnosti testoval, zda byla splněna registrační povinnost ve stanovené lhůtě, a pokud ne, pak plnění poskytnuté/přijaté přede dnem nabytí pravomocného rozhodnutí týkající se registrace jako plátce nebylo předmětem režimu přenesení daňové povinnosti a uskutečněné plnění bylo nutné zatížit DPH v běžném režimu.

**Právní úprava dle zákona o DPH účinná od 1.1.2025**

Výše popsané pravidlo pro využití režimu přenesení daňové povinnosti bylo od 1.1.2025 zcela přepracováno. Nově je to § 92a odst. 6 zákona o DPH, který stanovuje, že režim přenesení daňové povinnosti nelze použít, pokud o příjemci či poskytovateli

---

<sup>6</sup> § 92a odst. 5 zákona o DPH ve znění do 31.12.2024

plnění nebyla k DUZP zveřejněna způsobem umožňujícím dálkový přístup skutečnost, že je plátcem. Níže citujeme příslušnou část § 92a odst. 6 zákona o DPH:

*„Režim přenesení daňové povinnosti nelze použít v případě, že o plátcí, který uskutečnil nebo přijal zdanitelné plnění, nebyla ke dni uskutečnění tohoto plnění zveřejněna způsobem umožňujícím dálkový přístup skutečnost, že je plátcem“<sup>7</sup>*

Jakkoli je očividně nutné vycházet z informace zveřejněné v registru plátců právě k DUZP, tento den není konečným okamžikem pro rozhodnutí o (ne)použití režimu přenesení daňové povinnosti. Nelze totiž přehlédnout další pasáž v § 92a odst. 6 zákona o DPH navazující na výše citovaný text. Kompletní znění § 92a odst. 6 zákona o DPH je následující (zvýraznění provedeno předkladateli):

*„Režim přenesení daňové povinnosti nelze použít v případě, že o plátcí, který uskutečnil nebo přijal zdanitelné plnění, nebyla ke dni uskutečnění tohoto plnění zveřejněna způsobem umožňujícím dálkový přístup skutečnost, že je plátcem, a to do dne, ve kterém je tato skutečnost o těchto plátcích zveřejněna způsobem umožňujícím dálkový přístup.“*

Je zřetelné, že pozdější zveřejnění skutečnosti, že poskytovatel či příjemce byl k DUZP plátcem, má hrát roli – právní konstrukce § 92a odst. 6 zákona o DPH je na událostech po DUZP postavena. Je však nejasné, jaký význam má právě taková právní konstrukce mít. Níže uvádíme dva možné výklady použití současného znění § 92a odst. 6 zákona o DPH, a to z ilustrativních důvodů na konkrétních příkladech.

### **Výklad č. 1**

Tento výklad je postaven na myšlence, že text § 92a odst. 6) zákona o DPH nutí přehodnocovat původně uplatněný běžný režim DPH a zpětně uplatnit režim přenesení daňové povinnosti.

Plátce DPH poskytl zdanitelné plnění (např. stavební a montážní práce dle § 92e zákona o DPH) jinému plátcí. O příjemci plnění ale není v registru plátců k DUZP zveřejněna informace, že je plátcem, a proto poskytovatel plnění vystavil daňový doklad v běžném režimu. Poté, co došlo k vystavení daňového dokladu, byla v registru plátců zveřejněna skutečnost, že příjemce plnění byl k DUZP plátcem. Dle současného znění § 92a odst. 6 zákona o DPH má po dni zveřejnění této skutečnosti poskytovatel plnění povinnost opravit původní běžný režim DPH na režim přenesení daňové povinnosti.

Vzhledem k textaci důvodové zprávy k novele zákona o DPH k § 92a odst. 6 (dále jen „Důvodová zpráva“) lze usuzovat, že výklad č. 1 a nutnost opravit běžný režim DPH nebyl zákonodárcem zamýšlený. Důvodová zpráva explicitně uvádí, že cílem tohoto ustanovení je vyhnout se situacím přehodnocování plnění zpětně:

*„Dosud tohoto ustanovení stanovilo, že režim přenesené daňové povinnosti se nepoužije v případě, kdy plátce, který poskytnul nebo přijal zdanitelné plnění, nesplnil svou registrační povinnost ve stanovené lhůtě, a to do dne nabytí právní moci*

---

<sup>7</sup> § 92 odst. 6 zákona o DPH

*rozhodnutí, kterým je registrován jako plátcem. Cílem tohoto ustanovení je vyhnout se přehodnocování plnění zpětně v situaci, kdy se zjistilo, že osoba povinná k dani se stala plátcem ze zákona a nesplnila si včas svou registrační povinnost. Vzhledem ke vzniku plátcovství ze zákona se může stát, že osoba povinná k dani zjistí, že měla být plátcem např. po dvou letech od okamžiku, kdy se jí ze zákona stala. Aby se nemusely přehodnocovat všechna plnění za tu dobu uskutečněná, zakotvuje toto ustanovení, že se režim přenesení daňové povinnosti v takových případech nepoužije. Zároveň však toto ustanovení nemyslí na všechny případy, které je vhodné použití režimu přenesení daňové povinnosti vyloučit. Jedná se například o situaci, kdy si plátcem splní svou registrační povinnost ve stanovené lhůtě, avšak správce daně jej z důvodu stále probíhajícího registračního řízení prozatím nezaregistroval. Navrhuje se tedy obecně stanovit, že plátcem použije režim přenesení daňové povinnosti až od okamžiku, kdy je o plátcem, ať už o příjemci, nebo poskytovateli plnění, zveřejněna způsobem umožňující dálkový přístup informace o tom, že je plátcem. Tato informace se zveřejňuje na stránkách Finanční správy České republiky a jedná se o Údaje o subjektech DPH<sup>8</sup>*

Z výše uvedených důvodů se domníváme, že výklad č. 1 (vedoucí k nutnosti přehodnocovat původně uplatněný běžný režim DPH a zpětně uplatnit režim přenesení daňové povinnosti) není správný. Dále proto navrhuje výklad č. 2.

## **Výklad č. 2**

Tento výklad je postaven na myšlence, že zveřejnění skutečnosti, zda poskytovatel či příjemce je plátcem, se testuje ještě i ke dni vystavení daňového dokladu.

Plátcem DPH poskytl zdanitelné plnění (např. stavební a montážní práce dle § 92e) jinému plátcem. O příjemci plnění ale není v registru plátců k DUZP zveřejněna informace, že je plátcem. Dále pak může dojít k následujícímu sledu událostí po DUZP:

- a) Informace o tom, že příjemce plnění byl už k DUZP plátcem, není zveřejněna ještě ani ke dni vystavení daňového dokladu. Proto poskytovatel plnění aplikuje běžný daňový režim a vystaví daňový doklad v odpovídající podobě. Následné zveřejnění skutečnosti, že příjemce byl už k DUZP plátcem, nezakládá povinnost zpětně daňový režim měnit.
- b) Informace o tom, že příjemce plnění byl už k DUZP plátcem, je ke dni vystavení daňového dokladu již zveřejněna. Proto poskytovatel plnění aplikuje režim přenesení daňové povinnosti a vystaví daňový doklad v odpovídající podobě.

Lze doplnit, že Důvodová zpráva ani náznakem neobjasňuje, k jakému dni je nutné reflektovat skutečnosti zveřejněné v registru plátců DPH. Výše uvedený výklad 2 tak ustanovení § 92a odst. 6 zákona o DPH dává praktický rozměr a neodporuje vůli zákonodárce.

---

<sup>8</sup> Důvodová zpráva k novele zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů platného od 1.1.2025

## Závěr

S ohledem na platnou legislativu a potřeby praxe navrhuje přijmout a odpovídajícím způsobem publikovat následující sjednocující výklad tohoto znění:

Režim přenesení daňové povinnosti je s ohledem na znění § 92a odst. 6 zákona o DPH účinného od 1.1.2025 nutno použít, pokud není způsobem umožňujícím dálkový přístup (tj. v registru plátců) o příjemci (respektive poskytovateli) plnění zveřejněna informace, že byl už k DUZP daného plnění plátcem, ale ke dni vystavení daňového dokladu vztahujícího se k tomuto plnění již tato informace v registru plátců zveřejněna je. Pokud dojde k vystavení daňového dokladu přede dnem zveřejnění skutečností dle předchozí věty, je nutno použít běžný daňový režim, a po jejich zveřejnění nevzniká povinnost jej opravit a aplikovat režim přenesení daňové povinnosti.

### Vyjádření GFR

Ustanovení § 92a odst. 6 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“), bylo novelizováno. S účinností od 1. 1. 2025 je použití režimu přenesení daňové povinnosti vázáno nikoli na den nabytí právní moci rozhodnutí o registraci, ale na den, kdy je způsobem umožňujícím dálkový přístup zveřejněna informace o tom, že příjemce/poskyvatel plnění je plátcem daně.

Důvodová zpráva k § 92a odst. 6 ZDPH jasně uvádí, že cílem tohoto ustanovení ve znění od 1. 1. 2025 je vyhnout se zpětnému přehodnocování daňového režimu. Výklad č. 1 tedy nelze akceptovat.

Důvodová zpráva dále vysvětluje novou právní úpravu a uvádí, že ... „plátce použije režim přenesení daňové povinnosti až od okamžiku, kdy je o plátcích, ať už o příjemcích, nebo poskytovatelích plnění, zveřejněna způsobem umožňujícím dálkový přístup informace o tom, že je plátcem“.

Je zjevné, že zákonodárce tímto pouze jednoznačně vymezil časový úsek, po který se režim přenesení daňové povinnosti v tuzemsku neuplatní, přestože je poskyvatel i příjemce plnění plátcem daně. Tento časový úsek začíná dnem, kdy se poskyvatel/příjemce plnění stal plátcem daně a končí dnem, kdy je tato informace zveřejněna způsobem umožňujícím dálkový přístup. Z toho vyplývá, že dovětek „a to do dne, ve kterém je tato skutečnost o těchto plátcích zveřejněna způsobem umožňujícím dálkový přístup“, jehož výklad předkladatelé považují za sporný, pouze vymezuje konec uvedeného časového úseku.

Výklad č. 2 je proto rovněž nesprávný, jelikož váže použití režimu přenesení daňové povinnosti v tuzemsku na den vystavení daňového dokladu. Den vystavení daňového dokladu nehraje pro použití režimu přenesení daňové povinnosti žádnou roli. Pro použití režimu přenesení daňové povinnosti v tuzemsku je klíčový **den zveřejnění informace o tom, že poskyvatel/příjemce plnění je plátcem daně**, nikoli den vystavení daňového dokladu. U všech nově registrovaných plátců je den zveřejnění informace o tom, že poskyvatel/příjemce plnění je plátcem, uvedena v registru plátců daně.

*Ustanovení § 92a odst. 6 ZDPH postihuje například situaci, kdy se příjemce plnění stal plátcem daně od 1. 2. 2026, informace o tom, že je plátcem daně, však byla zveřejněna způsobem umožňujícím dálkový přístup až dne 4. 2. 2026. V takovém případě se režim přenesení daňové povinnosti v tuzemsku použije až na plnění uskutečněná od 5. 2. 2026 (jsou-li splněny ostatní podmínky pro jeho použití). Na plnění uskutečněná od 1. 2. 2026 do 4. 2. 2026 se však tento režim nepoužije bez ohledu na to, kdy je vystaven daňový doklad. To znamená, že režim přenesení daňové povinnosti v tuzemsku se nepoužije ani v situaci, kdy plnění bylo uskutečněno 1. 2. 2026 a daňový doklad byl vystaven 10. 2. 2026. Důvodem je skutečnost, že informace o tom, že příjemce plnění je plátcem, byla zveřejněna až 4. 2. 2026.*

***Lze shrnout, že na plnění uskutečněná do dne, ve kterém je o poskytovateli/příjemci plnění způsobem umožňujícím dálkový přístup zveřejněna informace, že je plátcem daně, se režim přenesení daňové povinnosti v tuzemsku neuplatní. Datum vystavení daňového dokladu není pro rozhodnutí o použití či nepoužití režimu přenesení daňové povinnosti v tuzemsku relevantní.***

**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 zaplácena na vstupu při nákupu vozidla, a to, že ani tato osoba, ani obchodník nemohou tuto daň odečíst. Vozidla, jejichž životnost byla ukončena, která obchodník pořídil od osob nepovinných k dani, a která jsou určena k prodeji „na náhradní díly“, aniž z nich byly díly odmontovány, představují použité zboží, pokud obsahují ještě díly, které si zachovávají funkčnost tak, aby mohly být dále používány v daném stavu nebo po opravě.

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

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

#### ***Jedno zdanitelné plnění***

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

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

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

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

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

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

### ***Dvě zdanitelná plnění***

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

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

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

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

### *Pozdější změny ceny*

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

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

Příklad 5: Demoliční společnost při prvotní prohlídce odhadla cenu šrotu na 2,5 mil. Kč a cenu svých demoličních služeb na 3 mil Kč. Ve smlouvě byly stanoveny základní ceny za obě zdanitelná plnění a 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 uskutečného zdanitelného plnění, se zohlední ve změně základu daně dle § 42 ZDPH stejně, jak je tomu u zdanitelného plnění poskytnutého za peněžitou úplatu.**

## 5. Režim uplatnění DPH v závislosti na povaze zdanitelného plnění

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

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

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

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

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

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

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

**Při vymezení pojmu odpad a šrot pro účely DPH je třeba vycházet z klasifikace podle kombinované nomenklatury, jak je uvedena v příloze č. 5 ZDPH ve vazbě**

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

## 6. Základ daně při dalším prodeji

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

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

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

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

### **Stanovení pořizovací ceny prodaných dílů na individuální bázi**

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

Pro stanovení základu daně při prodeji náhradních dílů lze podle předkladatelů jako praktický postup použít postupné odečítání ceny za prodané díly od pořizovací ceny vraku snížené o výnos z prodeje šrotu. Praktickým problémem je ale stanovení ceny

šrotu ve vztahu ke konkrétnímu vraku. Podle názoru předkladatelů lze však použít průměrný výnos z prodeje šrotu z jednoho vraku za zdaňovací období nebo za kalendářní rok. Lze přitom využít i údaje z předchozího roku a stanovit průměrný výnos ze šrotu zálohově s následným vyrovnáním po konci příslušného kalendářního roku.

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

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

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

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

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

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

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

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

### **Stanovení pořizovací ceny prodaných dílů bilanční metodou**

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

Pokud celková hodnota prodaných dílů ponížena o cenu prodaného šrotu a cenu nakoupených vraků ve zvláštním režimu § 90 ZDPH bude za zdaňovací období kladná, uplatní se daň z tohoto rozdílu. Naopak pokud součet ceny nakoupených vraků nepřekročí celkovou hodnotu prodaných dílů a prodaného šrotu, daňová povinnost

bude nulová a tato záporná bilance se přesune do další zdaňovacího období a odečte se od případné kladné bilance v dalším zdaňovacím období.

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

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

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

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

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

Kupní cena dílů pořízených od neplátců:

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

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

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

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

z toho:

základ daně z marže **4.132.314 Kč**

DPH z marže **867.786Kč**

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

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

**a) Metoda bilance v rámci jedné pořízené použité věci**

Základ daně u individuálních dílů bude stanoven ve dvou krocích. Nejprve bude celková pořizovací cena 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 25. 02. 2026****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 vzdělávání<sup>9</sup>, 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

<sup>9</sup> § 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.

#### **Stanovisko GFŘ:**

**K bodu 2.1.1.1.:**

**Souhlas se závěry předkladatele.**

**K bodu 2.1.1.2.:**

**Souhlas se závěry předkladatele.**

**K bodu 2.1.1.3.:**

**Souhlas se závěry předkladatele.**

K bodu 2.1.1.3. uvádíme, že ustanovení § 6 odst. 18 zákona o daních z příjmů bude připravovanou novelou zákona o daních z příjmů s předpokládanou účinností od 1. 1. 2027 zrušeno. Řešená problematika speciálního způsobu stanovení hodnoty nepeněžního příjmu na straně zaměstnance při použití zařízení péče o děti předškolního věku, včetně mateřské školy dle školského zákona, se tak stane bezpředmětnou. Měly by tak být aplikovány obecné principy dle § 6 odst. 3 zákona o daních z příjmů.

Vzhledem k této skutečnosti a při respektování pravidla „v pochybnostech ve prospěch“ volí Generální finanční ředitelství možnost akceptovat oba možné výklady, a to jak v příspěvku navrhovanou možnost krácení nepeněžního příjmu zaměstnance, tj. pro stanovení zdanitelného příjmu využít poměrnou část hodnoty nepeněžního benefitu stanovené dle § 6 odst. 18 zákona o daních z příjmů podle doby používání předškolního zařízení rodinným příslušníkem v daném měsíci, tak i možnost, že nepeněžní příjem nebude krácen v případě nepřítomnosti dítěte.

Takto bude Generální finanční ředitelství metodicky vést i správce daně.

### **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 dodaňována 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.

### **Stanovisko GFR:**

**K bodu 3.2.1.:**

**Souhlas se závěrem předkladatele.**

**K bodu 3.2.2.:**

**Souhlas se závěrem předkladatele.**

**K bodu 3.2.3.:**

**Souhlas se závěrem předkladatele.**

**K bodům 3.2.1., 3.2.2. a 3.2.3. uvádíme souhrnně, že pokud se u zaměstnance jedná o příjem osvobozený od daně, pak se osvobození aplikuje podle § 6 odst. 9 písm. d) bodu 2 ZDP, nikoliv bodu 1.**

**Institut zneužití práva je aplikován vždy při zohlednění všech okolností konkrétního případu. Komentář k jeho (ne)aplikaci v obecné rovině tedy není v principu možný. Přesto si GFŘ dovoluje upozornit, že posunutí splatnosti (nebo úhrady), bude-li hlavním důvodem tohoto posunutí získání daňové výhody v podobě daňové uznatelnosti, může dle názoru GFŘ zneužití práva představovat.**

**Nad rámec projednávaného příspěvku pouze doplňujeme, že v daném případě (při zdanění na straně zaměstnance) nelze aplikovat § 24 odst. 2 písm. j) bod 4 ZDP, neboť v této situaci je pro stanovení daňového režimu na straně zaměstnavatele speciálním ustanovením § 24 odst. 2 písm. zs) bod 2 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 poplatníků<sup>10</sup> („VPP“) podle § 19b zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů („ZDP“) na různé druhy bezúplatných příjmů poskytovanými ze strany svěřenských fondů. Závěry tohoto příspěvku lze vztáhnout na svěřenské fondy a rodinné fundace založené / zřízené dle českých zákonů a na srovnatelné zahraniční struktury (vše dále „SF“). Tento příspěvek se týká výlučně osvobození příjmů u VPP, nikoli u jiných poplatníků.

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

#### **2. Úvod a výchozí situace**

V celém příspěvku vycházíme z předpokladů, že

1. VPP je daňovým rezidentem České republiky;
2. příslušný VPP může mít „úzký“ základ daně z příjmů<sup>11</sup> nebo „široký“ základ daně z příjmů<sup>12</sup>;
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.

---

<sup>10</sup> § 17a ZDP.

<sup>11</sup> Předmětem daně těchto VPP nejsou příjmy (resp. výnosy), u kterých jsou náklady vyšší než příjmy (§ 18a odst. 1 písm. a) ZDP).

<sup>12</sup> Předmětem daně těchto VPP jsou všechny jejich příjmy (resp. výnosy) kromě příjmů z investičních dotací (§ 18a odst. 5 ZDP).

### 3. Otázky

Z výše uvedených důvodů vzniká následující dotaz:

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

### 4. Relevantní legislativa

Níže shrnujeme relevantní ustanovení ZDP

- „Od daně z příjmů právnických osob se osvobozuje bezúplatný příjem
  - o b) poplatníka, který je
    - 1. veřejně prospěšným poplatníkem se sídlem na území České republiky, pokud je nebo bude využit pro účely vymezené v § 15 odst. 1 nebo § 20 odst. 8 nebo jeho kapitálové dovybavení,
    - 2. veřejně prospěšným poplatníkem se sídlem na území jiného členského státu Evropské unie nebo státu tvořícího Evropský hospodářský prostor než České republiky, je-li jeho právní forma, předmět činnosti a způsob využití předmětu bezúplatného nabytí obdobný právní formě, předmětu činnosti a způsobu využití těch poplatníků, jejichž příjmy jsou osvobozeny podle bodu 1,
    - 3. územním samosprávným celkem nebo jím zřízenou příspěvkovou organizací, dobrovolným svazkem obcí, veřejnou výzkumnou institucí nebo veřejnou vysokou školou, mají-li sídlo na území České republiky,
    - 4. právnickou osobou se sídlem na území jiného členského státu Evropské unie nebo státu tvořícího Evropský hospodářský prostor než České republiky, je-li jeho právní forma a předmět činnosti obdobný právní formě a předmětu činnosti poplatníka uvedeného v bodě 3,<sup>13</sup>
- „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.“<sup>14</sup>
- „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.“<sup>15</sup>
- „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.“<sup>16</sup>
- 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

<sup>13</sup> § 19b odst. 2 písm. b) ZDP.

<sup>14</sup> § 19b odst. 3 ZDP.

<sup>15</sup> § 21c odst. 1 ZDP.

<sup>16</sup> § 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 SF<sup>17</sup>.

## 5. Rozbor situace

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

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

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

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

S účinky od 1. 1. 2014 byl zrušen zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, a předměty těchto tří daní byly začleněny (resp. implementovány) do rámce daně z příjmů. V této souvislosti byl do ZDP implementován nový pojem – „*bezúplatný příjem*“. „*Bezúplatný příjem*“ ze své podstaty znamená všechna plnění (peněžní i nepeněžní) bez jakékoli úplaty. „*Úplatou*“ se obecně rozumí jakékoli přímé a adekvátní protiplnění za příslušné právní jednání. Pojem „*bezúplatný příjem*“ tedy zahrnuje např. příjem z titulu darování, příjem z titulu dědění, příjem z titulu plnění ze SF<sup>18</sup>, příjem z titulu majetkového práva<sup>19</sup> a příjem z titulu majetkového prospěchu<sup>20</sup> bez ohledu na skutečnost, zda je takový bezúplatný

<sup>17</sup> Závěr koordinačního výboru č. 572/ 24.03.21 Bezúplatné vydání majetku z rodinné fundace a svěřenského fondu („*KOOV*“).

<sup>18</sup> Bez ohledu na rozdělení pro daňové účely na (i) plnění ze zisku SF; a (ii) plnění z (ostatního) majetku SF.

<sup>19</sup> 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*).

<sup>20</sup> 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 vyžitelné. 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 GFŘ<sup>21</sup>, 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 SF<sup>22</sup> 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*“<sup>23</sup> 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)<sup>24</sup>; nebo
- (ii) osvobození bezúplatného příjmu od DPPO<sup>25</sup>;

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.

<sup>21</sup> Např. viz závěr KOOV, kde GFŘ uvádí: „...*Protože vydání majetku ze svěřenského fondu považujeme za bezúplatný nepeněžní příjem, jsme výše uvedeného názoru.*“

<sup>22</sup> § 21c odst. 1 a 2 ZDP.

<sup>23</sup> § 21c odst. 1 a 2 ZDP.

<sup>24</sup> § 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.

<sup>25</sup> § 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) zisk<sup>26</sup> 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.

---

<sup>26</sup> Nerozdělený zisk minulých let a výsledek hospodaření za rok 2022 po zdanění.

**Stanovisko GFR:**

**Příspěvek navrhujeme dlouhodobě odložit – tedy do doby znovuotevření neprojednávat**

**Odůvodnění:**

**Vzhledem k tomu, že se daná problematika v současnosti koncepčně projednává s Ministerstvem financí za účelem možné legislativní úpravy, Generální finanční ředitelství se k příspěvku v tuto chvíli nebude vyjadřovat. Příspěvek bude znovu otevřen po ukončení těchto diskusí a promítnutí přijatých závěrů do právní úpravy.**

**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 splnutí kryptoaktiv; osvobození se nevztahuje na příjem z úplatného převodu kryptoaktiva, které je nebo bylo zahrnuto do obchodního majetku, a to do 3 let od ukončení činnosti, ze které plyne příjem ze samostatné činnosti; při výměně kryptoaktiva jeho vydavatelem za jiné kryptoaktivum se doba 3 let mezi nabytím a úplatným převodem kryptoaktiva u téhož poplatníka nepřerušuje; osvobození se nevztahuje na příjem, který plyne poplatníkovi z budoucího úplatného převodu kryptoaktiva, uskutečněného v době do 3 let od nabytí, a z budoucího úplatného převodu kryptoaktiva, které je nebo bylo zahrnuto do obchodního majetku, a to do 3 let od ukončení činnosti, ze které plyne*

*příjem ze samostatné činnosti, i když kupní smlouva bude uzavřena až po 3 letech od nabytí nebo po 3 letech od ukončení činnosti, ze které plyne příjem ze samostatné činnosti.“*

V § 4 odstavec 3 zní:

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

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

## **2. Popis problémů**

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

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

#### **Stanovisko GFR:**

*Příspěvek navrhuje odložit – tedy do doby znovuotevření neprojednávat*

#### **Odůvodnění:**

*Vzhledem k tomu, že se daná problematika v současnosti koncepčně projednává se zástupci Komory daňových poradců v rámci pracovní skupiny, Generální finanční ředitelství se k příspěvku v tuto chvíli nebude vyjadřovat. Příspěvek bude znovu otevřen po ukončení těchto diskusí.*

## **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 srovnatelnosti<sup>27</sup>:

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

---

<sup>27</sup> Viz důvodová zpráva k zákonnému opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí (dále jen "zákonné opatření") bod 3:

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

...

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 ZDP<sup>28</sup>.

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 nějž 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“)<sup>29</sup>.

---

<sup>28</sup> 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.“

<sup>29</sup> 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 strukturálně (organizačně) připodobnit svěřenskému fondu“. Podobností struktury zahraničního uspořádání se svěřenským fondem se rozumí organizace správy, povaha spravovaného majetku a práva a povinnosti osob zapojených v rámci právního uspořádání. Dále z důvodové zprávy vyplývá, že vzhledem k tomu, že česká právní úprava účely a cíle svěřenského fondu neomezuje, bude třeba vycházet z (formálního) posouzení, jak dané právní upořádání funguje a co se jeho zřízením sleduje.“

## Fundace

S ohledem na různorodost zahraničních fundačních uspořádání<sup>30</sup> 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.*

---

<sup>30</sup> 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.