

# Bulletin

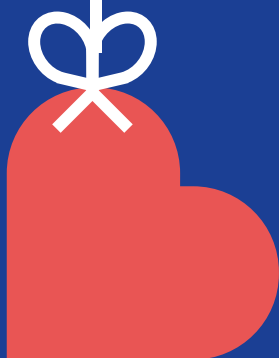


## Komory daňových poradců ČR



4/2023

- TÉMATA VYDÁNÍ: Konsolidační balíček
- ROZHOVOR: doc. Ing. Jana Skálová, Ph.D.
- Konsolidační balíček a jeho dopad na fyzické osoby
- Určení funkční měny a dopady funkční měny do daní
- Další změny v zákoně o účetnictví – zpráva o udržitelnosti a změna definice čistého obratu



PF

2024



Vážené čtenářky, vážení čtenáři,

do rukou, ať již fyzicky nebo v elektronické podobě, se vám dostává letošní poslední vydání Bulletinu Komory daňových poradců ČR. Je mou milou povinností vám jej představit.

Konec listopadu přinesl nejen nadílku sněhovou, ale také tu legislativní. Konsolidační balíček se v posledních týdnech stal hojně celospolečensky diskutovaným tématem. Vyvolal řadu emocí a bouřlivých reakcí. Jeho legislativní vývoj byl dost překotný a zorientovat se v komplexních pozměňovacích návrzích a pozměňovacích návrzích ke komplexním pozměňovacím návrhům nebylo vůbec jednoduché. Poskládat dohromady odůvodnění k nakonec přijaté verzi si nezádá s puzzle o několika tisících dílků. Kromě zlepšení stavu veřejných financí je jeho mottem i zjednodušení daňového systému. Zda se to podaří, ukáže čas, nicméně množství otazníků, které nová pravidla vyvolávají na různých konferencích, nasvědčuje spíše opaku. Pro daňové poradce je konsolidační balíček bezesporu významnou změnou, která si zaslouží patřičnou odbornou pozornost. Právě proto byl zvolen jako hlavní téma tohoto čísla. Články se postupně věnují nejdůležitějším novinkám, které přináší.



Na zahřátí se můžete těšit na tentokrát trochu netradiční rozhovor. Na otázky členů redakční rady Bulletinu odpovídala její vedoucí Jana Skálová. Tak jak je pestré složení redakční rady, jsou pestré i otázky – Janu jsme vyzpovídali o historii Bulletinu, jejím působení na VŠE i novém zákonu o účetnictví. Následuje smršť novinek z konsolidačního balíčku. Rozsáhlý článek silné autorské trojice Matěje Nešlehy, Lenky Novákové a Marty Šťastné představí dopady na zdanění fyzických osob. A nejde zdaleka jen o hojně skloňované benefity, stravování či vánoční večírky. Novinek pro fyzické osoby je tolik, že se ani do jednoho článku nevešly. Matěj Nešleha proto navazuje se samostatným článkem o změnách ve zdaňování cenných papírů a podílů.

Dalším velkým tématem je, dovolím si říct, revoluční změna v podobě možnosti vést účetnictví v jiné měně než českých korunách. Tomu se ze dvou úhlů pohledu věnují články Libora Vaška, Marie Velflové a Michaely Strnadové. Podmínkou vedení účetnictví v jiné měně je, že se jedná o funkční měnu účetní jednotky. Co je funkční měna a jak ji určit, představí první z článků, navazující článek zevrubně probírá dopady funkční měny do daní. U cizích měn ještě na chvíli zůstáváme. S Janou Skálovou představujeme nový (rovněž volitelný) režim vylučování kursových rozdílů. Téměř dekádu po (pro mnohé stále kontroverzním) rozsudku Nejvyššího správního soudu k nerealizovaným kursovým rozdílům se daňovým subjektům znovu otevírá možnost nerealizované kursové rozdíly nezahrnovat do základu daně, dokud nedojde k jejich realizaci. Další článek z pera Petra Linxe nás vrátí z cizoměnových výšin zpátky nohama na zem, přesněji koly na silnici. Do daňových zákonů se po letech v novém hávu vrací cenové limity pro služební automobily, pro jejich zahrnutí do nákladů a pro nárok na odpočet DPH.

Konsolidační maraton uzavírá dvojice článků k dalším změnám v účetnictví od Kláry Lukešové a v oblasti daně z nemovitých věcí od Jany Procházkové. S novinkami v dani z nemovitých věcí se budou poplatníci i jejich daňoví poradci muset popasovat již v lednu, jelikož daňové příznání s termínem na konci ledna bude muset být podáno již podle nových pravidel. Posledním odborným článkem čísla co do pořadí, nicméně rozhodně ne co do zajímavosti a důležitosti, je nadčasový článek soudkyně Barbory Pořízkové ohledně účelu smluv o zamezení dvojímu zdanění.

Podzim bývá tradičně obdobím konferencí a společenských setkání. Těší mě, že jsme se již vrátili k osobním kontaktům, jak dokládá bohatá společenská rubrika. Současně jsme si však dovedli z covidových let před obrazovkami počítačů ponechat variabilitu a řada akcí se koná tzv. hybridně, což umožňuje účast širšímu plénu zájemců.

Milí čtenáři, jménem celé redakční rady bych vám ráda popřála příjemný advent a klidné prožití vánočních svátků. Letos nás nečekají Vánoce s vidinou přelomových novel daňových zákonů a změn DPH sazeb publikovaných těsně před Silvestrem. Doufám proto, že si je užijete k vaší plné spokojenosti a do nového roku vstoupíte s úsměvem na rtech.

S přáním krásného adventu a všeho nejlepšího do nového roku ■

**JUDr. Jana Fuksová, LL.M.,**

daňový poradce č. 5029, KPMG Legal s. r. o., advokátní kancelář

# Obsah

## ■ Úvodník

JUDr. Jana Fuksová, LL.M. .... 1

## ■ Rozhovor

Rozhovor s doc. Ing. Janou Skálovou, Ph.D. .... 3

## ■ Konsolidační balíček

Konsolidační balíček a jeho dopad na fyzické osoby  
(Ing. Matěj Nešleha, Ing. Lenka Nováková, MBA,  
Bc. Marta Šťastná) ..... 7

Příjmy z prodeje cenných papírů a obchodních podílů  
optikou „konsolidačního balíčku“  
(Ing. Matěj Nešleha) ..... 18

Určení funkční měny  
(Ing. Libor Vašek, Ph.D.) ..... 22

Dopady funkční měny do daní  
(Ing. Marie Velflová, Ing. Michaela Strnadová) ..... 26

Režim vylučování nerealizovaných kursových rozdílů  
(doc. Ing. Jana Skálová, Ph.D., JUDr. Jana Fuksová, LL.M.) ..... 32

Osobní automobily a daně  
(Ing. Petr Linx) ..... 40

Další změny v zákoně o účetnictví –  
zpráva o udržitelnosti a změna definice čistého obrátu  
(Ing. Klára Lukešová) ..... 46

Daň z nemovitých věcí pro rok 2024 ve světle  
konsolidačního balíčku (Ing. Jana Procházková) ..... 48

## ■ Ostatní

Účel smluv o zamezení dvojího zdanění  
(JUDr. Barbara Pořízková) ..... 55

## ■ Ze života KDP ČR

Společný seminář KDP ČR, NSS a MF ČR ..... 62

Konference Web & sociální sítě ..... 63

Konference Nový zákon o účetnictví z první ruky ..... 63

Prezenčně i online stream z hotelu Olšanka v Praze ..... 64

Nymburk s lektory – daňovými poradci ..... 64

Setkání s osobností – Miroslavem Singerem ..... 65

Seminář NÚR ..... 66

Slavnostní předávání osvědčení novým  
daňovým poradcům ..... 67

7. ročník běhu Komory daňových poradců ČR ..... 70

Valná hromada KDP ČR ..... 72



### Tištěný čtvrtletník

**Komora daňových poradců České republiky**

Kozí 4, 602 00 Brno, tel.: +420 542 422 311

IČO: 44995059

[moje.kdpcr.cz](http://moje.kdpcr.cz)

[www.kdpcr.cz](http://www.kdpcr.cz)

e-mail: [kdp@kdpcr.cz](mailto:kdp@kdpcr.cz)

Vydávání povoleno Ministerstvem kultury ČR

pod číslem E 22060

ISSN 1211-9946

Toto číslo vyšlo **15. 12. 2023**,

Datum předání do tisku: **8. 12. 2023**.

Tisk: **IMPAX**, spol. s r. o.

Ilustrační fotografie:

Shutterstock.com a Pixabay.com.

### Čtvrtletník řídí redakční rada ve složení:

Ing. Michal Dvořák, JUDr. Jana Fuksová, LL.M., doc. JUDr. Bohumil Havel, Ph.D., Ing. Jiří Kostohryz, LL.M., Mgr. Lenka Krupičková, Ing. Mgr. Vít Křivánek, Ing. et Ing. Jáchym Lukeš, Ph.D., Ing. Josef Nešleha, JUDr. Mgr. Petra Nováková, Ph.D., Ing. Jiří Pospíšil, Ph.D., doc. Ing. Jana Skálová, Ph.D. – vedoucí redakční rady, doc. Ing. Jana Tepperová, Ph.D., Ing. Marie Velflová, MVDr. Milan Vodička, Ing. Hana Zídková, Ph.D.

Články procházejí recenzním řízením. Články obsahují názory autorů, které se nemusí shodovat se stanovisky KDP ČR.

**Udělení souhlasu:** Autor poskytnutím rukopisu dává redakci souhlas s rozmnožováním, rozšiřováním a sdělováním příspěvku na webových stránkách KDP ČR, v právních informačních systémech a na internetových portálech spolupracujících s KDP ČR.

Objednávky inzerce na [inzerce@impax.cz](mailto:inzerce@impax.cz), tel. +420 606 404 953, mediakit a další informace na [www.impax.cz](http://www.impax.cz).

# Rozhovor s doc. Ing. Janou Skálovou, Ph.D.

Otázky pokládali členové redakční rady Bulletinu KDP ČR.

## Bulletin se vydává hned od vzniku KDP ČR?

Od svého vzniku Komora vydávala tištěný Bulletin, který obsahoval odborné články, informace z dění uvnitř Komory a také závěry Koordinačních výborů. Pokud si dobře pamatuji, právě kvůli nim byl Bulletin ceněným a vyhledávaným periodikem. Po určité době však zvítězila myšlenka vydávání jeho elektronické podoby s následným tiskem po čtvrtletích. To se však neosvědčilo, a tak byla v roce 2013 provedena změna na současnou situaci. Komora začala vydávat e-Bulletin, jehož cílem je rychlá informace o novinkách, zajímavostech a o dění v Komoře či v daňovém světě. Odborné články v e-Bulletinu mají přinášet základní informaci o rozebíraném tématu, nejsou recenzovány. Tyto články obstarává profesionální redakce a redakční rada dostává e-Bulletin jen k rychlému náhledu. Od poloviny roku 2013 začala vydávat Komora tištěný čtvrtletní Bulletin, jehož obsah je navrhován a zajišťován redakční radou. První dvě vydání v roce 2013 a první v roce 2014 měla jako nosné téma rekodifikaci občanského a obchodního práva, což samozřejmě všichni čtenáři mohou dodnes najít na webu Komory. Témata redakční rada navrhuje vždy s dosti velkým předstihem, aby bylo možné zajistit kvalitní autory. Články zde publikované si kladou za cíl, aby byly rozsáhlým rozбором problematiky, který bude nadčasový, a čtenáři se k nim mohou řadu let vracet, pokud budou tuto problematiku řešit a potřebovat např. argumentaci ve sporu s finanční správou. Poměrně hodně článků také propojuje tematiku daňovou s účetní nebo s právním posouzením zkoumané problematiky.

## Jak dlouho se už Bulletinu věnuješ?

Práci v redakční radě Bulletinu se věnuji od jejího založení v roce 2013, jsem podepsaná u úvodníků u většiny čísel týkajících se účetnictví, obchodního práva a přeměn korporací. Jsem moc ráda, že si Bulletin udržuje vysokou odbornou úroveň, a mám velkou radost z rozšíření redakční rady. Máme dost mladých členů redakční rady, ve které vkládám velké naděje. Už teď vidím, jak velkým přínosem jsou, jak svižně a dobře běží recenzní řízení k článkům a kolik nových nápadů přinášejí.

## Je nějaký autor článků pro Bulletin, na kterého nejraději vzpomínáš?

Mám několik oblíbených autorů, se kterými mohu naštěstí pořád komunikovat a články od nich pro náš Bulletin získávat. Jako prv-



ního bych uvedla autora významných právních textů, pana Petra Čecha. Jeho články patří k těm, které mají pro naši profesi velký význam a mnohaleté využití. Dodnes mohou daňoví poradci vycházet z jeho článku vydaného v č. 3/2016 věnovaného pohledávkám s názvem Promlčení pohledávky v novém občanském právu. Mezi jeho nejnovější články v Bulletinu patří text k judikátům Nejvyššího soudu týkajícím se výplaty vlastního kapitálu (vydáno v č. 3/2022). Rozbor těchto kauz je velmi poučný pro náš běžný podnikatelský život, např. pro rozvod manželství společníka společnosti s ručením omezeným, pro určení, kdy vzniká právo na podíl na zisku z kapitálové korporace, nebo jaké nepříjemné překvapení od společnosti může čekat na jediného akcionáře po prodeji všech akcií této akciové společnosti.

Mezi mé další oblíbené autory patří kolegové daňoví poradci, ale ty nemohu vyjmenovávat, byl by to moc dlouhý seznam.

### **Kde vidíš budoucnost Bulletinu Komory daňových poradců řekněme za 3 až 5 let?**

Jsem spokojená se současným nastavením Bulletinu jako vysoce odborného periodika pro daňovou praxi. Jeho široký záběr, volná dostupnost na webu KDP a garance odbornosti redakční radou mi přináší pocit z dobře konané práce pro daňovou veřejnost. V současnosti elektronická dostupnost a tištěná forma pro zájemce je také dobrou kombinací. Takže vidím budoucnost v tom, aby se nám podařilo vydržet v nastoupené cestě. Jsme také vzorem pro Komoru auditorů ČR, která od roku 2024 přechází na podobný formát časopisů pro své členy. Pro auditory bude od roku 2024 vydáván měsíční elektronický zpravodaj a čtvrtletně tištěné číslo s názvem Auditing, zaměřené na vybrané téma, připravené redakční radou.

### **Věříš tomu, že nový zákon o účetnictví bude skutečně platný a účinný od 1. 1. 2025? Co by podle Tebe přinesl pozitivního? Budou s ním spojena i nějaká negativa?**

Věřím tomu, že bude nový zákon o účetnictví platný od 1. 1. 2025. Tento termín je v oficiálních materiálech Ministerstva financí, v plánu legislativních prací a nikdo ho zatím nezpochybnil. Již řadu let pracuje několik odborných skupin na Ministerstvu financí, které dávaly dohromady odborné oblasti, jež má nový zákon o účetnictví řešit. Zákon je psán jako moderní norma, obsahující moderní přístup k účetnictví jako k nástroji, který má poskytovat informace pro rozhodování všem uživatelům těchto informací. Musíme si uvědomit, že současně platný zákon o účetnictví byl psán v roce 1990, kdy jeho autoři nemohli tušit, kam až pokročí ekonomický vývoj světa. Takže se nelze divit, že jazyk současného zákona o účetnictví i jeho koncepce je zastaralá, současný zákon je souborem příkazů, zákazů a postupů bez koncepčního rámce. Tak jako vznikla potřeba přijmout nový občanský zákoník a nový zákon o obchodních korporacích, tak do této fáze došlo i účetnictví. Původní porevoluční úprava účetnictví již nevyhovuje současným ekonomickým podmínkám a nutně potřebujeme nový zákon, který bude reagovat na současný rozvoj všech oblastí podnikání, komunikace a účetní vědy.

Nový zákon o účetnictví potřebujeme, protože nám přinese posun regulace od účtování k účetnictví, tedy k vykazování prostřednictvím účetní závěrky jako zdroje informací pro uživatele. Bude obsahovat koncepční rámec, který bude definovat obecné pojmy, a tyto nadčasové definice a požadavky umožní najít správné řešení konkrétně neupravených situací.

A jaká máme čekat negativa? Já vlastně žádná nevidím, přestože můžeme mluvit o účetní reformě. Pro malé účetní jednotky se v podstatě nic nezmění. Účty budou mít pořád stranu Má dáti a Dal, pořád bude účetní závěrku tvořit rozvaha, výkaz zisků a ztrát a příloha a hlavním cílem mikro a malých účetních jedno-

tek bude vše správně zaúčtovat, aby byl správně vykázán základ pro daň z příjmů. Možná si budou muset zvyknout na nějakou novou terminologii, ale to je otázka času.

Střední a velké účetní jednotky se musí připravit na krok ke kvalitativně vyššímu standardu účetnictví. Bude potřeba se naučit řadu nových účetních metod. Nepochybně musí počítat s výdaji na školení zaměstnanců a na úpravu softwaru. Tyto účetní metody vycházejí z mezinárodních standardů účetního výkaznictví, takže je často tyto účetní jednotky znají a používají, pokud poskytují výstupy svého účetnictví do zahraničí svým mateřským společnostem např. pro sestavení konsolidované účetní závěrky.

### **Které oblasti tzv. „konsolidačního balíčku“ považuješ z pohledu Tvé specializace za nejzajímavější? Je nějaká oblast, kterou bys ráda přidala, nebo naopak ubrala?**

Z pohledu mé specializace považuji za zajímavé ustanovení o omezení osvobození příjmů z prodeje akcií a podílů, pokud příjem přesahuje 40 mil. Kč. Nová právní úprava připouští stanovení výdaje ve výši znaleckého ocenění prodávaných podílů a akcií. Je to podle mého názoru nesystémové a bude to činit v budoucnu problémy. Je velký rozdíl mezi prokázanou nabývací cenou a cenou stanovenou znalecky. Jsem zvědavá, zda bude mít finanční správa zdroje a odborníky na to, aby zkontrolovali znalecky stanovené hodnoty podílů a akcií k datu 31. 12. 2024. Uvidíme, zda tato právní úprava přežije více let.

Z konsolidačního balíčku bych ráda ubrala limitaci pořizovací ceny osobních automobilů. Podle mého názoru je to spousta paragrafů, spousta času na přednáškách a spousta popsaného papíru odbornými články s malým efektem do státního rozpočtu. Obávám se, že je to pracné řešení, ve kterém bude dělat praxe hodně chyb.

### **Veřejnosti jsi známá především jako lektorka témat spojených s přeměnami obchodních společností a obecně s účetnictvím a daněmi ve spojení s právem obchodních korporací. Co Tě přivedlo právě k těmto tématům?**

V této otázce nemohu odpovídat na to co, ale spíše kdo. V roce 1999 si mne vybral pan profesor Jan Dědič jako spoluautorku knihy *Společnost s ručením omezeným – z právního a účetního pohledu*. Tím byla zahájena moje cesta propojování účetnictví s obchodním právem. Postupně jsem k tomu přidala také problematiku přeměn obchodních korporací, které byly od roku 2001 upraveny v obchodním zákoníku. Spojení daně z příjmů s účetnictvím a obchodním právem považuji za mimořádně zajímavou oblast. Jsem toho názoru, že abychom mohli správně účtovat (tedy zobrazit věrný obraz skutečnosti do účetnictví), musíme poznat právní podstatu jevu a přidání daňových souvislostí je už jen přirozeným dokončením.

Přeměny korporací jsou mou oblíbenou oblastí z toho důvodu, že jsem se jim mohla věnovat i ve svém doktorském studiu

na Vysoké škole ekonomické v Praze. V letech 2008 až 2010 jsme provedli výzkum účetních a daňových souvislostí přeshraničních fúzí v různých státech Evropské unie, a jaké bylo naše překvapení! Obchodní právo bylo v členských státech harmonizováno dle směrnice, ale účetní úprava byla nekompatibilní. Nešlo tak v podstatě z účetního pohledu udělat přeshraniční fúzi s našimi nejbližšími sousedy, jako bylo Polsko, Maďarsko, Rumunsko. Tyto státy totiž neznají pojem rozhodný den pro účetní účinky oddělený od právních účinků přeměny. Výsledky výzkumu přijalo Ministerstvo spravedlnosti a přihlédlo k nim v novele zákona o přeměnách od 1. 1. 2012. Od tohoto data je tedy možnost zvolit rozhodný den tak, že buď předchází přípravě fúze a sestavení projektu, nebo je až za všemi těmito kroky a je spojen s právními účinky fúze. Od tohoto roku počet přeshraničních fúzí realizovaných českými korporacemi pořád narůstá. A právě spojení právních a účetních účinků u přeshraničních fúzí je masivně využíváno. Tento úspěch realizovaného výzkumu přeshraničních fúzí promítnutého do změny zákona o přeměnách jsem mohla zúročit v habilitační přednášce, po které jsem získala v roce 2020 na VŠE v Praze titul docent. Takže přeměny patří k mým srdcovým tématům a hodně o nich přednáším.

**Dlouhodobě působíš jako vyučující na FFÚ VŠE. Pozoruješ nějaký vývoj v oblasti výuky studentů? Usiluje fakulta o to vzdělávat studenty pro praxi a vyučovat „byznysově“, nebo je její ambicí vzdělávat studenty více akademicky a teoreticky?**

Fakulta financí a účetnictví VŠE v Praze zcela jistě usiluje o to, aby připravovala studenty bakalářského a magisterského studia na reálný život v praxi. Příkladem toho je uznávání zkoušek složených na Fakultě financí a účetnictví pro získání auditorské licence u Komory auditorů ČR nebo titulu ACCA. Ze své praxe mohu říci, že učím na magisterském stupni dva volitelné předměty, které si studenti často zapisují, pokud chtějí jít na zkoušky na daňové poradce. Jedná se o předmět s výmluvným názvem „Daně v účetnictví“ a druhý je pak „Účtování a zdaňování cenných papírů“. Dalším signálem jsou často dotazy studentů, kteří již v průběhu magisterského studia pracují v účtárnách a poradenských společnostech. Studenti mi tak na přednáškách kladou dotazy, které svědčí o jejich vysokém odborném zájmu a dobrém uplatnění v praxi.

Vývoj v oblasti výuky studentů směrem k moderním metodám nastal nuceně v covidovém období, kdy všichni vyučující museli začít využívat moderní technologie pro online výuku. Tyto získané znalosti a dovednosti využívá řada kolegů i nadále a samozřejmě je dále rozvíjí. Pokud se tedy učitel naučí používat velké databáze testových otázek pro online testy, pak už se k písemkám na papír ručně opravovaným nechce vracet.

Bohužel toto praktické zaměření neplatí pro doktorské studium. Od roku 2010, kdy jsem získala titul Ph.D., do současnosti se dramaticky změnila pravidla a obsah tohoto studia. V současnosti jsou vysoké požadavky na publikační výstupy studentů



doktorského studia, takže studium je zaměřeno hodně vědecky a akademicky. Požadavky na publikace článků ve vědeckých časopisech jsou v současnosti tou překážkou, která vede k předčasnému ukončení a odchodu nadějných studentů z doktorského programu.

**V návaznosti na předchozí otázku, má být vysokoškolský učitel akademik/vědec nebo člověk z praxe?**

Domnívám se, že vysokoškolský učitel musí kombinovat obě role. Je skvělé mít znalosti a zkušenosti z praxe, to mohu potvrdit. Mezi dovednosti učitele však také patří příprava materiálů pro výuku, a to už musíte sahat do akademických dovedností. Tedy nastudovat zvolenou odbornou oblast, sledovat její vývoj či k jejímu vývoji přispět, umět v této specializaci hledat výzkumná témata, která mohou být zpracována jako diplomové práce studenty, nacházet odpovědi na otázky, které mohou prospět pro další vývoj učené oblasti. Pro získání titulu docent pak musíte být i vědec, tedy musíte mít prokazatelné zapojení do vědeckých grantů jako řešitel nebo spoluřešitel a musíte mít za sebou několik publikovaných článků ve vědeckých časopisech.

**Máš dlouholeté zkušenosti v poradenství, a to nejen v oblasti daní, ale i auditu a účetnictví. Věnuješ se i akademické**

### činnosti a práci pro stavovskou organizaci. Nenapadlo Tě někdy ty bohaté profesní zkušenosti uplatnit i „na druhé straně“? Pracovat pro stát a ovlivňovat chod věcí z pozice moci výkonné?

Ano, napadlo mě to, ale už dávno, někdy kolem roku 2007. To bylo období, kdy jsem měla pocit, že jsem v poradenství „vyhořela“, považovala jsem daňové poradenství za velmi rizikové a přestala mě bavit práce pro klienty. Zvažovala jsem odchod z poradenství a hledala jsem, co bych mohla dělat jiného. Bohužel jsem nenašla odvahu k přechodu do finanční správy ani k tomu, abych si pořídila farmu u lesa.

Z tohoto období hledání a váhání mne vyvedl nástup do doktorského studia na Vysoké škole ekonomické. To mě začalo velmi bavit a zvládla jsem ho za tři roky. Kolegové si ze mne občas dělají legraci, že jsem pochodující reklama na doktorské studium v pokročilém věku. Po mně totiž na stejné pracoviště nastoupilo několik kolegů z pozic partnerů v poradenských firmách, zdárně ho zvládli a ve spolupráci s katedrou nadále pokračují.

Pro finanční správu ale velmi často přednáším, zejména právě témata jako účetní a daňové souvislosti přeměn nebo vazbu účetnictví a základu daně z příjmů právnických osob.

### Kdyby se Tě student VŠE zeptal, jaké oblasti daňového práva se má věnovat, kterou daň, resp. oblast, bys mu doporučila?

Na tuto otázku nemám jednoznačnou odpověď. Často se studenty probírám možnosti, které jim nabízí praxe, a jejich další směřování v kariéře. Pro každého je lákavé něco jiného. Možná bych nejprve u tazatele zjišťovala, zda chce být mezinárodním odborníkem, pracovat v zahraničí nebo plánuje žít v české kotlině. Pokud ho láká mezinárodní svět, pak bych spíše doporučovala, aby se zaměřil na daň z přidané hodnoty nebo transfer pricing. Pokud si je jist svým setrváním v Čechách, pak účetnictví a daň z příjmů právnických osob je výhodná kombinace. Jako daňový poradce s touto specializací může pracovat ve velké korporaci, stejně jako mít svou vlastní kancelář v Příbrami, to je moje rodné město.

### Jak vypadá Tvůj běžný pracovní týden?

Většinu času v pondělí a úterý věnuji práci pro KDP nebo pro skupinu TPA. Pondělí bývá často dnem jednání prezidia KDP. Ve skupině TPA se zabývám vzděláváním zaměstnanců, přípravou Newsletteru pro klienty nebo konzultacemi pro kolegy, probíráme témata, která přinesli od klientů.

Ve středu a ve čtvrtek pravidelně učím na VŠE v Praze. Tyto dny jsou klidné, protože podle pevného rozvrhu vím, kdy a co budu přednášet a komu. Baví mne příprava na tyto hodiny, vymyšlení nových příkladů a testových otázek, abych se nenučila já ani studenti. Ráda zapojuji online testy do výuky, používám hodně Slido. Nově jsme také na fakultě začali používat Moodle pro přípravu předmětů. Zde na jednom místě mají studenti všech-



ny materiály k vyučovanému předmětu, mají zde cvičné testy, odkazy na podcasty, videa, odborné články. Hodně odkazují i na články v našem Bulletinu. Je to skvělý studijní materiál pro ty zapálené studenty, kteří se chtějí vydat na cestu daňového poradenství.

### Jak nejráději relaxuješ?

Moje relaxace je venku na procházkách se psem. Mám fenku malého kontinentálního španěla, tedy papillona. Jmenuje se Xara. Její koupě před pěti lety byla výborným rozhodnutím. Už jsme spolu nachodily stovky kilometrů pro Šumavě i jinde. ■

### doc. Ing. Jana Skálová, Ph.D.

Jana Skálová vystudovala Vysokou školu ekonomickou v Praze. Je daňovou poradkyní a auditorkou, partnerkou ve společnosti TPA Group. Jako docentka působí na Fakultě financí a účetnictví Vysoké školy ekonomické v Praze. Je dlouholetou členkou Prezidia KDP ČR garantující zkoušky na daňové poradce, působí také jako zkušební komisař KDP ČR. Je vedoucí redakční rady Bulletinu KDP ČR. Je autorkou nebo spoluautorkou řady knih a učebnic, publikuje v českých odborných časopisech. Veřejnosti je známa také jako přednášející účetnictví a daň z příjmů právnických osob a návaznost těchto oblastí na obchodní právo.

# Konsolidační balíček a jeho dopad na fyzické osoby

Konsolidační balíček (sněmovní tisk č. 488 a později senátní tisk č. 161) přináší mnohé změny do našeho daňového systému, dotčeny budou snad všechny daňové zákony. V době redakční uzávěrky tohoto příspěvku ještě není zákon vyhlášen ve Sbírce zákonů, proto budeme dále hovořit o „konsolidačním balíčku“ nebo jen o „novele“. Nejvýznamnější změny se nepochybně týkají zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“ nebo „ZDP“), přičemž v rámci tohoto příspěvku vás seznámíme pouze se změnami, které se týkají daně z příjmů fyzických osob.



**Ing. Matěj Nešleha,**  
daňový poradce č. 5045,  
KODAP Jihlava, s. r. o.,  
člen Prezidia Komory  
daňových poradců ČR



**Ing. Lenka Nováková, MBA,**  
daňový poradce č. 4991,  
KPMG Česká republika, s. r. o.



**Bc. Marta Šťastná,**  
Daňový poradce č. 3167,  
Bohemian tax & accounting  
s. r. o.

Autorský kolektiv rozdělil tento příspěvek do tří samostatných částí, v první části vás seznámíme se změnami, které novela přinesla na poli zaměstnaneckých benefitů, samostatně budou

v rámci druhé části komentovány změny, které se týkají stravování zaměstnanců, poslední část je pak věnována ostatním změnám, které se týkají daně z příjmů fyzických osob, s výjimkou změn příjmů z prodeje cenných papírů a obchodních podílů, neboť ty jsou komentovány v rámci samostatného příspěvku tohoto Bulletinu.

## Část první – zaměstnanecké benefity

### Komu zvoní hrana – „volnočasové“ zaměstnanecké benefity

Konsolidační balíček zahrnuje celou řadu změn, které jsou zcela jistě kontroverzní a stále předmětem řady diskusí, a to nejen v médiích. Jednou z těchto změn je právě i omezení možnosti osvobození od daně z příjmů ze závislé činnosti volnočasových zaměstnaneckých<sup>1</sup> benefitů upravených v § 6 odst. 9 písm. d) ZDP, které může zaměstnavatel zaměstnancům, popř. jejich rodinným příslušníkům, poskytovat.

Jedná se zejména o možnost pořízení zboží nebo služeb zdravotního, léčebného, hygienického a obdobného charakteru od zdravotnických zařízení, pořízení zdravotnických prostředků na lékařský předpis (např. brýle z optiky), použití vzdělávacích nebo rekreačních zařízení, použití zařízení péče o děti předškolního věku včetně mateřské školy podle školského zákona, knihovny zaměstnavatele, tělovýchovných a sportovních zařízení, poskytnutí příspěvku na kulturní nebo sportovní akce nebo příspěvku na tištěné knihy, včetně obrázkových knih pro děti, ve kterých reklama nepřesahuje 50 % jejich celkové plochy. Ve znění zákona o daních z příjmů do 31. 12. 2023 jsou výše uvedena plnění bez jakéhokoliv omezení rozsahu, v jakém mohou být poskytována, osvobozena, kromě rekreací a zájezdů, kde je stanoven maximální limit osvobození na straně zaměstnance ve výši 20 000 Kč za zdaňovací období (tj. za kalendářní rok). Proto, aby výše uve-

<sup>1</sup> Zaměstnancem pro účely tohoto příspěvku rozumíme poplatníka, který má příjmy ze závislé činnosti (§ 6 odst. 2 ZDP). Zaměstnavatelem rozumíme osobu, která vyplácí příjmy ze závislé činnosti dle § 6 ZDP.

dená plnění byla od daně z příjmů ze závislé činnosti osvobozena, je nezbytné, aby byla poskytnuta v nepeněžitě podobě, ze zisku (příjmu) po zdanění nebo na vrub nedaňových výdajů (tj. výdajů, které nejsou výdaji na dosažení, zajištění a udržení příjmů).

Otázka, kdy je naplněna podmínka nepeněžitě formy, byla otevřena v rámci Koordinačního výboru č. 515/24.01.18 – Problematika příspěvku zaměstnavatele na tištěné knihy ze dne 24. 1. 2018.

V rámci příspěvku bylo uzavřeno, že pokud zaměstnavatel poskytne zaměstnanci poukázky (ať již v listinné, či elektronické podobě), které bude možné v příslušných knihkupectvích vyměnit za tištěné knihy, jedná se v tomto případě o nepeněžitě plnění zaměstnanci ze strany zaměstnavatele. Dále bylo potvrzeno se zástupci finanční správy, že forma nepeněžitě plnění bude splněna i v případě, kdy zaměstnavatel zajistí u prodejce knih pro zaměstnance možnost výběru knih s tím, že faktura za tyto knihy bude vystavena prodejcem knih přímo zaměstnavateli. Za nepeněžitě plnění bude považováno i to, když zaměstnavatel poskytne zaměstnanci přímo tištěné knihy, obdobně jako je dnes obvyklé poskytování např. vitamínů zaměstnavatelem (tj. zaměstnavatel nakoupí knihy, resp. vitamíny, a poskytne je zaměstnanci). Pokud by se však jednalo o hotovostní nákup knih přímo zaměstnancem a zaměstnavatel by mu tento nákup následně proplatil na základě předloženého paragonu, pak by se již o nepeněžitě plnění nejednalo. V tomto případě by se jednalo o peněžitý příspěvek, který by jako takový nemohl být od daně z příjmů fyzických osob osvobozen.

Následně byly výše uvedené závěry potvrzeny i Nejvyšším správním soudem (dále jen „NSS“) v rozhodnutí ze dne 15. 11. 2022, čj. 7 Ads 31/2021-28. Je zajímavé, že tento spor vznikl na základě doměření pojistného na sociální zabezpečení Českou správou sociálního zabezpečení (dále jen „ČSSZ“). Překvapivé je, že ČSSZ je zpravidla tou, která iniciuje tyto spory, a to i v situacích, kdy se jedná o nízké doměrky pojistného, jako tomu bylo v daném případě. Bohužel, nebo možná bohudík, finanční úřady stále v těchto aktivitách pokulhávají.

Jak již bylo zmíněno výše, předmětem sporu byla otázka, zda příspěvek na dovolenou poskytnutý zaměstnanci v penězích na pokrytí jeho výdajů prokazatelně vynaložených za tímto účelem je osvobozen od daně z příjmů ze závislé činnosti dle § 6 odst. 9 písm. d) ZDP jakožto nepeněžitě plnění, a tím také mimo předmět odvodu pojistného na sociální zabezpečení.

NSS judikoval, že příspěvek na dovolenou vyplacený zaměstnanci na jeho účet nenaplnuje podmínku nepeněžitě příjmu nezbytnou pro osvobození daného příjmu dle § 6 odst. 9 písm. d) ZDP, a proto podléhá odvodům pojistného na sociální zabezpečení.

*„Za nepeněžitě plnění lze v tomto smyslu považovat ta, kdy zaměstnavatel hradí peněžní částku osobě odlišné od zaměstnance a jeho rodinného příslušníka (pokud není poskytovatelem rekreačního zařízení přímo zaměstnavatel), a tato osoba poskytne těmto osobám určitou výhodu či službu (a to jak do budoucna, tak za určitých okolností i zpětně). Jedině tak lze dosáhnout toho, že „zaměst-*

*navatel poskytne rekreaci“ – zaměstnavatel poskytne nebo zařídí již hotovou službu, kterou je rekreace nebo zájezd.“*

Dle NSS „podstatou nepeněžitě plnění je kromě omezeného účelu, na který je poskytováno, i právě ona forma, ve které je poskytnuto. Z povahy věci je za nepeněžitě plnění třeba považovat takové plnění, které není poskytováno v penězích, resp. není ani směnitelné za peníze či jiné obdobné prostředky či plnění. Pokud ZDP pracuje v § 6 odst. 9 písm. h) s pojmem „peněžitě plnění“ v souvislosti s přímou platbou za výstrojí a proviantní náležitosti poskytované příslušníkům ozbrojených sil, lze dovodit, že zákon předpokládá, že zaměstnavatel poskytne zaměstnanci finanční obnos, přičemž tento příspěvek je od daně osvobozen, ačkoliv se jedná o platbu zaměstnavatele přímo na účet zaměstnance. Pokud naopak v § 6 odst. 9 písm. d) téhož zákona používá pojem „nepeněžitě plnění“, nelze pod tento pojem podřadit naprosto totožnou formu poskytnutí příspěvku.“

NSS navíc uvedl, že se ztotožňuje i s tím závěrem, že není vhodné podpůrně užít § 6 odst. 7 písm. c) ZDP. Toto ustanovení „hovoří o částkách přijatých zaměstnancem zálohově od zaměstnavatele, aby je jménem zaměstnavatele vydal, nebo částkách náhrad za prokázané výdaje ze strany zaměstnance, které jsou ve prospěch zaměstnavatele (jako by je vynaložil sám zaměstnavatel), z nichž nemá žádný prospěch“.

V aplikaci tohoto ustanovení dle NSS brání to, že „na jedné straně stojí poskytnutí zaměstnaneckého benefitu osvobozeného od daně podle § 6 odst. 9 písm. d) ZDP oproti druhé straně, která podle § 6 odst. 7 písm. c) téhož zákona není považována za příjem ze závislé činnosti, neboť se jedná o částku poskytnutou zaměstnanci zaměstnavatelem, aby jeho jménem uhradil zboží či službu přímo nebo nepřímo související s jeho činností. Účel poskytnutí finančních částek podle odst. 7 je tak zcela odlišný od účelu poskytnutí plnění dle odst. 9.“

Pokud se vrátíme zpět ke konsolidačnímu balíčku, je pravda, že když si nalijeme čistého vína, mohlo být i „hůř“, pokud by byl přijat prvotní návrh konsolidačního balíčku, který poskytování volnočasových benefitů zamýšlel zcela zrušit bez náhrady. Jak se však dalo čekat s ohledem na značný lobbying, který započal okamžikem zveřejnění daného záměru, tato snaha neměla dlouhého trvání a byl hledán „politický kompromis“.

Politický kompromis nalezen byl, a proto byl v rámci druhého čtení v Poslanecké sněmovně načten pozměňovací návrh, který zněl následovně:

*„V § 6 odst. 9 písm. d) úvodní části ustanovení se za slovo „příjmů,“ vkládají slova „v úhrnu do výše poloviny průměrné mzdy za zdaňovací období“.*

*V § 6 odst. 9 písm. d) bodě 1. se část věty za středníkem včetně středníku zrušuje.“*

Pokud by takto načtená změna § 6 odst. 9 písm. d) ZDP byla ponechána, došlo by nejen k omezení rozsahu, v jakém bude možné volnočasové benefity poskytovat, ale i k věcné změně, což zřej-

mě nebylo záměrem zákonodárce s ohledem na znění důvodové zprávy (viz níže). Jelikož pozměňovací návrh, který byl načten, v podstatě představoval zcela nový konsolidační balíček, byla daná situace velmi nepřehledná a dalo se očekávat, že se něco přehledně. Smazání věty za středníkem představovalo zrušení osvobození při poskytnutí rekreace a zájezdu. Poskytnutí zájezdu a rekreace by tak vždy představovalo zdanitelné plnění na straně zaměstnance bez možnosti osvobodit hodnotu rekreace/zájezdu do poloviny průměrné mzdy za zdaňovací období.

## Důvodová zpráva k pozměňovacímu návrhu konsolidačního balíčku

*„Na základě pozměňovacího návrhu se do zákona o daních z příjmů navrácí osvobození zaměstnaneckých benefitů podle § 6 odst. 9 písm. d), jehož vypuštění bez náhrady bylo navrhováno v původní podobě vládního návrhu zákona, neboť poskytování vymezených nepeněžních plnění z taxativně vymezených zdrojů má sociální charakter. Tato plnění jsou poskytována nad rámec mzdových nebo platových nároků a představují určitou formu benefitu v podobě péče o zaměstnance za účelem jejich motivace. Udrží pozitivní vztah zaměstnance k zaměstnavateli a podporují duševní a fyzické zdraví zaměstnanců, potažmo i jejich rodinných příslušníků. Osvobození příslušných nepeněžitých příjmů na straně zaměstnance se však nově navrhuje omezit zavedením celkového ročního limitu ve výši poloviny průměrné mzdy, kterou se podle § 21g odst. 2 ZDP pro účely zákona o daních z příjmů rozumí průměrná mzda stanovená podle zákona upravujícího pojistné na sociální zabezpečení.“*

*Celkový roční limit daňového osvobození na veškerá nepeněžní plnění definovaná v § 6 odst. 9 písm. d) ZDP včetně příspěvku na rekreaci a zájezd by tak pro rok 2023 představoval částku 20 162 Kč. Úhrnný limit, do jehož výše budou nepeněžitá plnění podle § 6 odst. 9 písm. d) osvobozena, se posuzuje ve vztahu ke každému zaměstnavateli zvlášť, tj. pokud jsou zaměstnanci poskytována tato nepeněžitá plnění více zaměstnavateli současně v jednom zdaňovacím období, limit pro osvobození těchto plnění od daně z příjmů zaměstnance bude posuzován u každého zaměstnavatele samostatně, a nikoliv v souhrnu. Na straně zaměstnavatele bude rovněž podstatné, zda byl stanovený limit překročen pouze ve vztahu k danému zaměstnanci bez ohledu na to, zda a případně jaké benefity a v jaké výši jsou tomuto zaměstnanci poskytovány jiným zaměstnavatelem. Příjem zaměstnance v podobě nepeněžitého plnění ve formě podle § 6 odst. 9 písm. d) ZDP nad stanovený limit bude podléhat dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti podle § 6 odst. 1 písm. d) ZDP.“*

Naštěstí chyba byla odhalena a vzápětí byl načten pozměňovací návrh pozměňovacího návrhu, na základě kterého byla možnost poskytnutí rekreace a zájezdů do novely zákona o daních z příjmů navracena (viz níže).

*„V § 6 odst. 9 písm. d) bodě 1. se slova ‚předpis a‘ nahrazují slovy ‚předpis,‘ a slova ‚při poskytnutí rekreace a zájezdu je u zaměstnance z hodnoty nepeněžního plnění od daně osvobozena v úhrnu nejvýše částka 20 000 Kč za zdaňovací období‘ se nahrazují slovy ‚nebo poskytnutí rekreace nebo zájezdu‘.“*

Tím, že nově bude nastaven jeden roční limit ve výši poloviny průměrné mzdy, což pro zdaňovací období roku 2024 činí 21 983,50 Kč, pro veškeré volnočasové zaměstnanecké benefity upravené v § 6 odst. 9 ZDP, zaměstnavatelé budou muset bedlivě sledovat hodnotu poskytovaných nepeněžitých plnění zaměstnancům, popř. i jejich rodinným příslušníkům, aby věděli, kdy došlo k překročení rozhodného limitu a v jakém okamžiku je nezbytné tedy začít na straně zaměstnance dodávat včetně odvodů pojistného na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění. Je pravda, že ocenění některých volnočasových benefitů bude pro zaměstnavatele oříšek, a to až na úroveň každého jednotlivého zaměstnance (zejména v případě těch benefitů, které jsou společností hrazeny např. měsíční/roční paušální částkou bez ohledu na to, kolik zaměstnanců daný benefit v příslušném kalendářním měsíci/roce skutečně využije). Přestože se to může zdát na první pohled jako revoluční novinka, již v současné právní úpravě by měli být zaměstnavatelé schopni hodnotu nepeněžního benefitu stanovit v souladu s § 6 odst. 3 ZDP, protože i přesto, že je daný benefit dle zákona o daních z příjmů osvobozen, měl by být evidencně veden na mzdovém listu příslušného zaměstnance. Oporu pro tento závěr naleznete v § 38j odst. 2 písm. f) ZDP, kde jsou uvedeny povinné náležitosti mzdového listu. Jednou z těchto náležitostí jsou i částky osvobozené od daně z úhrnu zúčtovaných mezd.

Jen pro úplnost je zapotřebí zmínit, že stále bude možné nepeněžní benefity poskytovat i rodinným příslušníkům zaměstnanců. Několikrát na přednáškách rezonoval dotaz, že rodinní příslušníci v daném ustanovení již nejsou explicitně vyjmenováni, tak jak tomu bylo před novelou, a proto není možné jim tyto benefity poskytovat. Je pravda, že v novém § 6 odst. 9 písm. d) ZDP rodinní příslušníci uvedeni výslovně nebudou. Nicméně je třeba mít na paměti, že § 6 odst. 3 ZDP upravuje, že „příjmem zaměstnance se rozumí i plnění podle odstavce 9 písm. d) a e) poskytnuté zaměstnavatelem pro rodinného příslušníka zaměstnance“.

Nad rámec původního znění pozměňovací návrh pozměňovacího návrhu toto ustanovení rozšiřuje i o sportovní nebo kulturní akce pořádané zaměstnavatelem, kterých se mohou také příp. účastnit rodinní příslušníci zaměstnance [nový § 6 odst. 9 písm. g) ZDP], a o jiná plnění na sociální podmínky nebo péči o zdraví vyplývající z kolektivní smlouvy, vnitřního předpisu zaměstnavatele nebo pracovní nebo jiné smlouvy poskytnuté zaměstnavatelem pro rodinného příslušníka zaměstnance. Novelou tak pouze byla odstraněna nadbytečná duplicita.

Zajisté vás napadne ještě otázka, jak postupovat v období přechodu mezi zdaňovacími obdobími (tj. mezi kalendářními roky). Zejména pak v případě „kafetérií“, kdy jsou zaměstnanci na jeho benefitový účet přiděleny body, které může čerpat na volnočasové benefity. Co když body budou přiděleny v prosinci 2023, ale zaměstnanec za dané body pořídí roční vstup do fitcentra až v lednu 2024? Nebo zaměstnanci je poskytnuto roční předplatné do divadla, předplatné je za něj zaměstnavatelem uhrazeno v prosinci 2023 na kalendářní rok 2024, a zaměstnanec tedy daný benefit bude fakticky spotřebovávat až v následujícím kalendář-

ním roce (tj. v roce 2024). Podle jaké právní úpravy má být v těchto případech postupováno? Přechodná ustanovení na tyto situace pamatují a upravují následující: „na nepeněžní plnění ve formě podle § 6 odst. 9 písm. d) zákona č. 586/1992 Sb., ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona, poskytnuté zaměstnavatelem zaměstnanci ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona, se ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona použije § 6 odst. 9 písm. d) a § 25 odst. 1 písm. h) zákona č. 586/1992 Sb., ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona“.

Z přechodných ustanovení tedy vyplývá, že pro aplikaci právní úpravy platné do konce roku 2023 bude potřeba, aby daný benefit byl zaměstnanci ze strany zaměstnavatele skutečně poskytnut (tj. aby byla např. zakoupena roční permanentka do fitcentra do konce roku 2023), bez ohledu na to, že ke spotřebě daného benefitu zaměstnancem dojde později, např. v průběhu roku 2024. Body, které jsou připsány na „benefitovém“ online účtu, nepředstavují ve světle přechodných ustanovení poskytnuté plnění. V takovémto případě, pokud budou body připsány v prosinci 2023, ale až v následujícím roce zaměstnanec body přemění na konkrétní volnočasový benefit (např. koupí si v březnu 2024 za dané body lístky do kina – až v tomto okamžiku dojde k poskytnutí nepeněžního benefitu), bude se na toto nepeněžité plnění již aplikovat novela zákona o daních z příjmů a plnění by mělo být započítáno do ročního limitu pro osvobození. To s sebou nese poměrně dost administrativní zátěže, neboť zaměstnavatel bude muset sledovat, kdy zaměstnanec body fakticky uplatní.

## Sportovní nebo kulturní akce pořádané zaměstnavatelem

Konsolidační balíček mění rovněž obsah § 6 odst. 9 písm. g) ZDP. Původní znění upravovalo osvobození dárek (nepeněžitých plnění) poskytnutých zaměstnancům z nedaňových výdajů zaměstnavatele do výše 2 000 Kč za rok při splnění účelu, který vycházel z § 14 vyhlášky o fondu kulturních a sociálních potřeb.

Nově ustanovení upravuje osvobození příjmů plynoucích z účasti zaměstnance nebo jeho rodinného příslušníka na sportovní nebo kulturní akci pořádané zaměstnavatelem pro omezený okruh účastníků, pokud vzhledem k její povaze je pořádání takové akce zaměstnavateli obvyklé a její forma a rozsah jsou přiměřené.

Co si tedy představit pod akcí „neveřejného“ charakteru a pořádanou „příležitostně“, která je v kontextu okolností „obvyklá“, resp. „přiměřená“?

Dokud nebude zveřejněn slibovaný metodický pokyn, který by mělo připravit GFŘ, k aplikaci některých ustanovení novely zákona o daních z příjmů, můžeme zatím vycházet jen z informací uvedených v důvodové zprávě. Mělo by se jednat např. o vánoční večírky, oslavy výročí firmy nebo dětské dny, které jsou v kontextu okolností „obvyklé“, resp. „přiměřené“. Kritérium frekvence nesplňuje akce pořádaná pravidelně (např. večírky na týdenní bázi) a kritérium přiměřenosti např. uspořádání vánočního večírku v exotické destinaci nebo za jiných zcela excesivních okolností.

Pořádání výše uvedených akcí pro zaměstnance spadá i pod § 6 odst. 9 písm. d) bod 3. ZDP, tedy příspěvky na kulturní nebo sportovní akce. Výše osvobozených příjmů podle § 6 odst. 9 písm. d) ZDP bude však nově limitována výší poloviny průměrné mzdy za zdaňovací období, mohl by tedy vznikat problém ohledně ocenění příjmu připadajícího na jednotlivé zaměstnance a sledování výše těchto příjmů v úhrnu s dalšími zaměstnaneckými benefity. Proto se dle důvodové zprávy zavádí speciální ustanovení pro tyto akce pořádané zaměstnavatelem, a to bez stanovení limitu pro osvobození.

## Část druhá – stravování zaměstnanců

### Příjmy mimo předmět daně – § 6 odst. 7 ZDP

Beze změny je § 6 odst. 7 písm. a) ZDP, který mimo předmět daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti staví hodnotu bezplatného stravování poskytovaného zaměstnavatelem zaměstnanci na pracovní cestě. Je-li tedy zaměstnanec po novele zákona o daních z příjmů vyslán na pracovní cestu a zaměstnavatel mu poskytne bezplatně stravování, není ani po novele podstatné, jakou hodnotu toto stravování má, neboť je vždy, tj. bez ohledu na hodnotu, mimo předmět daně. Typicky se bude jednat o hodnotu snídaně, oběda či večeře, které jsou hrazeny zaměstnavatelem současně s ubytováním zaměstnance.

Krátce ještě zůstaneme u příjmů mimo předmět daně, konkrétně u § 6 odst. 7 písm. e) ZDP, který po novele zákona o daních z příjmů mimo předmět daně z příjmů ze závislé činnosti staví plnění zaměstnavatele na vytváření a dodržování pracovních podmínek pro výkon práce. Připomeňme si, že před účinností novely byly mimo předmět daně dle tohoto ustanovení pouze **povinná** plnění zaměstnavatele na vytváření a dodržování pracovních podmínek pro výkon práce **stanovená právním předpisem**. Aby se po novele jednalo o příjem mimo předmět daně, již se nemusí jednat o povinné plnění stanovené právním předpisem, např. zákonem č. 262/2006 Sb., zákoník práce (dále jen „zákoník práce“ nebo „ZPr“).

Ačkoliv to ze samotného znění novelizovaného § 6 odst. 7 písm. e) ZDP nemusí na první pohled vyplývat, toto ustanovení se bude nově týkat i stravování zaměstnanců, a to konkrétně poskytnutí drobného občerstvení (tj. plnění, které nedosahuje intenzity stravování – nejedná se o snídani, oběd nebo večeři). Tento závěr vyplývá z důvodové zprávy, kde je uvedeno, že poskytnutí drobného občerstvení na pracovišti v rámci výkonu závislé činnosti zaměstnance pro zaměstnavatele není zdanitelným příjmem zaměstnance, nýbrž zajištěním pracovních podmínek přispívajících k efektivnímu výkonu práce.

O zdanitelný příjem zaměstnance se rovněž nejedná v případech pracovních snídaní, obědů či večeří, na které zaměstnanec pozval v rámci pracovní schůzky obchodní partner nebo naopak je zván obchodní partner zaměstnavatele, neboť z pohledu zaměstnance se jedná o plnění pracovních povinností.

Hodnota snídaně, obědu či večeře s obchodním partnerem tak bude mimo předmět daně, a to bez ohledu na hodnotu tohoto plnění.

Důvodová zpráva se vyjadřuje i k samotnému výkladu pojmu „drobné občerstvení“, dle ní lze pod tento termín vztáhnout např. mísy ovoce, které jsou zaměstnancům na pracovišti k dispozici a rovněž tak na pracovních poradách. Jestliže by v rámci pracovního jednání zaměstnavatel zaměstnanci zajistil jídlo v intenzitě stravování, tj. např. oběd, pak se na straně zaměstnance použije novelizované znění § 6 odst. 9 písm. b) ZDP a hodnota takto poskytnutého stravování se započítává do limitu pro osvobození (70% horní hranice stravného při pracovní cestě zaměstnance ve státní sféře trvající 5 až 12 hodin), tomu se budeme detailněji věnovat níže.

V souladu s dlouhodobým výkladem i posuzováním v praxi je na straně zaměstnavatele takto poskytnuté drobné občerstvení nebo pracovní oběd daňově neuznatelným výdajem podle § 25 odst. 1 písm. t) ZDP, neboť se jedná o reprezentaci.

Nevyjasněnou otázkou však stále zůstává, co si představit pod plněním, které nedosahuje intenzity stravování – nejedná se o snídani, oběd nebo večeři? Představme si, že zaměstnancům na dopolední firemní poradě zaměstnavatel poskytne chlebičky. Pro někoho to může být dostačující a chlebiček si vezme namísto oběda, zatímco pro jiného zaměstnance to dostačující nebude a zajde si na řádný oběd. Poskytli jsme v daném příkladu oběma zaměstnancům drobné občerstvení, nebo nikoliv, a první zaměstnanec již měl stravování, které dosáhlo intenzity oběda?

## Příjmy od daně osvobozené – § 6 odst. 9 ZDP

Výše uvedeným výkladem opouštíme příjmy související se stravováním zaměstnanců, které jsou mimo předmět daně, a posouáváme se do § 6 odst. 9 ZDP, kde jsou příjmy od daně osvobozené. My se však opět zaměříme pouze na ty změny tohoto ustanovení, které se týkají stravování zaměstnanců.

Zásadní změnou prochází § 6 odst. 9 písm. b) ZDP, který před účinností novely od daně z příjmů ze závislé činnosti osvobozoval hodnotu stravování poskytovaného jako nepeněžitě plnění zaměstnavatelem zaměstnancům ke spotřebě na pracovišti nebo v rámci stravování zajišťovaného prostřednictvím jiných subjektů (např. stravenky) nebo peněžitý příspěvek poskytovaný zaměstnavatelem zaměstnanci na stravování za jednu směnu podle zákoníku práce do výše 70% horní hranice stravného, které lze poskytnout zaměstnancům odměňovaným platem při pracovní cestě trvající 5 až 12 hodin.

Z původního znění § 6 odst. 9 písm. b) ZDP vyplývalo, že od daně z příjmů ze závislé činnosti bylo **bez ohledu na hodnotu poskytnutého plnění** na straně zaměstnance od daně osvobozeno (např.):

a) hodnota nepeněžitího příjmu zaměstnance, pokud je zaměstnavatelem poskytnuto hotové jídlo (např. prostřednictvím závodních jídelen), od daně byl tento příjem na straně zaměstnance osvobozen i v situaci, kdy provozovatelem závodní jídelny nebyl sám zaměstnavatel, ale třetí subjekt, který byl hrazen z výdajů zaměstnavatele,

b) hodnota stravenek (která je stravováním zajištěným prostřednictvím jiného subjektu), hodnota stravenky byla osvobozeným příjmem zaměstnance, a to bez ohledu na hodnotu této stravenky.

Omezena byla hodnota osvobozeného příjmu zaměstnance, pokud se jednalo o peněžitý příspěvek zaměstnavatele (tzv. „stravenkový paušál“). Tento příjem byl na straně zaměstnance osvobozen do výše 70% horní hranice stravného, které lze poskytnout zaměstnancům odměňovaným platem při pracovní cestě trvající 5 až 12 hodin. Hodnota stravného pro rok 2023 byla stanovena vyhláškou č. 467/2022 Sb., o změně sazby základní náhrady za používání silničních motorových vozidel a stravného a o stanovení průměrné ceny pohonných hmot pro účely poskytování cestovních náhrad pro rok 2023. Horní hranice stravného pro pracovní cestu 5 až 12 hodin činila v roce 2023 částku 153 Kč, z čehož 70% činilo 107,10 Kč. V roce 2023 tak bylo možné zaměstnanci za jednu pracovní směnu poskytnout osvobozený stravenkový paušál až 107,10 Kč. Bylo možné poskytnout i vyšší stravenkový paušál, avšak částka nad 107,10 Kč byla zdaniitelným příjmem zaměstnance. V době redakční uzávěrky tohoto příspěvku ještě není známa související vyhláška pro rok 2024, avšak lze očekávat, že osvobozená výše stravenkového paušálu pro rok 2024 za jednu pracovní směnu bude někde mezi 115 a 120 Kč.

A co se tedy od roku 2024 mění? Před účinností novely (tj. do konce roku 2023) se v případě hodnoty stravování, resp. stravování poskytovaného jako nepeněžitě plnění ke spotřebě na pracovišti nebo v rámci stravování zajišťovaného prostřednictvím jiného subjektu, postupovalo rozdílně než v případě peněžitého příspěvku (stravenkového paušálu). Tento přístup vytvářel prostor pro poskytování stravenek libovolné hodnoty dosahující řádově až stovek korun denně, které byly od daně v plné výši na straně zaměstnance osvobozeny. Limitace byla nastavena na straně zaměstnavatele v tom, která část nákladů může být považována za daňově uznatelnou. Za účelem sjednocení tohoto přístupu na straně zaměstnance jsou nově omezena veškerá výše uvedená plnění zaměstnavatele zaměstnanci na stravování (ať již peněžitá, či nepeněžitá), a to výší 70% horní hranice stravného, které lze poskytnout zaměstnancům odměňovaným platem při pracovní cestě trvající 5 až 12 hodin. Jak již bylo výše uvedeno, přesná hodnota této částky zatím není známa, neboť v době redakční uzávěrky tohoto příspěvku ještě není známa související vyhláška pro rok 2024.

Pro účely přehlednosti zákona o daních z příjmů se zavádí nová legislativní zkratka „příspěvek na stravování“, který dle novelizovaného § 6 odst. 9 písm. b) ZDP zahrnuje:

a) stravování poskytované jako nepeněžní plnění ke spotřebě na pracovišti zaměstnance nebo v rámci stravování zajišťovaného prostřednictvím jiného subjektu než zaměstnavatele (např. stravenky) a

b) peněžité příspěvek na stravování (stravenkový paušál).

Nově je tedy limitována hodnota osvobozeného příjmu na straně zaměstnance nejen u peněžitého příspěvku na stravování (stravenkového paušálu), ale také u všech ostatních forem stravování zaměstnanců (jako jsou např. závodní jídelny či stravenky).

Podmínkou osvobození příspěvku na stravování (v novém pojetí – viz výše) na straně zaměstnance je skutečnost, že zaměstnanec pracoval v rámci jedné směny alespoň 3 hodiny a současně mu nevznikl nárok na stravné v rámci cestovních náhrad podle zákoníku práce. Pokud poplatník s příjmy ze závislé činnosti vykonává činnost, jejíž výkon není rozvržen na směny, je příspěvek na stravování poskytnutý zaměstnavatelem od daně osvobozen, pokud během kalendářního dne zaměstnanec pracoval alespoň 3 hodiny, to se týká např. osob s příjmy v podobě funkčních požitků nebo odměny likvidátora či člena orgánu právnické osoby. Připomeňme si, že tato podmínka ve znění zákona o daních z příjmů do konce roku 2023 nebyla, jedná se tedy o novou podmínku pro osvobození tohoto příspěvku na straně zaměstnance. To může mít zásadní dopad na stravování bývalých zaměstnanců (např. seniorů), ti totiž nesplní tuto podmínku, a proto bude nutné jim hodnotu oběda, pokud bude poskytnut bezúplatně, dodávat jako příjmy plynoucí v souvislosti s dřívějším výkonem závislé činnosti [§ 6 odst. 1 písm. d) ZDP].

Další příspěvek na stravování poskytnutý zaměstnanci bude moci být do stejné výše osvobozen pouze v případě, pokud zaměstnanec během pracovní směny vykonával práci alespoň 3 hodiny a zároveň délka této směny v úhrnu s přestávkou v práci, kterou je zaměstnavatel povinen poskytnout zaměstnanci podle zákoníku práce, byla delší než 11 hodin. Takto je oproti stavu před novelou zajištěno, že osvobození na další jídlo podle § 6 odst. 9 písm. b) ZDP bude aplikovatelné i pro zaměstnance čerpající peněžité příspěvek na stravování při delších pracovních směnách, před novelou zákona o daních z příjmů nebylo možné zaměstnanci poskytnout „další“ osvobozený stravenkový paušál, ten by již nebyl od daně osvobozen, avšak bylo připuštěno, aby zaměstnanec dostal další stravenku nebo stravenku v libovolné výši. Limitace byla na straně zaměstnavatele, kde bylo třeba řešit daňovou uznatelnost stravenek (náklady zaměstnavatele na další jídlo zaměstnance mohly být daňově uznatelné až do výše 55 % ceny jednoho jídla, maximálně však do výše 70 % horní hranice stravného, které lze poskytnout zaměstnancům odměňovaným platem při pracovní cestě trvající 5 až 12 hodin, pokud směna byla delší než 11 hodin). Stravenkový paušál byl tak značně znevýhodněn, protože limit pro osvobození se vztahoval na jednu směnu bez ohledu na délku jejího trvání, což bylo předmětem kritiky ze strany odborné veřejnosti. Novelou je však tato nerovnost odstraněna.

Příspěvek na stravování nebude osvobozen, pokud byl poskytnut zaměstnanci, kterému v průběhu směny vznikl nárok na stravné v rámci cestovních náhrad podle zákoníku práce.

U příjmu zaměstnance ve formě příspěvku na stravování ve vlastním stravovacím zařízení v režimu § 6 odst. 9 písm. b) ZDP se jedná o příspěvek, kterým se rozumí příspěvek zaměstnavatele na hodnotu jídla poskytovaného zaměstnanci. V situaci, kdy zaměstnanec uhradí zaměstnavateli část hodnoty jídla, se tato úplata odečte od hodnoty poskytnutého jídla, a pokud zbývající částka hodnoty jídla, která je tudíž příspěvkem zaměstnavatele, přesáhne stanovený limit, rozdíl se posoudí jako zdanitelný příjem zaměstnance podle § 6 odst. 1 písm. d) ZDP.

Zaměstnavatel pro účely aplikace novelizovaného § 6 odst. 9 písm. d) ZDP oceňuje hodnotu jídla cenou, za kterou jídlo prodává nebo by je prodávat mohl. Daňová uznatelnost příspěvku na stravování se řídí novelizovaným § 24 odst. 2 písm. j) bod 4. (akt. bod 5.) ZDP, ze kterého vyplývá, že veškeré formy příspěvku na stravování jsou na straně zaměstnavatele daňově uznatelné, pokud nárok zaměstnance vyplývá z kolektivní smlouvy, vnitřního předpisu zaměstnavatele, pracovní nebo jiné smlouvy. Otázkou zůstává daňová uznatelnost výdajů na provoz vlastního stravovacího zařízení, neboť byl do zákona pozměňovacím návrhem navrácen § 25 odst. 1 písm. k) ZDP, který omezuje uplatnění ztráty z provozu zařízení k uspokojování potřeb zaměstnanců.

V souvislosti se stravováním zaměstnanců je třeba ještě zmínit § 6 odst. 9 písm. g) ZDP, jedná se o novelizované ustanovení, které od daně z příjmů ze závislé činnosti osvobozuje příjmy plynoucí z účasti zaměstnance nebo jeho rodinného příslušníka na sportovní nebo kulturní akci pořádané zaměstnavatelem pro omezený okruh účastníků, pokud vzhledem k její povaze je pořádání takové akce zaměstnavateli obvyklé a její forma a rozsah jsou přiměřené. Je nepochybné, že na takových akcích bude účastníkům k dispozici občerstvení (typicky formou rautu), přičemž toto stravování by mělo být na základě § 6 odst. 9 písm. g) ZDP také od daně osvobozeno.

## Shrnutí ke stravování zaměstnanců

Z objektivních důvodů je třeba kladně hodnotit skutečnost, že byly sjednoceny daňové režimy všech příspěvků na stravování, po novele se budeme stejně (daňově) chovat jak k peněžítým, tak k nepeněžítým příspěvkům zaměstnavatele na stravování zaměstnanců, což je nepochybně férový přístup.

Na druhou stranu postup dle novelizovaného zákona o daních z příjmů může přinášet dodatečnou administrativní zátěž pro zaměstnavatele, kteří budou muset nově zkoumat (a možná dodávat) hodnotu nepeněžitého plnění v podobě stravování zaměstnanců, protože pokud zaměstnavatel poskytne zaměstnanci v závodní jídelně jídlo, je dost možné, že hodnota, za kterou by jídlo prodával „třetí osobě“, přesáhne onu hranici pro osvobození. A jak se vlastně budeme chovat v případě, kdy zaměstnavatel jídlo třetí osobě neprodává? Uvidíme, jak si s tímto a dalšími souvisejícími problémy poradíme...

## Část třetí – ostatní změny ve zdanění příjmů fyzických osob

### 1. Změny osvobození od daně v § 4 ZDP

Novelou zákona bude osvobození uvedené ve čtyřech ustanoveních této části zákona přesunuto do nově upraveného osvobození v rámci ostatních příjmů (§ 10 ZDP). Tím může dojít k zúžení osvobození, neboť v § 10 ZDP je osvobození limitováno částkou 50 000 Kč.

#### Přesun osvobození z § 4 ZDP do ostatních příjmů dle § 10 ZDP

Textový popis	Osvobození Stávající ustanovení ZDP	Druh příjmů	Osvobození po novele
Veřejné, reklamní soutěže, reklamní slosování, ocenění v kultuře	§ 4 odst. 1 písm. f)	§ 10 odst. 1 písm. ch)	§ 10 odst. 3 písm. a)
Státní podpora u stavebního spoření	§ 4 odst. 1 písm. t)	§ 10 odst. 1 písm. q)	§ 10 odst. 3 písm. a)
Sociální podpora pozůstalým	§ 4 odst. 1 písm. k) bod 4.	§ 10 odst. 1 písm. n)	§ 10 odst. 3 písm. c) bod 5.
Kurzový rozdíl při směně peněz	§ 4 odst. 1 písm. ze)	§ 10 odst. 1 písm. q)	§ 10 odst. 3 písm. a)

### 2. Změny v osvobození bezúplatných příjmů – § 4a ZDP

Vypuštěním písm. o) dochází ke zrušení osvobození plnění fyzickým osobám pro plnění veřejných kulturních služeb. Příjem bude nově zdaňován v rámci daňového přiznání v dílčím základu daně dle § 10, pokud nepůjde osvobodit dle upraveného § 10 odst. 3 písm. c) bod 5. ZDP.

### 3. Změny u příjmů ze závislé činnosti – § 6 ZDP

#### § 6 odst. 3 ZDP

Novela odebrává zaměstnancům výhodu plynoucí z pořízení bytové potřeby od zaměstnavatele za cenu nižší, než je cena urče-

ná podle zákona o oceňování nebo cena, za kterou by se prodej uskutečnil jiným osobám. Bytovou potřebou pro účely tohoto ustanovení rozumíme jednotku, která nezahrnuje nebytový prostor jiný než garáž, sklep nebo komoru, byt nebo rodinný dům, v němž měl zaměstnanec bezprostředně před pořízením od zaměstnavatele bydliště alespoň po dobu 2 let. Cenové zvýhodnění zaměstnance bude nově vstupovat do základu daně z příjmů ze závislé činnosti. Pokud měl zaměstnanec v „bytě“ bydliště k 31. 12. 2023, pak se zpřísnění na následný převod nemovité věci na zaměstnance nevztahuje.

#### § 6 odst. 4 ZDP

V případě příjmů zaměstnance, které plynou z dohody o provedení práce, za podmínky, že zaměstnanec nepodepsal prohlášení k dani, budou příjmy zdaněny v samostatném základu daně pro zdanění daní vybíranou srážkou podle zvláštní sazby daně, pokud jejich úhrnná výše u téhož plátce daně nepřesáhne za kalendářní měsíc částku rozhodnou pro účast zaměstnanců činných na základě dohody o provedení práce na nemocenském pojištění. Ve vazbě na posun účinnosti zákona o pojistném na sociální zabezpečení<sup>2</sup> na 1. 7. 2024 bude v prvním pololetí kalendářního roku 2024 rozhodující částka 10 001 Kč a ve druhém pololetí částka 10 500 Kč.

#### § 6 odst. 6 ZDP

Pokud bude zaměstnavatel poskytovat zaměstnanci od ledna 2024 bezplatně bezemisní silniční motorové vozidlo k používání pro služební i soukromé účely, bude příjem zaměstnance stanoven jako 0,25% vstupní ceny vozidla včetně DPH. Od ledna budou tedy v zákoně 3 možné sazby pro stanovení hodnoty nepeněžního příjmu (0,25% bezemisní, 0,5% nízkoemisní, 1% ostatní vozidla). Do § 21b ZDP je pak doplněna definice nízkoemisního vozidla (postup podle zákona upravujícího podporu zadávání veřejných zakázek a veřejných služeb v přepravě cestujících, pokud není bezemisním vozidlem) a bezemisního vozidla (používá jako palivo výlučně elektrickou energii nebo vodík, nebo vozidlo, které má nulové emise CO<sub>2</sub>). K omezení daňových odpisů dle § 30e ZDP se při výpočtu nepeněžního příjmu zaměstnance nebude přihlížet, neboť zákon neomezuje vstupní cenu, ale pouze výši daňového výdaje.

#### Příklad č. 1

Zaměstnanec může v lednu 2024 používat současně tři firemní silniční motorová vozidla i k soukromým účelům. Z toho vozidlo s konvenčním pohonem se vstupní cenou 800 000 Kč, hybridní vozidlo (nízkoemisní) se vstupní cenou 1 000 000 Kč a bezemisní vozidlo se vstupní cenou 1 200 000 Kč, ceny jsou včetně DPH. Měsíční hrubý příjem zaměstnance bude vypočítán takto: 1% x 800 000 Kč + 0,5% x 1 000 000 Kč + 0,25% x 1 200 000 Kč, tj. celkem 16 000 Kč.

2 Zákon č. 592/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti.

## Příklad č. 2

Zaměstnanec používá v lednu 2024 postupně i k soukromým účelům dvě silniční motorová vozidla zaměstnavatele. V první polovině měsíce používal vozidlo konvenční, jeho pořizovací cena včetně DPH byla 1 000 000 Kč, ve druhé pak vozidlo bezemisní, jeho pořizovací cena včetně DPH byla 2 000 000 Kč. Měsíční hrubý příjem zaměstnance je 5 000 Kč (0,25 % z dražšího vozidla).

## Příklad č. 3

Zaměstnanec má poskytnut i k soukromým účelům konvenční firemní osobní automobil kategorie M1. Podle § 30e ZDP se na automobil vztahuje částka omezení výdajů. Automobil pořídil zaměstnavatel v průběhu roku 2024 za částku 3 630 000 Kč včetně DPH a uplatnil odpočet DPH v zákonné výši. Do daňových výdajů zahrne zaměstnavatel prostřednictvím daňových odpisů maximální částku 2 000 000 Kč. Toto omezení nemá vliv na výpočet zdanitelného nepeněžního příjmu zaměstnance. Měsíční hrubý příjem bude vypočítán jako 1 % z 3 630 000 Kč, tj. 36 300 Kč.

## 4. Ostatní příjmy

V úvodní části § 10 ZDP dochází k jednoznačnému vymezení jednotlivých druhů příjmů. Každé písmeno a bod v odst. 1 budou považovány za jednotlivý druh příjmů. Výčet jednotlivých druhů příjmů bude taxativní, s výjimkou nového písm. q), kam spadnou všechny nevyjmenované příjmy, při kterých dochází ke zvýšení majetku.

Příjmy vzniklé jako důsledek porušení podmínek uplatnění nezdanitelné části základu daně (např. příjem z titulu zrušeného životního pojištění) budou definovány jako samostatný druh v novém písm. p).

### Rozšíření osvobození ostatních příjmů – § 10 odst. 3 písm. a) ZDP

Novelou dochází k zásadní změně v osvobození ostatních příjmů. Od roku 2024 bude pro každý jednotlivý druh příjmu přiznáno osvobození do roční úhrnné výše 50 000 Kč. Zákon vylučuje druhy příjmů, na které se osvobození nevztahuje (např. příjmy z úplatného převodu nemovitých věcí, cenných papírů, jiných věcí, příjmy z převodu účasti na společnosti s ručením omezeným atd.).

V případě, že je vyjmenovaný ostatní příjem samostatným základem daně pro daň vybíranou srážkou podle zvláštní sazby (§ 36 ZDP) nebo příjmem zahrnovaným do samostatného základu daně (který podléhá sazbě daně dle § 16a ZDP), je od daně osvobozen, pokud výše jednotlivého příjmu nepřesahuje 50 000 Kč.

### Přehled jednotlivých druhů příjmů osvobozených podle § 10 odst. 3 písm. a) do úhrnné výše 50 000 Kč za zdaňovací období

Odst. 1 písm.	Jednotlivý druh příjmu – zjednodušený popis
a)	Příjmy z příležitostných činností, příležitostného nájmu movitých věcí, vč. příjmů ze zemědělské výroby a lesního a vodního hospodářství, které nejsou provozovány podnikatelem, a příjmů z výroby elektřiny, ke kterým není vyžadována licence udělovaná ERÚ
d)	Příjmy ze zděděných práv z průmyslového a jiného duševního vlastnictví
e)	Přijaté výživné, důchody a obdobné opakující se požitky
f) bod 1.	Podíl člena obchodní korporace na likvidačním zůstatku
g)	Vypořádací podíl při zániku účasti člena v obchodní korporaci
h) bod 1.	Výhra v loterii nebo tombole
ch)	Výhry z reklamních soutěží a reklamních slosování, veřejných a sportovních soutěží
i)	Příjmy společníka v o. s. nebo komplementáře k. s. v souvislosti s ukončením účasti
j)	Příjmy z převodu jmění na společníka
k)	Příjem z jednorázové náhrady práv s povahou opakovaného plnění na základě ujednání mezi poškozeným a pojistitelem
l)	Příjem z výměnky
o)	Příjem z rozpuštění rezervního fondu vytvořeného ze zisku
q)	Ostatní příjmy, u kterých dochází ke zvýšení majetku

Změny se budou týkat i chovatelů včel, kteří nejsou registrovanými zemědělskými podnikateli. Pozměňovacím návrhem došlo k určení fiktivního příjmu z chovu včel doplněním speciální úpravy do § 10 odst. 4 ZDP. Příjmem poplatníka, kterému plyne příjem podle § 10 odst. 1 písm. a) ZDP z chovu včel, bude částka 1 000 Kč na jedno včelstvo, za podmínky, že počet včelstev u tohoto poplatníka nepřekročí ve zdaňovacím období 50 včelstev. Pokud má tedy poplatník právě 50 včelstev, dosáhne příjmu 50 000 Kč, a to bez ohledu na jeho skutečný příjem. V případě, že tomuto poplatníkovi vznikne ještě nějaký další příjem v rámci § 10 odst. 1 písm. a) ZDP, nesplní podmínky pro osvobození dle § 10 odst. 3 písm. a) ZDP. Určení příjmu fikcí je věcnou změnou, neboť dosud fikce příjmu na jedno včelstvo sloužila výhradně pro test osvobození, a ne pro stanovení výše zdanitelného příjmu.

Ve vazbě na zrušení osvobození v § 4 odst. 1 písm. ze) ZDP je za příjem podle § 10 odst. 1 písm. q) ZDP považován také kurzový zisk při směně peněz z účtu vedeného v cizí měně, s výjimkou účtů zahrnutých v obchodním majetku poplatníka. Výdajem je pak kurzová ztráta vzniklá při směně peněz. Rozdíly z měnových obchodů uskutečňovaných na evropském regulovaném trhu nebo na obdobném zahraničním regulovaném trhu, na kterých se tyto obchody uskutečňují, by měly být, stejně jako dosud, zdaňovány v rámci dílčího základu daně dle § 10 ZDP. Protože je výčet jednotlivých druhů taxativní a neumíme ho přiřadit do žádného z bližší specifikovaných druhů, tak předpokládáme, že by měl tento příjem spadat do písm. q). Pozměňovacím návrhem byl ovšem tento příjem z druhu písm. q) vyloučen (§ 10 odst. 4 ZDP).

### Příklad č. 4

Poplatník pan Veverka pronajal svému sousedovi na jeden týden motorku Harley-Davidson, soused panu Veverkovi za půjčení motorky zaplatil smlouvenou částku 5 000 Kč. V roce 2024 prodal z lesa, který zdědil po své matce, palivové dřevo za 20 000 Kč. Pan Veverka není registrovaným zemědělským podnikatelem. Na svém rodinném domku má pan Veverka umístěnou fotovoltaickou elektrárnu, přebytky elektřiny v částce 8 000 Kč prodal obchodníkovi s elektřinou. Pan Veverka nemá licenci na výrobu elektřiny, protože ji podle energetického zákona mít nemusí. Koníčkem pana Veverky je chov včel, zatím má pan Veverka 15 včelstev, za prodej medu utržil pan Veverka 30 000 Kč. Pan Veverka obdržel v roce 2024 také příjem ze zděděných autorských práv ve výši 25 000 Kč. Celkovým příjmem pana Veverky spadajícím do druhu příjmu dle § 10 odst. 1 písm. a) ZDP je 48 000 Kč, celkovým příjmem spadajícím do druhu příjmu dle § 10 odst. 1 písm. d) ZDP bude 25 000 Kč. Uvedené příjmy budou osvobozené dle § 10 odst. 3 písm. a) ZDP, neboť testování částky 50 000 Kč se provádí za každý druh příjmu samostatně.

### Hazardní hry a jejich osvobození dle § 10 odst. 3 písm. b) ZDP

Od ledna 2024 dojde k významnému omezení osvobození výher z hazardních her. Výhry z hazardních her, s výjimkou loterií a tombol, budou osvobozeny od daně z příjmů, pokud rozdíl mezi úhrnem výher spadajícím do jednotlivého druhu příjmu z hazardní hry a úhrnem vkladů do hazardních her v rámci tohoto druhu příjmu nepřesáhne za zdaňovací období částku 50 000 Kč. Do konce roku 2023 byla částka limitující osvobození 1 mil. Kč.

### Bezúplatné příjmy a jejich osvobození dle § 10 odst. 3 písm. c) ZDP

V osvobození bezúplatných příjmů dochází pouze ke zvýšení limitu pro osvobození v bodě 5. V případě příležitostného bezúplatného příjmu od cizí osoby (nepříbuzného) bude osvobozen příjem obdrženy od téhož poplatníka ve zdaňovacím období nepřevyšující částku 50 000 Kč (dříve 15 000 Kč).

## 5. Sazba daně z příjmů fyzických osob – § 16 ZDP

Daňové sazby v dani z příjmů fyzických osob se novelou nemění (1. pásmo 15 %, 2. pásmo 23 %). Od roku 2024 nicméně dojde k dřívější aplikaci 23% sazby daně, neboť v 15% sazbě bude zdaněn základ daně pouze do 36násobku průměrné mzdy (dříve do 48násobku). Ve vazbě na výši průměrné mzdy bude v roce 2024 základ daně převyšující částku 1 582 812 Kč zdaněn 23%. Obdobně se změna promítne do měsíčního zdanění příjmu zaměstnanců, kdy druhá sazba daně dopadne na příjem zaměstnance převyšující v kalendářní měsíci částku 131 901 Kč (3násobek průměrné mzdy). Na tomto místě považujeme za vhodné zdůraznit, že se maximální roční vyměřovací základ pro pojistné na sociální zabezpečení nikterak nemění, tzn. i nadále bude staoven jako 48násobek průměrné mzdy.

### Dopad změny daňové progresse

Základ daně (Kč)	Daň před novelou (Kč)	Daň po novele (Kč)	Rozdíl na dani (Kč)
2 mil.	300 000	333 376	33 376
4 mil.	751 167	793 376	42 209
10 mil.	2 131 167	2 173 376	42 209

Výpočty zohledňují výši průměrné mzdy pro rok 2024. Výše daně je uvedena před uplatněním slev na dani. 48násobek 43 967 Kč je 2 110 416 Kč a 36násobek 1 582 812 Kč. Rozdíl 2 110 416 Kč – 1 582 812 Kč = 527 604 Kč x 8 % = 42 209 Kč.

## 6. Nezdánitelné části základu daně a slevy na dani

Od roku 2024 nepůjde od základu daně odečíst zaplacené členské příspěvky odborové organizaci a úhradu za zkoušky ověřující výsledky dalšího vzdělávání. Poplatníci již nebudou moci uplatnit ani slevu za umístění dítěte v předškolním zařízení a studenti nebudou mít nárok na uplatnění slevy na studenta.

Významné změny se dočká úprava slevy na druhého z manželů. Nárok na slevu vznikne jen tehdy, když s poplatníkem ve společně hospodařící domácnosti žije kromě druhého z manželů také vyživované dítě, které nedovršilo věku 3 let. Výše slevy a podmínka maximálního příjmu druhého z manželů ve výši 68 000 Kč se nemění. Slevu na druhého z manželů si bude moci uplatnit i prarodič, pokud je vnuk svěřen do péče prarodičů, která nahrazuje péči rodičů. Na rozdíl od dosavadní slevy na druhého z manželů dle § 35ba odst. 1 písm. b) ZDP bude nově upravená sleva na druhého z manželů slevou roční. Vyplývá to z absence obdobné speciální úpravy, jako je uvedena v § 35ba odst. 3 ZDP. Podle důvodové zprávy není výsledný text zákona v souladu se záměrem: „Základní výše činí 24 840 Kč (popř. 1/12 této částky za každý kalendářní měsíc, na jehož počátku byly podmínky pro uplatnění nároku na snížení daně splněny).“ Absence uvedeného speciálního usta-

novení vyvolává otázky, jak ke slevě na manžela přistoupit. Co se stane, když dítěti budou v průběhu kalendářního roku 3 roky? Jak to bude, když se dítě narodí v průběhu kalendářního roku? Jak se uplatní sleva na druhého z manželů, když vznikne manželství rodičů v průběhu kalendářního měsíce/kalendářního roku, resp. jednoho z rodičů v průběhu kalendářního roku?

## 7. Zrušení registrační povinnosti

Od ledna 2024 se ruší registrační povinnost poplatníků daně z příjmů fyzických osob. Podle novelizovaného § 38t ZDP poplatník daně z příjmů fyzických osob, kterému nevznikla ve zdaňovacím období daňová povinnost, správci daně tuto skutečnost ve lhůtě pro podání daňového přiznání za toto zdaňovací období oznámí. Oznámení se v případě rezidentů České republiky vztahuje na poplatníky, kteří v aktuálním a bezprostředně předcházejícím kalendářním roce vykonávali činnost, která je zdrojem příjmů ze samostatné činnosti (§ 7 ZDP). Pokud měl poplatník v tomto i bezprostředně předcházejícím kalendářním roce pouze příjmy, které nejsou předmětem daně, příjmy osvobozené od daně nebo příjmy zdaněné srážkovou daní, tak oznámení nepodává. V souvislosti se zrušením registrační povinnosti fyzických osob je zrušena registrační povinnost poplatníka v paušálním režimu (§ 38lb ZDP), tito poplatníci budou nadále podávat pouze oznámení o vstupu do paušálního režimu.

Ve vazbě na budoucí individualizaci daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti, v rámci které budou získávána individualizovaná data o příjmech zaměstnanců, jsou od ledna 2024 zrušeny plátcovy pokladny.

## 8. Změny v daňových odpisech podnikatelů

### Mimořádné daňové odpisy – § 30a ZDP

Rychlejší uplatnění daňových odpisů formou mimořádných daňových odpisů u nového majetku zařazeného v první nebo druhé odpisové skupině pořízeného od 1. 1. 2020 do 31. 12. 2023 končí. Tento hmotný majetek poplatník postupně odepíše podle § 30a ZDP ve znění zákona před 1. 1. 2024. Po novele se výhodnější odpisování dle § 30a ZDP může použít výhradně při odpisování nových bezemisních vozidel pořízených od 1. 1. 2024 do 31. 12. 2028.

### Odpisování vozidla kategorie M1 – § 30e až 30g ZDP

Novelou dochází k omezení maximální možné úhrnné výše daňových odpisů u osobních vozidel částkou 2 mil. Kč. Zásadní pro pochopení novely je, že zákon neomezuje vstupní cenu těchto vozidel, ale pouze výši daňového výdaje (daňových odpisů). Výdaj je omezený i v případě následného technického zhodnocení vozidla nebo zvýšení vstupní ceny vozidla z jiného důvodu. V případě, že poplatník pokračuje v odpisování vozidla dle § 30 odst. 10 ZDP, vztahuje se omezení odpisů společně na stávajícího i předchozího odpisovatele. Výše daňového výdaje je omezena i u osobních automobilů M1, které jsou pořízeny na finanční lea-

sing. Pokud provede uživatel technické zhodnocení na osobním automobilu pořizovaném prostřednictvím finančního leasingu, vztahuje se omezení daňového výdaje 2 mil. Kč v úhrnu na výdaje uplatněné z finančního leasingu a odpisy případného souvisejícího technického zhodnocení. Omezení výše daňových odpisů se uplatní u všech vozidel kategorie M1, tzn. není žádná výjimka pro nízkoe emisní nebo bezemisní vozidla.

Omezení se neuplatní u sanitních a pohřebních automobilů, dále u automobilů, které jsou využívány k provozování silniční motorové dopravy, a také u vozidel, která jsou poskytována leasingovou společností jako předmět finančního leasingu. V případě, že takové vozidlo přestane být vyjmenovaným vozidlem mimo limit, budoucí odpisy se přepočítají tak, aby celkový skutečný odpis nepřesáhl v úhrnné výši uplatněných daňových odpisů částku 2 mil. Kč. Smysl tohoto ustanovení je podrobně popsán v důvodové zprávě: „Nákup osobních automobilů je v současné době zvýhodněn, pokud jsou auta nakupována tzv. „na firmu“. Jedná se o daňově uznatelný náklad a osobní automobily je tak možné odpisovat jako náklad bez věcného omezení jejich účelnosti a limitu pořizovací ceny. Např. v roce 2020 bylo ze 101 nově v České republice registrovaných Ferrari 96 registrováno na firmu.“

Abychom zjistili, zda se na pořízené osobní vozidlo kategorie M1 vztahuje omezení daňových výdajů, tak musíme určit tzv. poměr uplatnění, tj. poměr částky 2 mil. Kč ke vstupní ceně osobního vozidla. Omezení daňových odpisů se vztahuje pouze na ta vozidla, u kterých je poměr uplatnění nižší než 1.

#### Poměr uznatelnosti daňového výdaje

Vstupní cena (Kč)	Poměr uplatnění	Skutečný max. odpis (Kč)
1 500 000	$2\,000\,000/1\,500\,000 > 1$	1 500 000
2 000 000	$2\,000\,000/2\,000\,000 = 1$	2 000 000
3 000 000	$2\,000\,000/3\,000\,000 = 2/3 < 1$	2 000 000
4 000 000	$2\,000\,000/4\,000\,000 = 1/2 < 1$	2 000 000

#### Odpisování osobního automobilu kategorie M1 dle § 30e ZDP se vstupní cenou 4 mil. Kč při rovnoměrném způsobu odpisování

Rok	Vstupní cena (Kč)	Standardní odpis (Kč)	Uplatnitelný odpis (Kč)	Zůstatková cena (Kč)
2024	4 mil.	440 000	220 000	3 560 000
2025	4 mil.	890 000	445 000	2 670 000
2026	4 mil.	890 000	445 000	1 780 000
2027	4 mil.	890 000	445 000	890 000
2028	4 mil.	890 000	445 000	0
<b>Celkem</b>		4 000 000	<b>2 000 000</b>	

Poměr uplatnění 2 mil./4 mil. = 1/2.

## Prodej osobního automobilu M1, který měl omezený daňový odpis

Zůstatková cena vozidel, na která se vztahuje omezení daňových odpisů, se pro jiné účely než pro stanovení odpisů určí tak, jako by vozidlo bylo odpisováno bez přerušení po minimální dobu odpisování způsobem, který poplatník zvolil. Pokud poplatník daňové odpisování dosud nezačal, i když v souladu se zákonem mohl, platí, že zvolil rovnoměrné daňové odpisování bez zvýšení odpisu v prvním roce odpisování.

Příjem z prodeje odpovídající části odpisů, kterou nešlo posoudit jako daňový výdaj ve vazbě na poměr uplatnění nižší než 1, nelze vyloučit ze základu daně ve smyslu § 23 odst. 4 písm. e) ZDP. Speciální postup pro stanovení zůstatkové ceny se neuplatní u vozidel, u kterých byl poměr uplatnění výdaje 1, příp. vyšší, tj. u vozidel, která neměla omezenou výši daňových odpisů.

### Příklad č. 5

Pan Chocholoušek podniká jako IT specialista. Jeho zálibou jsou rychlá auta, a proto si takové auto pořídil v roce 2024 pro své podnikání. Vstupní cena automobilu je 3 200 000 Kč. Pan Chocholoušek bude vozidlo odpisovat zrychleným způsobem. Stanovte výši skutečných daňových odpisů, které bude moci pan Chocholoušek uplatnit v budoucnu jako daňový výdaj. Využití auta pro soukromé účely pan Chocholoušek nepředpokládá.

Poměr uplatnění:  $2\,000\,000/3\,200\,000 = 200/320$

Rok	Vstupní cena (Kč)	Standardní odpis (Kč)	Uplatnitelný odpis (Kč)	Zůstatková cena (Kč)
2024	3 200 000	640 000	400 000	2 560 000
2025	3 200 000	1 024 000	640 000	1 536 000
2026	3 200 000	768 000	480 000	768 000
2027	3 200 000	512 000	320 000	256 000
2028	3 200 000	256 000	160 000	0
<b>Celkem</b>		3 200 000	<b>2 000 000</b>	

### Příklad č. 6

Pan Chocholoušek v roce 2024 uplatnil odpis dle tabulky výše. Vzhledem k nízkému daňovému základu v letech 2025 a 2026 odpis neuplatnil. V červenci 2027 automobil prodal za 1 900 000 Kč. Stanovte základ daně.

Příjmy	1 900 000 Kč
Daňová zůstatková cena (přečtená)	512 000 Kč
Základ daně	1 388 000 Kč

Výpočet přečtené daňové zůstatkové ceny:  $768\,000\text{ Kč} - 256\,000\text{ Kč} = 512\,000\text{ Kč}$

Při výpočtu daňové zůstatkové ceny pro účely prodeje se zůstatková cena stanoví bez vlivu přerušení daňového odpisování.

### Příklad č. 7

Podnikatel pan Drahokoupil pořídil pro svoje podnikání (právní činnosti) v roce 2024 nový osobní automobil za 1 800 000 Kč, v roce 2026 bylo vozidlo technicky zhodnoceno za 400 000 Kč. Stanovte daňové odpisy. Automobil je odpisován rovnoměrným způsobem.

Poměr uplatnění 2026:

$(2\,000\,000 - 198\,000 - 400\,500)/(DZC2025 + 400\,000) = 1\,401\,500/1\,601\,500 = 14\,015/16\,015$

Rok	Vstupní cena (Kč)	Standardní odpis (Kč)	Uplatnitelný odpis (Kč)	Zůstatková cena (Kč)
2024	1 800 000	198 000	198 000	1 602 000
2025	1 800 000	400 500	400 500	1 201 500
2026	2 200 000	440 000	385 052	1 161 500
2027	2 200 000	440 000	385 052	721 500
2028	2 200 000	440 000	385 052	281 500
2029	2 200 000	281 500	246 344	0
<b>Celkem</b>		2 200 000	2 000 000	

Ve vazbě na omezení daňových odpisů přijde pan Drahokoupil o daňový výdaj ve výši 200 000 Kč.

## Závěr

Závěrem bychom chtěli upozornit, že zákon o konsolidaci veřejných rozpočtů není jediným zákonem s dopadem do daně z příjmů fyzických osob od 1. 1. 2024. V rámci konsolidačního balíčku je také novelizován zákon č. 128/2022 Sb., o opatřeních v oblasti daní v souvislosti s ozbrojeným konfliktem na území Ukrajiny vyvolaným invazí vojsk Ruské federace, jehož ustanovení půjde využít při stanovení daňové povinnosti za rok 2023, a také nově připravovaný zákon, kterým se mění některé zákony v souvislosti s rozvojem finančního trhu a s podporou zajištění na stáří. ■

# Příjmy z prodeje cenných papírů a obchodních podílů optikou „konsolidačního balíčku“

Konsolidační balíček přináší mnohé změny, které se dotknou snad každého z nás, v tomto příspěvku se zaměříme pouze na změny, které se týkají příjmů z prodeje cenných papírů a podílů na obchodních korporacích, a to jen u poplatníků daně z příjmů fyzických osob.



**Ing. Matěj Nešleha,**  
daňový poradce č. 5045,  
KODAP Jihlava, s. r. o.,  
člen Prezidia Komory  
daňových poradců ČR

V souvislosti se zdaněním (resp. osvobozením) příjmů z prodeje cenných papírů a podílů přináší konsolidační balíček hned dvě změny, jedna změna (ta méně významná, která se většiny fyzických osob obchodujících s cennými papíry a podíly nikdy nedotkne) nabývá účinnosti 1. 1. 2024. Druhá změna nabývá účinnosti až 1. 1. 2025, má tedy posunutou účinnost, a to především proto, aby se poplatníci daně z příjmů fyzických osob mohli vhodným způsobem na tuto změnu připravit a dle toho uspořádat svoje aktivity.

## Právní úprava před účinností novely

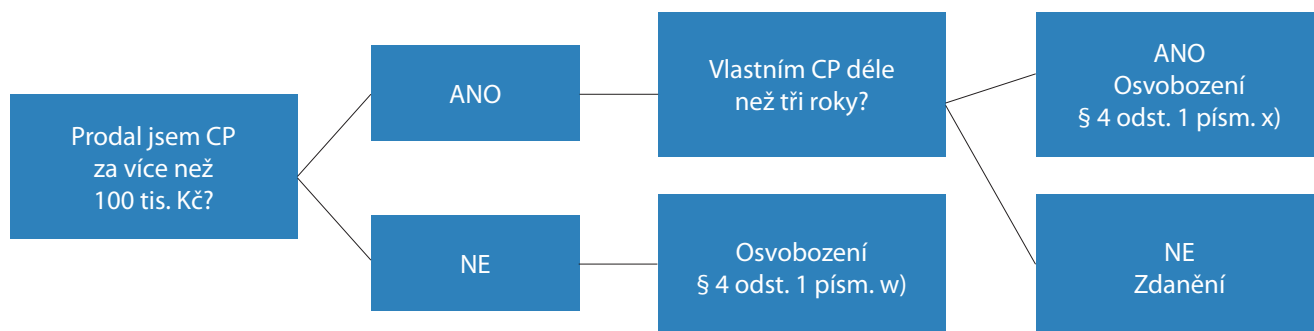
Na začátku bude vhodné krátce shrnout právní úpravu týkající se zdanění, resp. osvobození, příjmů z prodeje cenných papírů a podílů u poplatníků daně z příjmů fyzických osob, která platila před účinností konsolidačního balíčku. Předpokladem výkladu celého tohoto příspěvku je skutečnost, že fyzická osoba, která prodává

cenné papíry nebo podíly, nemá tyto cenné papíry nebo podíly zahrnutý ve svém obchodním majetku ve smyslu § 4 odst. 4 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“ či jen „ZDP“).

Před účinností novely bylo třeba samostatně řešit příjmy z prodeje cenných papírů a samostatně příjmy z převodu podílů, s účinností novely tomu tak již vždy nebude, jak je uvedeno níže.

Pokud se budeme dále bavit o příjmech z prodeje cenných papírů, pak se jedná zejména o příjmy z prodeje akcií a podílových listů, podílem rozumíme např. podíl na společnosti s ručením omezeným, podíl komanditisty na komanditní společnosti, podíl na obchodní korporaci představovaný kmenovým listem nebo podíl na družstvu. Protože veškerý tento majetek je mimo obchodní majetek fyzické osoby, pak se zdanitelný příjem z prodeje tohoto majetku zdaňuje jako ostatní příjem dle § 10 ZDP. Dílčím základem daně jsou příjmy poníženy o výdaje, maximálně však do výše souvisejícího příjmu. Pokud bude mít fyzická osoba ziskové a ztrátové prodeje cenných papírů, lze je v rámci jednoho zdaňovacího období vzájemně kompenzovat, obdobně lze kompenzovat ziskové a ztrátové prodeje podílů. Nelze ovšem kompenzovat ziskový prodej cenných papírů se ztrátovým prodejem podílu a naopak.

Zdanění, resp. osvobození, příjmů z prodeje cenných papírů před účinností novely bylo možné znázornit následujícím schématem.



Před účinností novely měl být postup následující, nejdříve jsme si položili otázku, zda poplatník prodal v daném zdaňovacím období cenné papíry mimo obchodní majetek za více než 100 tis. Kč, pokud nikoli, celý příjem z prodeje cenných papírů byl od daně z příjmů fyzických osob osvobozen, a to dle § 4 odst. 1 písm. w) ZDP, bez ohledu na to, jak dlouho poplatník prodané cenné papíry vlastnil. Pokud hodnota celkového příjmu přesáhla 100 tis. Kč, pak jsme mohli aplikovat osvobození na základě splnění tříletého časového testu dle § 4 odst. 1 písm. x) ZDP. Příjem z prodeje cenných papírů, které jsme měli ve vlastnictví déle než 3 roky, byl od daně z příjmů osvobozen, a naopak příjem z prodeje cenných papírů, které jsme neměli ve vlastnictví déle než 3 roky, byl zdanitelným příjmem dle § 10 odst. 1 písm. b) bod 2 ZDP. Oproti zdanitelnému příjmu jsme mohli do výdajů uplatnit nabývací cenu akcie nebo kmenového listu, pořizovací cenu ostatních cenných papírů a dále výdaje související s uskutečněním úplatného převodu, vč. plateb za obchodování na trhu s cennými papíry při pořízení cenných papírů (§ 10 odst. 5 ZDP). Časový test (3 roky) jsme testovali u každého cenného papíru samostatně.

Pojďme se nyní krátce seznámit s pravidly před účinností novely pro osvobození příjmů z převodu podílu. Příjem z úplatného převodu podílu v obchodní korporaci je od daně z příjmů fyzických osob osvobozen, přesahuje-li doba mezi jeho nabytím a úplatným převodem 5 let, to je základní myšlenka a základní pravidlo pro osvobození příjmu z převodu podílu.

Pokud společnost zakládáme, pak dnem nabytí podílu rozumíme den vzniku společnosti, kterým rozumíme den zápisu obchodní korporace do obchodního rejstříku. Nabýváme-li podíl na obchodní korporaci koupí od jejího společníka, pak dnem nabytí podílu rozumíme den nabytí účinnosti smlouvy o převodu podílu. Budeme-li podíl prodávat, pak je okamžikem úplatného převodu podílu den, kdy nabude smlouva o převodu podílu účinnosti. Přesáhne-li doba mezi těmito okamžiky 5 let, je příjem z převodu podílu od daně z příjmů fyzických osob osvobozen, a to bez jakýchkoli dalších podmínek. Jedinou naší povinností v takovém případě může být povinnost podat oznámení o osvobozených příjmech dle § 38v ZDP, a to v případě, že příjem přesáhne částku 5 mil Kč.

Pokud není možné příjem z převodu podílu od daně z příjmů osvobodit, pak se jedná o zdanitelný ostatní příjem dle § 10 odst. 1 písm. c) ZDP. Oproti tomuto příjmu je možné do výdajů dle § 10 odst. 6 ZDP zahrnout nabývací cenu podílu, která je definována v § 24 odst. 7 ZDP.

Právní úprava zdanění, resp. osvobození, příjmů z převodu cenných papírů či podílů je podstatně širší, avšak pro náš další výklad je dostačující výše uvedený „úvod“ do problematiky. U právní úpravy, které se tu nijak nevěnuji, totiž k žádné změně nedošlo, to se týká např. započítávání doby držby zůstavitelem, který byl příbuzným v řadě přímé nebo manželem, či přerušování časového testu v určitých zákonem o daních z příjmů definovaných situacích.

## Právní úprava po účinnosti novely – změny od 1. 1. 2024

S účinností od 1. 1. 2024 dochází ke změně § 4 odst. 1 písm. t) ZDP [před účinností novely se jednalo o § 4 odst. 1 písm. w) ZDP]. Před účinností novely platilo, že od daně z příjmů fyzických osob byly osvobozeny příjmy z úplatného převodu cenných papírů a příjmy z podílů připadajících na podílové listy při zrušení podílového fondu, pokud úhrn těchto příjmů u poplatníka **nepřesáhl** ve zdaňovacím období částku 100 tis. Kč, tj. před účinností novely jsme sečetli příjmy z úplatného převodu cenných papírů a příjmy z podílů připadajících na podílové listy při zrušení podílového fondu, a pokud tento úhrn nepřesáhl 100 tis. Kč, byly příjmy od daně z příjmů fyzických osob osvobozeny.

Po účinnosti novely budeme tyto dva druhy příjmů (příjmy z úplatného převodu cenných papírů a příjmy z podílů připadajících na podílové listy při zrušení podílového fondu) testovat na limit 100 tis. Kč samostatně, aplikace samotného limitu je u obou typů příjmů navíc odlišná. Pokud řešíme příjmy z úplatného převodu cenných papírů, jsou po účinnosti novely příjmy z úplatného převodu cenných papírů od daně z příjmů osvobozeny, pokud úhrn těchto příjmů u poplatníka nepřesáhne ve zdaňovacím období částku 100 tis. Kč.

Situace je podstatně jiná u příjmů z podílů připadajících na podílové listy při zrušení podílového fondu, tam totiž po účinnosti novely testujeme na limit 100 tis. Kč každý příjem samostatně. Tento příjem je ostatním příjmem dle § 10 odst. 1 písm. f) bod 2 ZDP a jako takový podléhá dani vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně dle § 36 odst. 2 písm. g) ZDP; pokud tento příjem plyne ze zahraničí, lze jej zahrnout do samostatného základu daně, na který se uplatní lineární sazba daně ve výši 15% dle § 16a ZDP.

Osvobození se před ani po účinnosti novely nevztahuje na příjmy z úplatného převodu cenných papírů nebo z podílů připadajících na podílové listy při zrušení podílového fondu, které jsou nebo byly zahrnuty do obchodního majetku, a to do 3 let od ukončení činnosti, ze které plyne příjem ze samostatné činnosti, jedná-li se o kmenový list, činí doba 5 let.

## Právní úprava po účinnosti novely – změny od 1. 1. 2025

S účinností od 1. 1. 2025 se zavádí nový § 4 odst. 3 ZDP, který zní následovně:

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

S účinností od 1. 1. 2025 se tak zásadním způsobem omezuje osvobození příjmů z převodu cenných papírů a podílů, tyto příjmy již od 1. 1. 2025 nebudeme řešit zcela samostatně, jako tomu je do konce roku 2024.

Postup by měl být od roku 2025 následující. Na příjmy z převodu cenných papírů aplikujeme nejdříve § 4 odst. 1 písm. t) ZDP [před účinností novely se jednalo o § 4 odst. 1 písm. w) ZDP], pokud není možné toto osvobození z důvodu výše tohoto příjmu aplikovat, jdeme na osvobození příjmů z převodu cenných papírů na základě splnění časového testu 3 roky dle § 4 odst. 1 písm. u) ZDP [před účinností novely se jednalo o § 4 odst. 1 písm. x) ZDP]. Na základě tohoto ustanovení určíme, jaká výše příjmů z převodu cenných papírů je osvobozena, tuto hodnotu sečteme s osvobozenými příjmy z převodu podílů dle § 4 odst. 1 písm. q) ZDP [před účinností novely se jednalo o § 4 odst. 1 písm. s) ZDP], a pokud tento součet přesáhne ve zdaňovacím období částku 40 mil. Kč, aplikujeme omezení výše osvobozeného příjmu dle nového § 4 odst. 3 ZDP, osvobozených bude v takovém případě pouze 40 mil. Kč, zbytek příjmu bude zdanitelným příjmem.

Do § 10 odst. 4 ZDP se vkládá nová věta, která říká, že je-li příjem zahrnut do základu daně jen zčásti z důvodu, že je zčásti od daně osvobozen, výdaje snižují příjem jen v části odpovídající poměru, v jakém tento příjem není od daně osvobozen. Praktická aplikace bude demonstrována na níže uvedeném příkladu.

A jaká bude praktická aplikace výše uvedeného? To nejlépe demonstruje následující příklad.

### Příklad

Pan Paragraf prodal v roce 2025 podíl na společnosti s ručením omezeným za 20 mil. Kč, podíl vlastnil od roku 2010, tedy splnil časový test pro osvobození dle § 4 odst. 1 písm. q) ZDP [před účinností novely se jednalo o § 4 odst. 1 písm. s) ZDP]. Nabývací cena tohoto podílu ve smyslu § 24 odst. 7 ZDP činí 10 mil. Kč.

Pan Paragraf dále v roce 2025 prodal cenné papíry (akcie) za 60 mil. Kč, cenné papíry vlastnil od roku 2020, tedy opět splnil časový test pro osvobození dle § 4 odst. 1 písm. u) ZDP [před účinností novely se jednalo o § 4 odst. 1 písm. x) ZDP]. Pořizovací cena těchto cenných papírů činila 20 mil. Kč.

Celkové příjmy pana Paragrafa z prodeje cenných papírů a podílů v roce 2025 činí 80 mil. Kč, a protože se jedná o částku převyšující limit 40 mil. Kč, aplikuje se omezující pravidlo dle § 4 odst. 3 ZDP. Od daně z příjmů fyzických osob bude osvobozena částka 40 mil. Kč, částka nad 40 mil. Kč, tj. také 40 mil. Kč, bude u pana Paragrafa zdanitelným příjmem dle § 10 ZDP.

Postup je nyní takový, že určíme poměr osvobozených a celkových příjmů, poměr vyjde  $\frac{1}{2}$  (40/80), platí tedy, že jedna polovina příjmu z prodeje cenných papírů a jedna polovina příjmu z prodeje podílu bude od daně osvobozena. V našem případě bude u příjmu z prodeje podílu osvobozena částka 10 mil. Kč, zdanitelný příjem bude ve výši 10 mil. Kč (jedna polovina z 20 mil. Kč). Stejný poměr aplikujeme na straně výdajů, nabývací cena podílu činila 10 mil. Kč, do uznatelných výdajů tak uplatníme pouze 5 mil. Kč (jedna polovina z 10 mil. Kč). Základ daně z této transakce tak bude 5 mil. Kč.

Na příjmy z prodeje cenných papírů aplikujeme stejný poměr, tj. od daně z příjmů fyzických osob bude osvobozen příjem z prodeje cenných papírů ve výši 30 mil. Kč (jedna polovina z 60 mil. Kč), zbývající částka (30 mil. Kč) bude zdanitelným příjmem, oproti kterému uplatníme poměrnou část pořizovací ceny cenných papírů, tj. jednu polovinu z 20 mil. Kč, což činí 10 mil. Kč. Základ daně z této transakce tak bude 20 mil. Kč.

Celková výše zdanitelných příjmů pana Paragrafa činí 40 mil. Kč, oproti těmto příjmům uplatníme do výdajů částku 15 mil. Kč, výsledkem bude základ daně v § 10 ZDP ve výši 25 mil. Kč. Pan Paragraf nesmí zapomenout podat oznámení o osvobozených příjmech dle § 38v ZDP.

Pokud řešíme uplatnitelný výdaj, je třeba zmínit novelizovaný § 10 odst. 4 ZDP a zcela změněný § 10 odst. 9 ZDP. Úpravy obou ustanovení mají samozřejmě účinnost také až 1. 1. 2025.

Zcela předělaný § 10 odst. 9 ZDP bude od 1. 1. 2025 znít následovně:

*„(9) Je-li příjem z úplatného převodu cenného papíru nebo podílu v obchodní korporaci, který není představován cenným papírem, zahrnut do základu daně jen zčásti z důvodu použití postupu podle § 4 odst. 3 a byl-li tento cenný papír nebo podíl nabytý poplatníkem do 31. prosince 2024, mohou být namísto výdajů podle odstavce 5 nebo 6 výdaji*

- a) *tržní hodnota tohoto cenného papíru nebo podílu určená podle zákona upravujícího oceňování majetku*
  1. *k 31. prosinci 2024, nebo*
  2. *ke dni úplatného převodu tohoto cenného papíru nebo podílu, pokud se tento úplatný převod uskutečnil před 31. prosincem 2024, a*
- b) *výdaje související s uskutečněním úplatného převodu tohoto cenného papíru a platby za obchodování na trhu s cennými papíry při pořízení cenného papíru, jde-li o příjem z úplatného převodu cenného papíru.“*

Výše uvedený § 10 odst. 9 ZDP se aplikuje pouze na situace, kdy prodáváme podíly nebo cenné papíry, na které se aplikuje omezující ustanovení § 4 odst. 3 ZDP a které jsme zároveň nabyli před účinností novely, tj. před 1. 1. 2025. Na příjmy z prodeje podílů či cenných papírů, které jsme nabyli po účinnosti novely, tj. 1. 1. 2025 a později, se již toto speciální ustanovení neaplikuje a postupujeme dle obecných pravidel uvedených v § 10 odst. 5 a 6 ZDP.

Příjmy z prodeje cenných papírů a podílů lze v souladu s § 10 odst. 4 ZDP snížit o výdaje prokazatelně vynaložené na jejich dosažení, přičemž výdaje pro tyto jednotlivé druhy příjmů jsou specifikovány v § 10 odst. 5 a 6 ZDP. Vzhledem k zavedení výše uvedeného limitu pro osvobození těchto příjmů, který bude dopadat i na podíl v obchodní korporaci, který není představován cenným papírem, a na cenné papíry, které byly nabyty před účinností této novely, se navrhuje umožnit poplatníkovi jako výdaj uplatnit jinou částku, než kterou by uplatnil podle 10 odst. 5 nebo 6 ZDP.

V případech, kdy se jedná o příjmy z prodeje podílů nebo cenných papírů nabytých před účinností novely a zároveň se jedná o příjem, který je od daně částečně osvobozen podle § 4 odst. 1 písm. q) nebo u) ZDP [před účinností novely se jednalo o § 4 odst. 1 písm. x) ZDP] ve spojení s § 4 odst. 3 ZDP, **může fyzická osoba jako výdaj prokazatelně vynaložený** na dosažení tohoto příjmu **uplatnit** namísto nabývací ceny akcie nebo kmenového listu nebo pořizovací ceny ostatních cenných papírů a výdajů souvisejících s uskutečněním úplatného převodu, jakož i výdajů (opět v poměrné výši odpovídající poměru zdaniitelných a celkových příjmů) v podobě plateb za obchodování na trhu s cennými papíry při pořízení cenných papírů nebo nabývací ceny podílu v obchodní korporaci, který není představován cenným papírem, **tržní hodnotu tohoto podílu nebo cenného papíru, která je určena podle zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku (dále jen „zákon o oceňování majetku“)**. Tržní hodnotu definuje § 2 odst. 4 zákona o oceňování majetku jako odhadovanou částku, za kterou by měly být majetek nebo služba směněny ke dni ocenění mezi ochotným kupujícím a ochotným prodávajícím, a to v obchodním styku uskutečněném v souladu s principem tržního odstupu, po náležitém marketingu, kdy každá ze stran jednala informovaně, uvážlivě a nikoli v tísní.

Pokud příjem plyne z úplatného převodu cenného papíru, je společně s touto tržní hodnotou jako výdaj možné uplatnit i výdaj související s uskutečněním úplatného převodu cenného papíru a výdaj v podobě platby za obchodování na trhu s cennými papíry při pořízení cenného papíru, protože poplatník tyto výdaje vynaložil a vlivem přecenění na tržní hodnotu by je nemohl uplatnit, i když v režimu § 10 odst. 5 ZDP je uplatnit může.

Z hlediska okamžiku, k němuž se tržní hodnota tohoto podílu nebo cenného papíru určuje, vyplývají z § 10 odst. 9 písm. a) ZDP dvě možné situace. Fyzické osobě, která uskutečňuje úplat-

ný převod podílů v obchodní korporaci nebo cenných papírů nabytých přede dnem účinnosti této novely, tj. před 1. 1. 2025, je dána možnost, v případě, kdy by její příjem z tohoto úplatného převodu nebyl z důvodu zavedení nového limitu v § 4 odst. 3 ZDP osvobozen od daně v plné výši jako za dosavadních podmínek, uplatnit jako výdaj, namísto standardní nabývací či pořizovací ceny, tržní hodnotu, kterou by převáděný cenný papír či podíl v obchodní korporaci měl k 31. 12. 2024. Tímto bude zajištěno, že dani z příjmů bude fakticky podléhat pouze hodnota, o kterou se hodnota těchto cenných papírů nebo podílů zvýšila od okamžiku nabytí účinnosti novely, tj. od 1. 1. 2025, do okamžiku jejich úplatného převodu.

Postupu dle § 10 odst. 9 písm. a) ZDP může využít jak fyzická osoba, která učinila úplatný převod cenného papíru nebo podílu v obchodní korporaci nabytého do 31. 12. 2024 ve zdaňovacím období započatém před účinností novely (tj. úplatný převod se uskuteční před 1. 1. 2025, avšak příjem z tohoto úplatného plyne až po 1. 1. 2025), tak fyzická osoba, která učinila úplatný převod cenného papíru nebo podílu v obchodní korporaci nabytého do 31. 12. 2024 ve zdaňovacím období započatém po účinnosti novely, tj. po 1. 1. 2025.

Pokud fyzická osoba uskutečnila úplatný převod podílů v obchodní korporaci nebo cenných papírů nabytých přede dnem účinnosti novely ještě před účinností tohoto zákona, tj. před 1. 1. 2025, a příjem z tohoto úplatného převodu plyne ve zdaňovacím období započatém po účinnosti novely (např. placení kupní ceny je sjednáno ve splátkách), je fyzické osobě nad rámec výše uvedeného (tj. namísto standardní nabývací či pořizovací ceny nebo tržní hodnoty určené k 31. 12. 2024) dána možnost použít jako výdaj tržní hodnotu, kterou by tento cenný papír či podíl v obchodní korporaci měl k okamžiku jeho úplatného převodu.

## Namísto závěru

Za nezbytně nutné považuji upozornit na skutečnost, že problematika osvobození, resp. zdanění, příjmů z převodu cenných papírů a podílů zde rozhodně nekončí, výše uvedené je jen jakýsi úvod do nového pojetí zdaňování příjmů z převodu těchto aktiv. Pozornost byla věnována skutečně jen těm částem souvisejících ustanovení zákona o daních z příjmů, která prošla určitou změnou, ostatními jsem se blíže nezabýval, avšak při každém prodeji cenného papíru či podílu je třeba se věnovat i ostatním pravidlům a podmínkám v zákoně o daních z příjmů uvedených.

A to smyslem konsolidačního balíčku mělo mj. být i zjednodušení našeho daňového systému... ■

# Určení funkční měny

Novela zákona o účetnictví účinná od 1. 1. 2024 zavádí pojem **funkční měna** a poskytuje nově účetním jednotkám **možnost** vedení účetnictví a sestavení účetní závěrky ve funkční měně. Mám-li být precizní, tak předmětem novely je zavedení institutu měny účetnictví, kterou může být (§ 24a zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, dále i „ZoÚ“):



**Ing. Libor Vašek, Ph.D.,**  
*Katedra finančního účetnictví  
a auditingu, Vysoká škola  
ekonomická v Praze*

- česká měna, aktuálně česká koruna (CZK), a to *libovolně*; nebo
- jiná (cizí) měna, *pokud je funkční měnou účetní jednotky* a jedná se o euro (EUR), americký dolar (USD) nebo britskou libru (GBP).

Účetní jednotky v návaznosti na novou úpravu musí ve svých interních postupech nastavit proces stanovení měny účetnictví (obdobně jako si stanovují účetní metody k počátku účetního období) a informaci o měně účetnictví zanechat do přílohy v účetní závěrce. Bude-li účetnictví vedeno v jiné (cizí) měně, mělo by být v příloze její vydefinování v návaznosti na naplnění podmínek funkční měny. A tím se dostáváme k podstatě nové úpravy, kterou je vymezení funkční měny a uvědomění si, že vedení účetnictví v jiné (cizí) měně není pro každou účetní jednotku a že tedy nelze vést účetnictví v EUR jen tak z prostého rozhodnutí vedení účetní jednotky.

## Funkční měna

Funkční měnu novelizovaný zákon o účetnictví bude definovat jako „měnu primárního ekonomického prostředí, ve kterém účetní jednotka působí“ (§ 24a ZoÚ). Funkční měna v rozsahu českých účetních předpisů tak bude definována shodně s funkční měnou v IFRS, konkrétně IAS 21 *Dopady změn měnových kurzů*. Rozdíl oproti IFRS bude v dobrovolnosti, nikoliv v povinnosti používat funkční měnu (čímž se do jisté míry můžeme dostávat do rozporu s požadavkem naplnění věrného zobrazení, neboť účetnictví vedené v CZK, ačkoliv je funkční měnou účetní jednotky EUR, obsahuje kurzové rozdíly, které nejsou relevantní), a pak v její (aktuální) limitaci na EUR, USD a GBP (nový zákon o účetnictví, který je připravován s avizovanou účinností od 1. 1. 2025, by měl tuto limitaci na vybrané měny zrušit a pouze zakázat použití hyperinflačních měn).

Zákon o účetnictví nic více k určení funkční měny obsahovat nebude, avšak detailnější úpravu neposkytne ani prováděcí vyhláška. Prováděcí vyhláška zavede povinnost určit funkční měnu na základě kritérií podle IFRS (EU) (§ 61d vyhlášky č. 500/2002 Sb.). Tento režim již známe např. z vyhlášky č. 501/2002 Sb., která ve svém § 4a odkazuje na použití pravidel IFRS pro finanční nástroje, přičemž pro vymezení, co je považováno za finanční nástroj, musí účetní jednotka sáhnout do definic a s nimi spojených charakteristik a podmínek obsažených v IFRS. Dochází tak k další plnohodnotné integraci pravidel, postupů a zvyklostí nastavených v účetním výkaznictví dle IFRS do účetních pravidel v rozsahu českých účetních předpisů.

Účetní jednotky, které se tedy rozhodnou využít možnosti vedení účetnictví v jiné (cizí) měně, např. v EUR, musí analyzovat kritéria určení funkční měny obsažená v IFRS (EU), konkrétně v IAS 21 *Dopady změn měnových kurzů*, a na základě nich si připravit relevantní argumentaci potvrzující, že jiná (cizí) měna je měnou funkční a účetní jednotka je oprávněna provést změnu z české měny na tuto jinou (cizí) měnu a dále má povinnost v ní setrvat. Stanovení funkční měny přitom vychází z analýzy informací o ekonomické působnosti účetní jednotky, z analýzy jejich provozních a finančních transakcí, a rozhodnutí o volbě funkční měny musí učinit účetní jednotka sama a je za to plně odpovědná (konkrétně vedení účetní jednotky, obdobně jako je tomu u vedení účetnictví). Proto je třeba, aby si účetní jednotka volbu funkční měny a s ní související rozhodnutí zdokumentovala a uschovala pro jakoukoliv budoucí potřebu doložení oprávněnosti vedení účetnictví v jiné (cizí) měně. Zároveň je třeba si uvědomit, že určení funkční měny není jednorázový a trvalý úkon, ale je třeba kontinuálně vnímat ekonomické prostředí, ve kterém účetní jednotka působí, a dojde-li k jeho změně, musí dojít i ke změně měny účetnictví účetní jednotky. Není záměrem mít každé účetní období jinou funkční měnu, ale skutečnosti, které vedou k jejímu určení, se mohou změnit. Proto účetní jednotka, která si zvolí funkční měnu za měnu účetnictví, musí vyhodnocení činit kontinuálně, resp. vždy k počátku účetního období, neboť má povinnost vést účetnictví (v pokračujícím režimu) ve zvolené cizí měně, pokud je ta nadále měnou funkční, resp. má povinnost přejít na jinou funkční měnu nebo se vrátit zpět k využití CZK jako měny účetnictví, pokud vybraná cizí měna pro ni přestala být funkční.

Ač lze předpokládat, že si účetní jednotky pro určení funkční měny vezmou k ruce poradce, musí být plně součinné a poskytnout detailní informace o realizovaných (provozních a finančních)

transakcích a o trzích, na nichž působí, a o zákaznících. Vše v kontextu potřeby učinit detailní měnovou analýzu. Tato analýza by měla reflektovat požadavky obsažené v IAS 21, který nad rámec obecné definice specifikuje tzv. **primární a sekundární faktory**, které musí účetní jednotka při volbě funkční měny zvážit a posoudit.

## Primární a sekundární faktory určení funkční měny

**Primární faktory** vycházejí z obchodní činnosti účetní jednotky a zajímají se o to, jaká měna ovlivňuje prodejní a nákupní transakce podniku, přičemž často v takové měně jsou obchodní transakce na výstupu či vstupu realizovány (ač to není nutnou podmínkou). Za funkční měnu se tedy v tomto ohledu považuje:

(a) měna:

(i) která ovlivňuje prodejní ceny zboží, výrobků a služeb, a často v takové měně jsou prodejní ceny i vyjádřeny a prodejní transakce uhrazeny,

(j) státu, jehož konkurenční síly a regulace výrazně ovlivňují stanovení prodejních cen zboží, výrobků a služeb účetní jednotky,

(b) měna, která ovlivňuje náklady (na práci, materiál apod.) související s poskytovaným zbožím, výrobky a službami účetní jednotky a často v takové měně jsou náklady i vyjádřeny a související transakce uhrazeny.

Podstatou nastavení funkční měny je nalezení takové měny, která je dominantní pro obchodní činnost účetní jednotky, nikoliv použití měny, která je „líbivá“. Není cílem vést účetnictví v cizí měně, např. v EUR, abychom to tak mohli svému okolí tvrdit, ale vést účetnictví v EUR, protože většina obchodních transakcí je v EUR. Podstata nastavení funkční měny spočívá především v eliminaci dopadu kurzových rozdílů do účetnictví. Tuto vlastnost zprvu řada lidí nevnímá, ale je zásadní.

Je-li většina obchodních transakcí v EUR (tj. tržby jsou realizovány v EUR, související náklady – materiálové zásoby, služby, příp. i mzdy – jsou realizovány v EUR apod.), podnik vede účetnictví v CZK, musí přistupovat ke kurzovým přepočtům – při realizaci transakce, při závěrkových operacích – a důsledkem jsou realizované a nerealizované kurzové zisky a ztráty, které ovlivňují výsledky hospodaření a strukturu výsledovky. Pokud účetní jednotka přejde na vedení účetnictví v EUR, sníží tak objem kurzových přepočtů a volatilitu svého výsledku na vývoj měnového kurzu, a v důsledku toho naplní i požadavek na věrné zobrazení. A v tom vlastně tkví podstata určení a použití funkční měny. Nehledě na to, že v takovém případě mohou pominout některé z důvodů realizovat různá derivátová zajištění měnového rizika.

Z bodu (a) výše vyplývá, že funkční měnou může být EUR i tehdy, pokud podnik realizuje své prodeje v CZK, ale při nastave-

ní cen vnímá EUR cenovou hladinu, kupní sílu EUR zákazníků. Příkladem může být tuzemský podnik, který je orientován na zákazníky – turisty, a ačkoliv má ceny vyjádřeny v CZK, jejich určení vychází z běžných cen v EUR v zemích, odkud zákazníci – turisté přicházejí.

V praktickém pohledu vedou primární faktory účetní jednotku k detailní analýze tržeb (a souvisejících pohledávek za odběrateli) a provozních nákladů (nákupů) (a souvisejících závazků vůči dodavatelům) dle měny, jak zobrazuje následující ilustrace. Cílem analýzy je určit dominantní měnu v provozních transakcích, na základě jejich procentuálního zastoupení na celkových transakcích (výnosy x náklady) či zůstatcích (pohledávky x závazky). Souběžně by si měla účetní jednotka uvědomovat trh, na kterém se pohybuje, a měnové prostředí, které ovlivňuje její zákazníky (viz úvaha v předcházejícím odstavci).

### Příklad č. 1:

	CZK	EUR	PLN, HUF	Celkem
<b>Tržby z prodeje...</b>	4 600 220	15 678 790	281 440	20 560 450
<i>Procentuální podíl</i>	22,37 %	76,26 %	1,37 %	100 %
<b>Spotřeba materiálu</b>	2 036 540	7 593 220	738 810	10 368 570
<i>Procentuální podíl</i>	19,64 %	73,23 %	7,13 %	100 %
<b>Služby</b>	1 204 537	2 890 376	192 626	4 287 539
<i>Procentuální podíl</i>	28,09 %	67,41 %	4,49 %	100 %
atd.				

Tato analýza by měla být zpracována nejen na datech za uplynulé období, ale i na datech projektovaných pro nejbližší účetní období, aby tím do určité míry byla potvrzena funkční měna, která nejen vychází dnes, ale je též očekávána pro další účetní období. Vzhledem k tomu, že měnu účetnictví bude možné měnit pouze k počátku účetního období, nebylo by úplně vhodné ji změnit, když vychází k 31. 12. převaha EUR, ačkoliv je očekáváno, že v průběhu dalšího roku nastane zase převaha CZK. Tyto výkyvy mohou být dány ekonomickým prostředím a podnikatelskou činností účetní jednotky – např. v roce 2023 se podařilo podniku uzavřít obchodní kontrakt se zahraničním odběratelem v EUR, což vedlo ke zvýšení tržeb v EUR a jejich dominanci, přičemž pro rok 2024 tento kontrakt již nebude a podnik se bude opět orientovat primárně na domácí odběratele v CZK.

Pokud z primárních faktorů není určení funkční měny jednoznačné – např. z bodu (a) vyplývá EUR, protože český podnik je

orientován na zahraniční trhy – zákazníci, exportuje, zatímco z bodu (b) vyplývá CZK, neboť používá vstupy od domácích dodavatelů a pracovníkům platí mzdy v domácí měně – poskytuje IAS 21 **sekundární, tzv. podpůrné faktory**, které mají být dále uváženy:

- (a) měna, v níž jsou získávány finanční prostředky,<sup>1</sup> tj. měna, v níž jsou čerpány úvěry, emitovány dluhové nebo kapitálové nástroje, měna, v níž majitelé poskytují vklad do kapitálu, apod.,
- (b) měna, v níž jsou uchovávány peněžní prostředky získané z provozních činností,<sup>2</sup> tj. měna, v níž jsou drženy peněžní prostředky na bankovních účtech, v pokladně apod.

Sekundární faktory vedou k obdobné praktické analýze jako faktory primární, jen se zaměřením na jiné položky (zůstatky peněžních prostředků, závazků z financování a úrokové výnosy či náklady uznané ve výsledku).

### Příklad č. 2

	CZK	EUR	PLN, HUF	Celkem
<b>Peněžní prostředky</b>	1 204 537	2 890 376	192 626	4 287 539
<i>Procentuální podíl</i>	28,09%	67,41%	4,49%	100%
<b>Bankovní úvěry</b>	4 600 220	15 678 790	281 440	20 560 450
<i>Procentuální podíl</i>	22,37%	76,26%	1,37%	100%
atd.				

Pokud by vyhodnocení obchodní činnosti bylo tzv. 50 : 50 pro měnu účetnictví CZK vs. EUR, pak např. uskutečnění emise dluhopisů nebo čerpání významného bankovního úvěru v EUR oproti dosavadnímu financování v CZK může u české účetní jednotky indikovat funkční měnu EUR. A pouze změna ve způsobu, resp. měně, financování může též změnit funkční měnu účetní jednotky. I v tomto ohledu je třeba brát v úvahu určité podnikatelské záměry účetní jednotky, neboť pokud dnes má účetní jednotka financování v EUR, které bude např. v roce 2025 končit, a neočekává žádné další obdobné financování a její podíl EUR na celkových peněžích a závazcích z financování významně poklesne, dominanci převezme CZK, tak možná dnes je EUR funkční měna a možná po roce 2025 již nebude. Změna měny

účetnictví je zásadní zásah do vedení účetnictví, nesouvisí jen se samotným účetnictvím, a proto rozhodnutí o změně měny účetnictví by mělo být pečlivě uváženo, vzaty v potaz všechny důsledky a návaznosti a účetní jednotka by se v něm neměla ukvapit.

Predikce měnového prostředí obchodní činnosti, potažmo financování je pro rozhodnutí o změně účetnictví zásadní u nově zakládané účetní jednotky. I tato účetní jednotka musí na počátku svého prvního účetního období určit svoji měnu účetnictví, přičemž nemůže vycházet z měnové analýzy uskutečněných transakcí, z historických dat. Přesto má možnost si jako měnu účetnictví zvolit funkční měnu, např. EUR, pokud v ní očekává většinu svých obchodních transakcí, příp. čerpání úvěru nebo emisi cenných papírů.

### Dodatečné faktory, je-li účetní jednotka součástí konsolidačního celku

Funkční měna není určována na úrovni konsolidačního celku (skupiny) a funkční měna nemá souvislost s konsolidací ani s konsolidovanou účetní závěrkou. Funkční měna se musí určit pro každou složku konsolidačního celku (skupiny) zvlášť. Ba naopak, funkční měna může být určena i na nižší úrovni, než je právní vymezení účetní jednotky – např. zahraniční pobočka (organizační složka apod.) může mít svoji funkční měnu odlišnou od hlavní účetní jednotky, ačkoliv mohou v důsledku vést jedno účetnictví a být vnímány právně jako jeden celek. Stávající novela zákona o účetnictví požaduje určit měnu účetnictví, potažmo funkční měnu na úrovni účetní jednotky. Výhledově (součástí návrhu nového zákona o účetnictví) budou zahraniční pobočky mít možnost si stanovit svoji vlastní měnu účetnictví, v ní vést účetnictví, které je následně přepočteno a dáno dohromady s účetnictvím hlavní (domácí) účetní jednotky.

Je-li však účetní jednotka dceřinou entitou a je součástí konsolidačního celku (skupiny), **poskytuje IAS 21 dodatečné faktory**, které by měly být při určení její funkční měny posouzeny. Svoji podstatou jde o určení, zdali je dceřiná entita autonomní a samostatná ve své činnosti nebo v direktivní svázanosti s mateřskou entitou. Výsledkem analýzy má být závěr, zda funkční měna dceřiné entity je shodná s funkční měnou mateřské entity nebo má svoji vlastní funkční měnu. Jde např. o to:

- (a) zda aktivity dceřiné entity jsou prodloužením činnosti mateřské entity (např. jen prodej zboží dovezeného od mateřské entity, resp. prodej služeb mateřské entity, zpeněžení a odvod peněžních prostředků), nejsou vykonávány s podstatnou mírou samostatnosti (zahraniční operací vznikají náklady, výnosy, kumuluje peněžní prostředky, má úvěry, vykonává svoji obchodní činnost);

1 IAS 21 zde uvádí spojení „funds from financing activities“, tj. prostředky z transakcí, které jsou ve výkazu cash flow součástí financování.

2 IAS 21 zde uvádí spojení „receipts from operating activities“, tj. příjmy z transakcí, které jsou ve výkazu cash flow součástí provozních činností.

- (b) zda transakce s mateřskou entitou dosahují vysokého poměru na všech transakcích dceřiné entity;
- (c) zda peněžní toky z činností dceřiné entity jsou přímo ovlivněny peněžními toky mateřské entity (provázáno s předchozím ustanovením na velikost poměru skutečných transakcí) a
- (d) zda peněžní toky z činností dceřiné entity jsou dostačující pro splacení jejich dluhů, aniž by bylo nutné financování ze strany mateřské entity (tj. úvěr od mateřské entity podněcuje svázanost).

Při určování funkční měny je třeba tedy vyhodnocovat postavení účetní jednotky, její činnost, a je-li součástí širších skupin, a její aktiva, dluhy a výsledky zahrnuté do konsolidované účetní závěrky, je třeba rozšířit analýzu související se stanovením funkční měny o míru její autonomie.

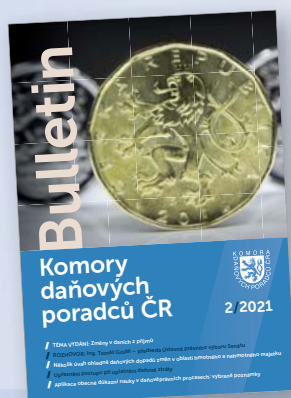
## Závěr

Zavedení úpravy vedení účetnictví ve funkční měně do českých účetních předpisů je jistě správným krokem, neboť institut funkční měny souvisí s naplněním věrného obrazu účetnictví.

Přesto lze doporučit všem účetním jednotkám, které mají tendenci vedení účetnictví v jiné (cizí) měně využít, jistou obezřetnost a včasnou komplexní úvahu a v tomto kontextu je třeba apelovat i na (účetní a daňové) poradce. Účetní postup změny měny účetnictví není složitý, ale změna musí být doložena komplexní argumentací potvrzující, že jiná (cizí) měna je měnou funkční a účetní (informační) systém, který účetní jednotka používá, musí být na takovou změnu připraven. Dopad změny může být širší a nemusí se týkat jen samotného vedení účetnictví v účetní jednotce, ale také bude vyžadovat nezbytnou úpravu informačních systémů orgánů veřejné moci. Vzhledem k tomu, že se změna týká měny vedení účetnictví, musí o ní účetní jednotka informovat již v účetní závěrce za předcházející účetní období. **Pokud se tedy účetní jednotka oprávněně rozhodne např. od roku 2024 nastavit EUR jako měnu účetnictví, musí tuto informaci uvést již v účetní závěrce za rok 2023** včetně uvedení měnových kurzů použitých k přepočtu s případným vyčíslením kurzových rozdílů.

*Tento příspěvek byl zpracován jako jeden z výstupů výzkumného projektu Fakulty financí a účetnictví VŠE, který je realizován v rámci institucionální podpory VŠE IP100040. ■*

# Média Komory daňových poradců ČR



## Bulletin: DO HLOUBKY TÉMATU

- / Tematické zaměření každého čísla
- / Vysoce odborné články
- / Recenzovaný obsah
- / Odborný garant každého čísla
- / Stavovská společenská rubrika

čtvrtletně  
tištěná  
a elektronická  
verze



## e-Bulletin: CO BYSTE NEMĚLI PŘEHLEDNOUT

- / Zpravodajství ze světa daní a účetnictví
- / Aktuální daňová legislativa a praxe
- / Informace z dění v Komoře
- / Lifestyleová témata a zajímavosti
- / Osobní rozvoj

@  
každý měsíc  
elektronicky

# Dopady funkční měny do daní



**Ing. Marie Velflová,**  
daňový poradce č. 4024,  
Deloitte Advisory, s. r. o.

Na úvod si shrňme genezi konceptu funkční měny jakožto měny účetnictví a jak se tento návrh dostal do legislativního procesu.

Koncept tzv. funkční měny měl být součástí dlouho diskutovaného nového zákona o účetnictví. Nicméně v rámci projednávání tzv. konsolidačního balíčku (sněmovní tisk č. 488) se ve druhém čtení načetl vládní pozměňovací návrh (konkrétně usnesení Rozpočtového výboru Poslanecké sněmovny Parlamentu ČR – sněmovní tisk 488/4), který přinesl mj. i změnu zákona o účetnictví.<sup>1</sup> Česká republika totiž musí v nejbližší době implementovat následující dvě směrnice tak, aby dodržela požadované transpoziční lhůty:

- směrnici Evropského parlamentu a Rady (EU) 2021/2101 ze dne 24. 11. 2021, pokud jde o zveřejňování informací o dani z příjmů některými podniky a pobočkami (tzv. tCBCR), a
- směrnici Evropského parlamentu a Rady (EU) 2022/2464 ze dne 14. 12. 2022, týkající se podávání zpráv podniků o udržitelnosti (tzv. CSRD).

Kromě úpravy vyplývající z povinné implementace těchto dvou směrnic však byla do zákona o účetnictví navržena právě i možnost vést účetnictví kromě české koruny také v tzv. funkční měně. Pojetí funkční měny v zákoně o daních z příjmů<sup>2</sup> bylo Ministerstvem financí ČR následně ještě upraveno v dalším pozměňovacím návrhu načteném poslancem Jiřím Havránkem. To je tedy ve zkratce legislativní vývoj a nyní se pojdme podívat, co všechny výše zmíněné dokumenty navrhuji.

## Co je to funkční měna

Jak již bylo řečeno, novela zákona o účetnictví navrhuje, aby měnou účetnictví, tedy měnou, ve které je účetnictví vedeno, mohla být nejen česká měna, ale i jiná měna, pokud je funkční měnou účetní jednotky. Podle návrhu se bude funkční měna vykládat



**Ing. Michaela Strnadová,**  
daňový poradce č. 4390,  
Deloitte Advisory, s. r. o.

v souladu s mezinárodními účetními standardy, a to konkrétně Mezinárodním účetním standardem č. 21 (dále jen „IAS 21“). Použití IAS 21 však nebude úplné. Jinými slovy, z IAS 21 budeme pro účely českého zákona o účetnictví vycházet pouze z faktorů k vyhodnocení toho, zda účetní jednotka splňuje podmínky pro použití funkční měny (vybrané cizí měny) jako měny účetnictví, přičemž ostatní části standardu se pro výklad českého zákona o účetnictví používat nebudou.

Pojďme se tedy v teoretické rovině podívat, jak IAS 21 podmínky pro funkční měnu stanoví. Funkční měna je chápána dle českého zákona o účetnictví, ale i dle IAS 21, jako měna primárního ekonomického prostředí, ve kterém účetní jednotka působí. Pro posouzení toho, zda určitá měna plní tyto předpoklady, nabízí IAS 21 následující tzv. primární indikátory:

- měna, která hlavní měrou ovlivňuje prodejní ceny zboží a služeb (tj. zjednodušeně měna, ve které se provádí většina transakcí účetní jednotky);
- měna země, jejíž konkurenční síly a právní předpisy převážně určují prodejní ceny zboží a služeb;
- měna, která hlavní měrou ovlivňuje osobní náklady, náklady na materiál a ostatní vynaložené náklady.

Protože v určitých situacích může být velmi obtížné funkční měnu, tedy měnu primárního ekonomického prostředí, účetní jednotky stanovit, nabízí IAS 21 ještě tzv. sekundární indikátory, kterými jsou:

- měna, v níž jsou vytvářeny zdroje z finančních aktivit;
- měna, v níž jsou obvykle kumulovány příjmy z provozních aktivit.

Rozhodnutí, zda účetní jednotka splňuje požadavky pro aplikaci funkční měny jako měny účetnictví, tak bude záležet na podrobné diskusi a vyhodnocení situace s účetním expertem. Každopádně, pokud bude mít účetní jednotka podíl transakcí v dané cizí měně vyšší než 50 %, pak je to indikace k tomu se nad potenciální změnou měny účetnictví zamýšlet.

1 Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.

2 Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

## Úprava funkční měny v českém zákoně o účetnictví

Podle výše uvedených pravidel IAS 21 tedy vyhodnotíme, zda konkrétní měna plní podmínky funkční měny pro danou účetní jednotku, a od tohoto momentu je již pro další úpravu a postup třeba hledět pouze do českého zákona o účetnictví.

Klíčové totiž je, že na rozdíl od IAS 21, kde může být funkční měnou účetní jednotky jakákoliv měna, podle českého zákona o účetnictví lze uvažovat, kromě základní české měny, pouze o:

- euru,
- americkém dolaru, nebo
- britské libře.

Co je však ještě podstatnější, na rozdíl od IAS 21 je aplikace funkční měny v českém účetnictví volbou účetní jednotky. IAS 21 vyžaduje, aby účetní jednotka při splnění podmínek ve funkční měně svého primárního ekonomického prostředí účtovala vždy. V českém zákoně o účetnictví je však přechod na funkční měnu pouhou volbou účetní jednotky. Tzn., že výchozí měnou účetnictví je vždy česká koruna. Jinými slovy, i poplatník, který splní podmínky pro určenou funkční měnu, může vždy zůstat u účtování v českých korunách a na funkční měnu přecházet nemusí.

Tento přístup je daný přímo českým zákonem o účetnictví, nicméně je do určité míry rozporuplný. Funkční měna má svou povahou principiálně přispívat k věrnému a poctivému obrazu účetnictví, který je základním konceptem ať už mezinárodních účetních standardů, či českého zákona o účetnictví. Pokud účetní jednotka vyhodnotí měnu svého primárního ekonomického prostředí jako jinou měnu než českou korunu, měla by logicky své výsledky vykazovat právě v této měně svého primárního ekonomického prostředí a nezatěžovat výsledek hospodaření nereálnými kurzovými rozdíly. Pokud se totiž zamyslíme nad tím, že účetní jednotka přijímá a poskytuje plnění v převážné části např. v eurech, je otázkou, zda jí kurzové riziko vůči koruně vůbec vzniká a nakolik je reálné. Kurzové riziko se potom zrcadlí v účetní závěrce právě formou kurzových rozdílů. Pokud takové kurzové riziko účetní jednotce reálně nehrozí, nezdá se být věrné a poctivé jej v účetní závěrce zobrazovat. To bude zřejmě důvod, pro který lze očekávat, že po schválení institutu funkční měny budou účetní experti některým společnostem doporučovat, aby ve funkční měně účtovaly.

Zásadní informací je však to, že pokud si jednou účetní jednotka jako měnu účetnictví zvolí funkční měnu, tedy měnu odlišnou od českých korun, není možné se vrátit k české měně, aniž se fakticky změní primární ekonomické prostředí. Tzn., že není možná úvaha ve smyslu, že si funkční měnu vyzkoušíme, a pokud nám to nebude vyhovovat, vrátíme se k českým korunám. Takový postup není možný, a pokud si účetní jednotka funkční měnu jako měnu účetnictví zvolí, musí v této měně účtovat, dokud se podmínky jejího podnikání nezmění.

Závěrem už pouze zmíníme, že některé vybrané účetní jednotky možnosti vést účetnictví ve funkční měně využít nemohou (např. příspěvkové organizace, zdravotní pojišťovny). Nicméně dlužno říci, že v těchto případech není ani reálný předpoklad, že by tento typ subjektů podmínky pro funkční měnu jakožto měnu účetnictví splňoval. Pokud by se však pro funkční měnu rozhodl poplatník daně z příjmů fyzických osob, může tak podle zákona o účetnictví obecně učinit, ale pro účely daně z příjmů musí vycházet z hodnot účetnictví tak, jako by jej vedl v českých korunách. Tento závěr vychází z toho, že se předmětná ustanovení v zákoně o daních z příjmů vztahují pouze na poplatníky daně z příjmů právnických osob. To jinými slovy znamená, že využití funkční měny pro fyzické osoby je velmi omezené.

## Praktické aspekty použití funkční měny

Pro praxi je důležité zmínit, že vedení účetnictví ve funkční měně, tedy měně odlišné od české koruny, je čistě na vyhodnocení a rozhodnutí účetní jednotky. Změnu měny účetnictví účetní jednotka nemusí finančnímu úřadu ani jiné instituci nijak oznamovat.

Je však třeba zdůraznit, že účetní jednotka, která si zvolí funkční měnu jako měnu účetnictví, má povinnost aplikaci této funkční měny každoročně vyhodnocovat. Je tedy na ní, aby důkazně břemeno vůči správci daně unesla a prokázala, že její primární ekonomické prostředí odpovídá použité funkční měně (tedy měně účetnictví odlišné od českých korun). Pokud by účetní jednotka použila funkční měnu jako měnu účetnictví v rozporu se svým primárním ekonomickým prostředím, potom jí hrozí sankce podle zákona o účetnictví, a to až do výše 3 % z hodnoty aktiv.

Přechod z českých korun na funkční měnu potom budou podrobně rozvádět vyhlášky pro jednotlivé kategorie účetních jednotek, jako např. navrhovaná změna vyhlášky č. 500/2002 Sb., která popisuje, jak má účetní jednotka při změně funkční měny postupovat, jaké kurzy je třeba použít a kam případné rozdíly účtovat. Ve stručnosti lze uvést následující pravidla:

- Počáteční zůstatky v rozvaze aktuálního období by se měly přepočítávat určeným kurzem k rozvahovému dni předcházejícího období. Stejný kurz se použije pro přepočtení údajů za srovnatelné (předcházející) období.
- Údaje ve výkazu zisků a ztrát by mělo být možné přepočítat také koncovým kurzem jako u rozvahy, ale pouze za předpokladu, že se takto přepočtené hodnoty významně neliší od hodnot přepočtených průměrným kurzem. Jinak je potřeba přepočítat údaje výkazu zisků a ztrát průměrným kurzem a vzniklý rozdíl uvést na řádku Jiný výsledek hospodaření minulých let.

Aktuální otázkou zůstává také to, zda je přechod na jinou měnu účetnictví považován z hlediska účetnictví za změnu účetní metody podle § 4 odst. 15 ZoÚ. Dle dosavadních závěrů vyplývajících z diskusí odborné veřejnosti lze dovodit, že změna měny účetnictví u účetní jednotky, která má dlouhodobě jako měnu svého primárního ekonomického prostředí cizí měnu, např. euro, a po nabytí účinnosti zákona přejde z CZK na účtování

v eurech, velmi pravděpodobně naplní podmínky pro změnu účetní metody. Lze tak opět doporučit diskusi s účetním expertem, protože změna účetní metody má v účetnictví i v daních svá pravidla.

Důležitým praktickým aspektem je potom to, že pokud si účetní jednotka zvolí jako měnu účetnictví jinou měnu než českou korunu, centrální bankou, která bude stanovovat její kurzy použité v účetnictví, již nebude Česká národní banka. Např. pokud je měnou účetnictví euro, bude účetní jednotka používat primárně kurz vyhlášený Evropskou centrální bankou jakožto centrální bankou pro měnu euro, byť se nejedná o centrální banku žádného státu. V případě amerického dolaru je centrální bankou příslušnou pro tuto měnu Federální rezervní systém (FED). V případě britské libry je potom centrální bankou Bank of England. Není bez zajímavosti, že oproti ostatním vyjmenovaným centrálním bankám Federální rezervní systém vyhláší měnové kurzy na týdenní bázi, nikoliv denně.

## Funkční měna a daň z příjmů právnických osob

Daň z příjmů právnických osob je principiálně úzce napojena na účetnictví. V oblasti daně z příjmů právnických osob je tak cílem navrhovaných změn opět co nejbližší navázání výpočtu daně z příjmů právnických osob na účetnictví. Na druhou stranu informační systém správce daně v současné době není připraven na to, aby stanovil daň v jiné měně než v českých korunách. Daň z příjmů právnických osob tak bude nadále tvrzená, tedy uváděná v daňovém přiznání, a stanovená, tedy správcem daně vyměřená, výlučně v českých korunách. V důvodové zprávě však zaznívá příslib, že aktuální stav je pouze přechodný a finanční správa na možnosti vyplňovat daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob a možnosti stanovení daně v jiné měně než v českých korunách intenzivně pracuje.

Aktuálně navrhovaný stav je tedy takový, že si poplatník, který vede účetnictví v cizí měně, připraví daňové přiznání na základě údajů z účetnictví a spočítá si v podpůrné evidenci jednotlivé řádky daňového přiznání ve své měně účetnictví. V podpůrné evidenci tedy bude např. řádek 10 daňového přiznání, tj. výsledek hospodaření před zdaněním, nebo rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy, který patří na řádek 50 nebo řádek 150 daňového přiznání, a další ve funkční měně. V dalším kroku potom poplatník tyto agregované částky přepočte kurzem funkční měny k české koruně tak, jak jej stanoví Česká národní banka k poslednímu dni daného zdaňovacího období, a tím získá částky v českých korunách, které následně vyplní do formuláře přiznání. Tzn., že částky, které jsou nutné pro výpočet daně a vycházejí z účetnictví vedeného v cizí měně, se budou přepočítávat jedním přepočtem na agregované úrovni jednotlivých řádků daňového přiznání a následně se vyplní do formuláře v českých korunách. V tuto chvíli není ještě zřejmé, jak se bude přikládat účetní závěrka k formuláři daňového přiznání, jednotlivé údaje z výkazu zisků a ztrát nebo rozvahy by se pravděpodobně měly uvádět v měně účetnictví, tedy i ve funkční měně.

## Úprava kurzů a další přepočty pro poplatníka s funkční měnou

Zákon o daních z příjmů musel přijmout zvláštní úpravu kurzů pro případ, kdy poplatník daně z příjmů právnických osob povede účetnictví v jiné měně, než je česká koruna. Důvodem je to, že při použití jiné měny v účetnictví než české koruny poplatník nepoužívá kurzy vyhlášené Českou národní bankou, ale kurzy jiné příslušné centrální banky. Jak jsme již zmínili, zákon o daních z příjmů tak nově definuje tzv. kurz pro přepočet daně. Kurzem pro přepočet daně se rozumí kurz devizového trhu vyhlášený Českou národní bankou, a to bez ohledu na to, zda má poplatník pro účely účetnictví jinou centrální banku. Jinými slovy, účetní jednotka bude převádět v účetnictví částky na měnu účetnictví kurzem vyhlášeným svou příslušnou centrální bankou, jakmile však bude počítat daňovou povinnost, použije kurz České národní banky (tedy kurz pro přepočet daně).

Zákon dále přímo stanoví, že majetek, dluhy, rezervy vytvářené pro daňové účely a jiné položky, jejichž způsob tvorby nebo uplatnění je upraven zákonem o daních z příjmů, musí poplatník evidovat v měně účetnictví, tedy i v cizí funkční měně. Toto ustanovení tak cílí např. na daňové karty majetku nebo na rezervy na opravy hmotného majetku, které by podle tohoto ustanovení měly být vedeny v měně účetnictví a následně se kurzem pro přepočet daně převádět do českých korun pro účely výpočtu daně z příjmů právnických osob. Stejným kurzem pro přepočet daně se pak budou převádět také položky, o kterých se v principu neúčtuje, jako jsou daňové odpisy majetku nebo rezervy na nakládání s elektroodpadem ze solárních panelů.

Zákon o daních z příjmů, potažmo jiné zákony, jako např. zákon o rezervách, budou nadále uvádět příslušné limity a kritéria v českých korunách. Poplatník, který účtuje v cizí měně, tak bude muset tyto hodnoty pro svoje účely přepočítávat kurzem pro přepočet daně pro poslední den bezprostředně předcházejícího zdaňovacího období. To se týká položek, o kterých se účtuje, a dle důvodové zprávy se jedná typicky o limit pro rozeznání hmotného majetku podle § 26 ZDP nebo technického zhodnocení podle § 33 ZDP. Pokud by se však jednalo o zákonný limit, o kterém se neúčtuje, potom žádný přepočet nutný není, protože daň se nadále počítá v českých korunách. To je např. výše slevy na dani podle § 35 ZDP nebo limitu odpočtu na podporu výdajů vynaložených na žáka nebo studenta podle § 34h ZDP. Takové částky by převádět na cizí měnu účetnictví a následně zpět do českých korun nedávalo smysl. Stejně tak se zřejmě nebude přepočítávat daňová ztráta, kterou lze uplatnit jako odčitatelnou položku podle § 34 ZDP, a to proto, že daňová ztráta je stanovena v českých korunách a bude odečítána od základu daně přepočteného do českých korun.

V neposlední řadě zákon definuje tzv. přenositelné položky, které lze uplatňovat v následujících zdaňovacích obdobích a mezi které patří např. nadměrné výpůjční výdaje, které v předchozích letech zvyšovaly výsledek hospodaření. Výši těchto přenositel-

ných daňových položek je nutné pro účely výpočtu daně z příjmů právnických osob za aktuální období přepočítat na českou měnu. K tomu použije poplatník kurz pro přepočet daně pro poslední den zdaňovacího období, ve kterém daná přenositelná položka vznikla.

Mezi vyjmenované přenositelné položky však nepatří např. odčitatelná položka na výzkum a vývoj, která v případě, že ji nelze v aktuálním období využít z důvodu nízkého základu daně nebo daňové ztráty, může snížit základ daně v následujících třech zdaňovacích obdobích. Podle našeho názoru se jedná o položku, jejíž způsob tvorby nebo uplatnění je upraven zákonem o daních z příjmů a kterou má tak poplatník povinnost evidovat v měně účetnictví. Hodnota nevyužitých odčitatelných položek na výzkum a vývoj, kterou bude poplatník uplatňovat v následujících letech, se tedy bude evidovat v cizí funkční měně a v momentě sestavení daňového přiznání bude převedena do českých korun kurzem pro přepočet daně pro dané období. Důsledkem tohoto postupu zřejmě bude, že se díky přepočtu bude lišit hodnota nároku v době jeho vzniku a hodnota skutečně uplatněná v budoucích obdobích v českých korunách.

## Funkční měna a DPH

Konsolidační balíček, a pokud je nám známo ani jiný legislativní návrh, nepřináší žádnou změnu v oblasti přepočtu cizích měn na české koruny pro účely daně z přidané hodnoty. Co tedy bude znamenat použití funkční měny pro účetní jednotku, která je plátcem DPH, při stávající legislativní úpravě? Bude pro ni z pohledu DPH zjednodušením nebo komplikací?

Shodně jako v případě daně z příjmů i pro účely DPH bude daň nadále tvrzená a stanovená výlučně v českých korunách. Na rozdíl od daně z příjmů si však v případě DPH nevystačíme s jediným přepočtem na agregované úrovni. Každé poskytnuté či přijaté plnění bude podléhat určitému způsobu přepočtu tak, aby bylo možné v daňovém přiznání, souhrnném hlášení a zejména kontrolním hlášení vykázat hodnoty základu daně a DPH v českých korunách, a to položkově. Shrňme si tedy, co říká legislativa v oblasti DPH k přepočtu cizích měn na české koruny.

Způsob přepočtu cizích měn na české koruny je upraven v § 4 odst. 8 ZDPH.<sup>3</sup> Podle tohoto ustanovení se pro přepočet cizí měny na českou měnu použije kurz platný pro osobu provádějící přepočet ke dni vzniku povinnosti přiznat daň, příp. uskutečnění plnění, a to buď kurz devizového trhu vyhlášený Českou národní bankou, nebo poslední směnný kurz zveřejněný Evropskou centrální bankou. Zákon o DPH má tedy vlastní úpravu, která navíc

vychází ze směrnice o DPH.<sup>4</sup> Podle čl. 91 odst. 2 směrnice o DPH lze pro přepočet cizí měny do měny členského státu, v němž je daň vyměřována, použít pouze poslední zaznamenaný prodejní kurz v okamžiku vzniku daňové povinnosti na nejreprezentativnějším devizovém trhu nebo trzích daného členského státu, příp. kurz ECB.<sup>5</sup>

Jak vyplývá z výše uvedeného, platná legislativa v oblasti DPH nepřipouští použití směnných kurzů vyhlášených FED či Bank of England pro účely přepočtu cizích měn na české koruny. Účetní jednotky, které si jako funkční měnu zvolí americký dolar či britskou libru, se tak dostanou do situace, kdy do svých ERP systémů budou muset implementovat jednak kurz ČNB, příp. ECB, z důvodu nutnosti přepočtu jakékoli měny jiné než české koruny (včetně funkční měny) na české koruny pro účely DPH, a jednak kurz FED či Bank of England pro účely přepočtu cizích měn (vč. českých korun) na funkční měnu v účetnictví. Teoreticky jasné, praktická proveditelnost je otázkou k diskusi. V případě účetních jednotek, které jako funkční měnu v účetnictví nově využijí eura, se zdá být řešení tohoto „drobného“ zadržehle dvojího kurzového lístku snadné. V případě využití směnných kurzů ECB pro účely DPH totiž bude shodný kurzový lístek platit pro účely DPH i účetnictví. Abychom se neradovali předčasně, pro úplnost připomínáme, že ECB směnné kurzy některých, řekněme, exotických měn vůbec nevyhlašuje.

Matoucí v otázce dopadu funkční měny na DPH může být použití slovního spojení „kurz platný pro osobu provádějící přepočet“, uvedeného v § 4 odst. 8 ZDPH. Je zjevné, že pojem „platný“ nemůže být vykládán tak, že odkazuje na kurzovní lístek používaný daným plátcem v účetnictví ve smyslu příslušné banky, která tento kurzovní lístek publikuje. Účetní jednotky, které si jako funkční měnu zvolí americký dolar či britskou libru, by se tím dostaly do neřešitelné situace, kdy platným kurzem v účetnictví by pro ně byl směnný kurz vyhlášený FED či Bank of England, který však není přípustný pro účely DPH. Výklad slova „platný“ je tak dle našeho názoru nutno omezit na otázku „druhu“ směnného kurzu využívaného konkrétním plátcem a platného k datu povinnosti přiznat daň ve smyslu historické informace MF ČR ze 14. 5. 2004, kterou byla připuštěna možnost použití pevných kurzů pro plátce, kteří jsou účetní jednotkou, přičemž se vždy musí jednat o kurz ČNB či ECB.

V případě plnění uskutečněných a plnění přijatých, u kterých vzniká povinnost přiznat daň příjemci plnění, je dopad použití funkční měny omezen na výše uvedené otázky dvojího kurzového lístku, příp. chybějícího kurzu pro přepočet. Mnohem zajímavější situace však nastává v případě přijatých plnění, která jsou poskytovatelem plnění v souladu se zákonem o DPH zatížena tuzemskou DPH. Ta totiž musí být na příslušném daňovém

3 Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

4 Směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému DPH.

5 Specifická pravidla platí pro přepočet cizí měny při stanovení základu daně při dovozu zboží, zde však použití funkční měny v zásadě nepřináší žádné novinky či komplikace oproti stávajícímu stavu, proto tuto situaci dále nekomentujeme.

dokladu vždy vyčíslena v českých korunách. V případě fakturace v cizích měnách je tím zajištěna shoda výše daně na výstupu u poskytovatele plnění s výší daně na vstupu u příjemce plnění. Za předpokladu splnění podmínek pro vznik a uplatnění nároku na odpočet daně představuje pak tato daň na vstupu vyčíslená v českých korunách u příjemce plnění nárok na odpočet daně, tedy pohledávku vůči finančnímu úřadu. Z pohledu příjemce plnění, který využívá funkční měnu, se však jedná o pohledávku korunovou, tedy z pohledu účetnictví vedeného ve funkční měně cizoměnovou. Jakým způsobem má být tedy daň na vstupu, resp. nárok na odpočet daně, zachycena v účetnictví příjemce plnění využívajícího funkční měnu?

### Příklad

Přijaté zdanitelné plnění (služba) s místem plnění v České republice, daň odvádí poskytovatel plnění. Příjemce – plátcem DPH pro účely účetnictví používá jako funkční měnu euro. Mezi obchodními partnery je sjednána fakturační měna EUR.

Daňový doklad vystavený poskytovatelem plnění uvádí hodnotu základu daně a DPH v EUR i v CZK v následující výši (s použitím kurzu platného pro poskytovatele plnění ke dni povinnosti přiznat daň ve výši 25 CZK/EUR): základ daně 1 000 EUR = 25 000 CZK, DPH 210 EUR = 5 250 CZK.

Kurz pro přepočítání cizích měn na EUR u příjemce plnění platný k datu uskutečnění účetního případu je 25,50 CZK/EUR.

Účetní zachycení u příjemce plnění:

518 – ostatní služby = 1 000 EUR / 321 – závazky vůči dodavatelům = 1 210 EUR

343 – DPH = ?

V případě účtu 343 je otázkou, zda má být v účetnictví evidována hodnota 210 EUR, která je uvedena na přijatém daňovém dokladu a odpovídá DPH ve výši 21% ze základu daně stanoveného v EUR, nebo by měla být zachycena částka 205,88 EUR, která odpovídá korunové výši pohledávky (5 250 CZK) přepočtené kurzem příjemce plnění platným v účetnictví (tj. 25,50 CZK/EUR). Jinak řečeno, ve kterém okamžiku a v jaké výši vzniká a má být účetně zachycen případný kurzový rozdíl? V okamžiku uskutečnění účetního případu ve vztahu ke každé přijaté faktuře, nebo jej lze např. zachytit v souhrnu účtu 343 ve vztahu k celkové daňové povinnosti (nadměrnému odpočtu) za dané zdaňovací období? Uvidíme, zda se k této problematice vyjádří některá z budoucích metodik finanční správy.

Z pohledu DPH je však v každém případě jasné, že ERP systém musí při použití funkční měny v účetnictví zajistit, že v evidenci

pro účely DPH bude uvedena hodnota základu daně a DPH v korunové hodnotě odpovídající kurzu poskytovatele plnění. To však není nijak překvapující, jelikož se nejedná o téma, které by pro plátce bylo něčím zcela novým. Použití funkční měny v účetnictví příjemce plnění pouze rozšíří okruh případů, ve kterých bude potřeba se s touto situací vypořádat, protože bude nastávat u všech přijatých plnění, u kterých bude v souladu se zákonem o DPH poskytovatelem plnění uplatněna tuzemská DPH na výstupu, a téma se tedy takřikajíc zviditelní.

### Platba daně v cizí měně

Při práci s funkční měnou je nutné si uvědomit, že pokud se účetní jednotka rozhodne pro měnu účetnictví odlišnou od české koruny, potom bude daňová povinnost, která bude prozatím vždy stanovena v české měně, z hlediska účetnictví považována za cizoměnový závazek. Pokud tedy budeme daň z příjmů právnických osob platit v českých korunách, budou nám v účetnictví vznikat kurzové rozdíly.

### Příklad

Daň z příjmů právnických osob bude stanovena v českých korunách na hodnotu 1 000 CZK a zaúčtována následujícím kurzem:

591 – daň z příjmů – splatná / 341 – daň z příjmů  
40 EUR = 1 000 CZK (kurz 25 CZK/EUR)

Následně poplatník provede platbu finančnímu úřadu v částce 1 000 CZK a zaúčtuje tuto platbu aktuálním kurzem ve svém účetnictví:

341 – daň z příjmů / 221 – bankovní účet  
39,22 EUR = 1 000 CZK (kurz 25,5 CZK/EUR)

341 – daň z příjmů / 663 – kurzový zisk  
0,78 EUR

Co se týče bezhotovostní platby daňové povinnosti v jiné než české měně, tato možnost existuje již dnes. Podle daňového řádu však platí, že pokud je platba poukázána v jiné měně než v českých korunách, zaeviduje ji správce daně na osobní daňový účet daňového subjektu ve výši, v jaké byla správci daně připsána na účet v české měně.

V rámci této evidence může tedy vzniknout poplatníkovi přeplatek nebo nedoplatek na dani, což je často důvod, proč poplatníci této možnosti v minulosti nevyužívali.

Konsolidační balíček v tomto smyslu navrhuje změnu, a to takovou, že je-li daň uhrazena v cizí měně, zaeviduje ji správce daně na osobní daňový účet daňového subjektu v české měně. Při pře-

počtu měny pak použije kurz devizového trhu vyhlášený Českou národní bankou pro den, který předchází dni platby daně. Pokud následně vznikne rozdíl v placení daně v cizí měně, a to pouze z důvodu kurzových rozdílů, potom takový nedoplatek nebo přeplatek zanikne ze zákona a daňová povinnost poplatníka bude považována za vyrovnanou.

V praxi si však lze pouze obtížně představit, že správce daně bude mít možnost zjistit, že rozdíl mezi předepsanou částkou a skutečně přijatou platbou je způsoben právě a jenom z důvodu kurzového rozdílu. Je zde tedy předpoklad, že správce daně bude prověřovat, zda rozdíl vznikl skutečně pouze z důvodu kurzového rozdílu při platbě daně v cizí měně, nebo i z jiných příčin.

### Příklad

Daň z příjmů právnických osob bude stanovena v českých korunách na hodnotu 1 000 CZK a poplatníkem zaúčtována následujícím kurzem v jeho účetnictví:

591 – daň z příjmů – splatná / 341 – daň z příjmů  
40 EUR = 1 000 CZK (kurz 25 CZK/EUR)

Následně poplatník provede platbu daně finančnímu úřadu v částce 40 EUR:

341 – daň z příjmů / 221 – bankovní účet  
40 EUR

Případný kurzový rozdíl evidovaný u správce daně ze zákona zaniká.

Stejná problematika se bude týkat mj. i nadměrného odpočtu DPH. Nadměrný odpočet totiž také vzniká v českých korunách a správce daně jej bude vracet plátcům vždy pouze v českých korunách.

Pokud tedy plátcem povede účetnictví v jiné než české měně, bude mu vůči finančnímu úřadu vznikat pohledávka v cizí měně a při vrácení nadměrného odpočtu DPH správcem daně budou vznikat kurzové rozdíly.

### Příklad

Nadměrný odpočet DPH plátcem daně je stanoven v českých korunách na hodnotu 1 000 CZK a zaúčtován následujícím kurzem:

343 – daň z přidané hodnoty / 321 – dodavatelé  
40 EUR = 1 000 CZK (kurz 25 CZK/EUR)

Následně správce daně vrátí 1 000 CZK na účet plátce, který zaúčtuje tuto platbu aktuálním kurzem v účetnictví:

221 – bankovní účet / 343 – daň z přidané hodnoty  
39,22 EUR = 1 000 CZK (kurz 25,5 CZK/EUR)

563 – kurzová ztráta / 343 – daň z přidané hodnoty  
0,78 EUR

V této souvislosti lze připomenout, že v souladu s pokynem GŘ D-59 vstupují všechny výsledkově zaúčtované kurzové rozdíly do základu daně, a to bez ohledu na to, k jakému nákladu či výnosu se vztahují.

### Závěr

Přestože funkční měna významně zjednoduší vedení účetnictví pro určené účetní jednotky, dokud nebude možné počítat v cizí měně i daně, výhody funkční měny poněkud ztrácejí na lesku. U daně z příjmů máme určitý návod, jak k výpočtu daně, která vychází z účetnictví vedeného v cizí měně, přistoupit. Navíc v důvodové zprávě zaznívá příslib toho, že v dohledné době bude možné daň z příjmů v cizí měně spravovat. V DPH se však zatím funkční měna zavést neplánuje.

Pokud tedy firma povede účetnictví v cizí měně, není třeba, aby jednotlivé položky přepočítávala do českých korun, naopak, všechny tyto kurzové rozdíly z podstaty věci zaniknou. Pro účely DPH však tyto položkové přepočty budou stále nutné, a to proto, že DPH povinnosti je třeba i nadále v českých korunách vykazovat a vést, a to na úrovni jednotlivých transakcí. Je tedy otázkou, zda takový poplatník, resp. plátcem, DPH povede separátní evidenci pro účely daně z přidané hodnoty, nebo alternativně i duální účetnictví v českých korunách. V každém případě pro něj použití funkční měny bude kvůli DPH o něco složitější. ■



Sledujte Komoru daňových poradců ČR  
na sociální síti **LinkedIn**

# Režim vylučování nerealizovaných kursových rozdílů

Tzv. konsolidační balíček přináší možnost poplatníkům daní z příjmů od roku 2024 dobrovolně vstoupit do režimu vylučování kursových rozdílů za základu daně. Tato eventualita je zakotvena v novém § 23i odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění konsolidačního balíčku („zákon o daních z příjmů“ nebo „ZDP“). Další podrobnosti lze nalézt v navrhovaném textu zákona o daních z příjmů v § 23i, 23j a v souvisejícím § 23e odst. 5. Cílem tohoto článku je představit novou právní úpravu, upozornit na některá úskalí a na množné účetní souvislosti.



**doc. Ing. Jana Skálová,  
Ph.D.,**  
daňový poradce č. 332,  
partner TPA Group, docentka  
na VŠE v Praze



**JUDr. Jana Fuksová, LL.M.,**  
daňový poradce č. 5029,  
KPMG Legal s. r. o.,  
advokátní kancelář

## Stručné představení navržené úpravy

Původní návrh konsolidačního balíčku<sup>1</sup> s žádným režimem vylučování kursových rozdílů nepočítal. Návrh na zavedení tohoto režimu se dostal do konsolidačního balíčku až prostřednictvím pozměňovacích návrhů.<sup>2</sup> Toto je klíčové zejm. z hlediska existence důvodové zprávy. Formálně vzato k uvedené úpravě totiž důvodová zpráva neexistuje, neboť se jedná o pozměňovací návrh poslance Jiřího Havránka, resp. garančního rozpočtového výboru. Autorem celého tohoto pozměňovacího návrhu, který ve vztahu k zákonu o daních z příjmů jde cestou, že mění původní vládní návrh, je fakticky Ministerstvo financí. K návrhu existuje odůvodnění pozměňovacího návrhu, které obsahově doplňuje důvodovou zprávu. Tento legislativní postup, kdy zásadní pasáže novely daňových zákonů neprošly standardním připomínkovým řízením, kritizovala Komora daňových poradců.

Podstata nové právní úpravy je zakotvena v § 23i odst. 1 ZDP, kde bude uvedeno:

„Kusový rozdíl se nezahrnuje do základu daně ve zdaňovacím období nebo období, za které se podává daňové přiznání, ve kterých  
a) kusový rozdíl není realizován, a  
b) poplatník je poplatníkem v režimu vylučování kursových rozdílů.“

Stručně řečeno, nový režim by měl (slovy odůvodnění pozměňovacího návrhu) umožnit „vyloučit nerealizované kursové rozdíly ze základu daně v období jejich vzniku (zaúčtování) a do základu daně je zahrnout až v období, kdy je kusový rozdíl realizován“. Jak si podrobněji ukážeme dále, vstup do režimu vylučování kursových rozdílů bude pro poplatníky ryze dobrovolný. Pokud do něj poplatník vstoupí, musí jej aplikovat ve vztahu ke všem nerealizovaným kusovým rozdílům, tj. jak kusovým ziskům, tak kusovým ztrátám ke všem relevantním položkám majetku a závazků. Již v principiálním nastavení režimu vylučování kursových rozdílů vystává zásadní nejasnost, a to definice nerealizovaného kusového rozdílu.

## Co je to nerealizovaný kusový rozdíl?

Účetní předpisy ani novela zákona o daních z příjmů nedefinuje pojem „nerealizovaný kusový rozdíl“. Pojdme se tedy podívat na historické souvislosti tohoto pojmu a vývoj účtování a zdaňování kursových rozdílů.

Pokud se podíváme do historie, tak v minulosti platná účetní legislativa<sup>3</sup> používala pojmy „kusový rozdíl aktivní“ a „kusový rozdíl pasivní“. V minulosti používané účtování pomocí kursových rozdílů

1 Sněmovní tisk 488/0 VI. n. z., kterým se mění některé zákony s konsolidací veřejných rozpočtů.

2 Sněmovní tisk 488/7 Pozměňovací a jiné návrhy k tisku 488/0.

3 Opatření federálního ministerstva financí čj. V/20 100/1992 ze dne 15. července 1992, kterým se stanoví Účtová osnova a postupy účtování pro podnikatele, ve znění pozdějších úprav.

lů aktivních a pasivních fungovalo tak, že k datu uzavření účetních knih se zaúčtovaly kursové rozdíly

- výsledkově u účtů v účtových skupinách 21, 22, 25 a 26 do finančních nákladů a výnosů,
- rozvahově na účtech pohledávek a závazků, úvěrů, na účtech finančních investic.

Právě pro rozvahově účtované kursové rozdíly se používal pojem nerealizované kursové rozdíly.

Dalším opěrným zdrojem může být Informace GFŘ k problematice „nerealizovaných“ kursových rozdílů s ohledem na judikaturu Nejvyššího správního soudu čj. 45965/13/7001-11001-806324. Tato informace byla vydána jako reakce na rozhodovací praxi Nejvyššího správního soudu (rozsudky čj. 5 Afs/2011-94 a 5 Afs 56/2012-37), který dovodil, že nerealizované kursové rozdíly nejsou zdanitelným příjmem. Těmto rozsudkům byla v době jejich vydání věnována velká pozornost, takže se k nim na tomto místě nebudeme vracet. Dovolíme si však z prvního uvedeného rozsudku citovat větu, která dle našeho názoru vystihuje pojem nerealizované kursové rozdíly, jak je chápán veřejností. Citujeme: „Nejvyšší správní soud tak uzavírá, že je třeba rozlišovat mezi ‚kursovými rozdíly‘ vzniklými pouhým přepočtem (nerealizované kursové rozdíly) a skutečnými ‚kursovými zisky‘, resp. ztrátami (realizované kursové rozdíly). Nerealizované kursové rozdíly nepředstavují zdanitelný příjem, neboť vznikají pouze na základě přepočtu a nemají žádný relevantní základ v nakládání s majetkem (operativní činnosti podnikatelského subjektu), nemají žádný vliv a dopad na hospodářskou produktivitu, resp. výsledek hospodaření.“

GFŘ chtělo tomuto divokému postupu vylučování kursových rozdílů ze základu daně dát určitá pravidla, která formulovalo takto:

*„Pokud poplatník při rozhodování o zahrnutí nebo nezahrnutí ‚nerealizovaných‘ kursových rozdílů do základu daně vycházel ze závěrů uvedených v rozsudcích Nejvyššího správního soudu k dané problematice a do konce roku 2013, resp. i u období započatých v roce 2013, postupoval ve smyslu jejich závěrů, potom je nutné pro jejich aplikaci v praxi vycházet z dále uvedených zásad:*

*Jestliže poplatník vyloučí ze základu daně ‚nerealizované‘ kursové zisky, měl by být současně vázán těmito podmínkami:*

1. Poplatník by měl postupovat systémově, kdy současně s ‚nerealizovanými‘ kursovými zisky vyloučí i ‚nerealizované‘ kursové ztráty.

2. *Nezdanitelnost konkrétních kursových rozdílů musí být jednoznačně vymezena, tzn., že sám poplatník vymezí, u jakých cizoměnových rozvahových položek přesun kursových rozdílů do období realizace požaduje. O vzniku ‚nerealizovaných‘ kursových rozdílů lze v této souvislosti uvažovat pouze v případě cizoměnových pohledávek a závazků, a nikoliv např. u valutové pokladny, devizových účtů, cizoměnových cenných papírů a eventuálně dalších cizoměnových rozvahových položek, u nichž buď žádný další okamžik realizace nevzniká, anebo u nichž se o kursovém vlivu samostatně neúčtuje.*

3. *V okamžiku realizace, tzn. např. zaplacením cizoměnového závazku nebo inkasem cizoměnové pohledávky, podrobí zdanění skutečný zisk, resp. uplatní skutečnou ztrátu, a nikoliv tedy účetní zisk nebo účetní ztrátu. Obě varianty, tzn. zahrnutí ‚nerealizovaných‘ kursových rozdílů do základu daně i jejich nezahrnutí, se neliší v celkovém zdanění, ale pouze v rozložení mezi jednotlivá zdaňovací období.“<sup>4</sup>*

Určité vodítko pro definici nerealizovaného kursového rozdílu nabízí odůvodnění pozměňovacího návrhu k nové úpravě. To popisuje kursový rozdíl jako „rozdíl mezi prvotním oceněním cizoměnového majetku nebo závazku v měně účetnictví (v českých korunách, americkém dolaru nebo euru<sup>5</sup>) a výší obdržené či placené částky cizí měny vyjádřené v měně účetnictví“. Odůvodnění dále hovoří o „časovém rozlišování“ kursových rozdílů, kterým vznikají nerealizované kursové rozdíly. Považujeme za poněkud zavádějící hovořit o časovém rozlišování kursových rozdílů, neboť k účtování o kursových rozdílech v účetních obdobích, kdy nedojde k realizaci příslušného majetku či závazku v cizí měně, dochází na základě zcela odlišných principů, než jsou podmínky časového rozlišení.<sup>6</sup> Dále však odůvodnění pozměňovacího návrhu přeci jen přináší určité bližší (byť ne zdaleka všeřikající) vymezení pojmu nerealizovaný kursový rozdíl: „Nerealizované kursové rozdíly zpravidla vznikají k okamžiku ocenění cizoměnového majetku (mimo cizí měny) nebo závazku [§ 24 odst. 6 písm. b) zákona o účetnictví] podle § 24 odst. 2 písm. b) zákona o účetnictví, popř. i k jinému okamžiku, pokud účetní jednotka oceňuje cizoměnový majetek nebo závazky častěji.“

V našem dalším textu tedy budeme vycházet z toho, že možnost vyloučení nerealizovaných kursových rozdílů dovoluje zákonodárce u kursových rozdílů, které vznikají k okamžiku ocenění cizoměnového majetku (s výjimkou peněz a bankovních účtů) a dluhů k datu, ke kterému je sestavena účetní závěrka, příp. k jinému datu, dochází-li k ocenění častěji. Tyto kursové rozdíly jsou účtovány výsledkově do nákladů nebo do výnosů. Daňový režim kursových rozdílů je shodný bez ohledu na typ výnosu či nákladu, ke kterému se vztahují (tj. i kursové rozdíly s vazbou na nedaňové náklady či osvobozené výnosy vstupují do základu daně). Na tomto přístupu se nic nemění, jak ostatně potvrzuje i odůvodnění navržené úpravy.

4 Informace Generálního finančního ředitelství k problematice „nerealizovaných“ kursových rozdílů s ohledem na judikaturu Nejvyššího správního soudu č. j. 45965/13/7001-11001-806324.

5 Důvodová zpráva nezmiňuje britskou libru, byť i ta může být ve znění po novele provedené konsolidačním balíčkem funkční měnou účetnictví.

6 Pro účtování o časovém rozlišení nákladů a výnosů je nezbytné, aby v okamžiku jejich účtování byly současně známy jejich účel (věcné vymezení), částka a období, kterých se týkají. To v případě nerealizovaných kursových rozdílů nebude z podstaty naplněno.

## Podmínky pro uplatnění režimu vylučování (nerealizovaných) kursových rozdílů

Jak již bylo uvedeno, vstup do režimu vylučování kursových rozdílů je čistě dobrovolný a na rozhodnutí každého poplatníka. Tento režim je dostupný jak pro právnické osoby, tak pro osoby fyzické. Pro fyzické osoby však z principu přichází v úvahu pouze u těch fyzických osob, které jsou účetní jednotkou, u fyzických osob vedoucích daňovou evidenci ke vzniku nerealizovaných kursových rozdílů z jejich podstaty nedochází. Obdobně irelevantní je uvažovat o tomto režimu u fyzických osob uplatňujících výdaje paušálem či podléhajících režimu paušální daně.

Předpoklady pro vstup do režimu vylučování kursových rozdílů upravuje § 23i odst. 2 ZDP, a to kombinací pozitivních a negativních podmínek:

- poplatník musí být účetní jednotkou účtující v soustavě podvojného účetnictví,
- poplatník není dlužníkem, vůči němuž bylo zahájeno insolvenční řízení (zde je důležité upozornit, že podmínka hovoří o zahájení insolvenčního řízení, postačuje tedy podání insolvenční návrhu<sup>7</sup>),
- poplatník není v likvidaci,
- poplatník podá správci daně oznámení o vstupu do režimu vylučování kursových rozdílů (podle § 23j).

Oznámení o vstupu do režimu nebude formulářovým podáním, jeho podoba bude tedy poměrně volná. Povinné náležitosti vyplývají z obecných pravidel daňového řádu (tj. musí být zřejmé, kdo je činí, čeho se týká a co se navrhuje) a ze speciální úpravy v zákoně o daních z příjmů, podle které poplatník musí v oznámení uvést, od kterého zdaňovacího období (nebo období, za které se podává daňové přiznání) se stává poplatník poplatníkem v režimu vylučování kursových rozdílů (tj. odkdy bude tento režim uplatňovat). Lhůta pro podání oznámení činí 3 měsíce od prvního dne období, ve kterém by poplatník chtěl režim uplatnit. Tyto 3 měsíce má poplatník „na rozmyšlenou“, po jejich uplynutí již nelze zvolený režim měnit ani vzít zpět. Nelze ani navrátit lhůtu v predešlý stav. Navržená úprava výslovně používá formulaci, že oznámení je potřeba podat do 3 měsíců od prvního dne rozhodného zdaňovacího období. První den období je tedy dnem určujícím počátek běhu lhůty. V důsledku aplikace § 33 DŘ začne lhůta běžet druhý den rozhodného období a skončí uplynutím toho dne, který se číselným označením shoduje. V případě zdaňovacího období kalendářního roku tedy lhůta bude standardně připadat na 2. dubna. Pokud by ten den připadl na víkend či státní svátek (v případě 2. dubna připadají v úvahu Velikonoce), končila by lhůta nejbližší následující pracovní den.

Režim vylučování kursových rozdílů bude nezbytné uplatňovat vůči všem nerealizovaným kursovým rozdílům. Selektivní přístup a výběr jen některých kursových rozdílů či položek majetku, ke kterým se

kursový rozdíl majetku vztahuje, nebude možný. Zatímco ve vztahu k jednotlivým kursovým rozdílům se jedná o naprosto legitimní nastavení, kdy lze považovat za logický požadavek, aby se tento režim uplatnil jak na kursové zisky, tak na kursové ztráty, ve vztahu k množině majetku, na který bude režim aplikován, by možnost uplatnit tento režim jen na některé položky majetku (typicky ty hodnotově významnější) přinesla značné zjednodušení režimu.

## Okamžik realizace kursového rozdílu

Podstatou navrhovaného řešení je po dobu trvání režimu vyloučit zaúčtované náklady nebo výnosy související s nerealizovanými kursovým rozdíly ze základu daně z příjmů. Zahrnutí tohoto nákladu nebo výnosu do základu daně a jeho zdanění se provede v účetním období, kdy dojde k realizaci kursového rozdílu. Navrhovaná zákonná úprava nikde nespécifikuje, k jakému okamžiku dochází k realizaci kursového rozdílu.

Odůvodnění navržené úpravy ve vztahu k okamžiku zahrnutí nerealizovaných kursových rozdílů do základu daně na okamžiky uskutečnění účetního případu podle bodu 2.2. Českého účetního standardu č. 006 – Kursové rozdíly. Ten za uskutečnění případu označuje např. splnění dluhu a inkaso pohledávky, započtení pohledávek. Typicky se tedy jedná o realizaci daného majetku. Účetním případem pro účely kursových rozdílů se také dle účetních standardů rozumí postoupení a vložení pohledávek, převzetí dluhu, refinancování (nahrazení úvěru či zápůjčky novým úvěrem či zápůjčkou), převod záloh a závdavků na úhradu pohledávek a dluhů.

Obecněji odůvodnění vymezuje okamžik realizace kursového rozdílu jako okamžik, „kdy zanikne měnové riziko nebo se změjí jeho nosič nebo podstata“. Důležité je upozornit, že dle odůvodnění měnové riziko může přetrvávat, postačuje změna jeho nosiče. Odůvodnění uvádí jako příklad úhradu cizoměnové pohledávky dlužníkem v hotovosti i bezhotovostně v cizí měně, měnové riziko účetní jednotky síce trvá i nadále, ale z jiného titulu. Dříve existovalo z titulu pohledávky, nyní z titulu držby deviz či valut. V okamžiku inkasa pohledávky by tedy vždy mělo dojít k zahrnutí nerealizovaných kursových rozdílů do základu daně. Tento přístup odpovídá i znění výše uvedeného účetního standardu. Obdobně bude třeba nahlížet rovněž na další případy změny podstaty cizoměnového aktiva – např. splatnost dluhopisu, kdy je jedno aktivum (majetek) – dluhopis nahrazeno jiným aktivem – pohledávkou z titulu splacení dluhopisu. Domníváme se, že v tomto případě bude rovněž nezbytné zahrnout případně nerealizované kursové rozdíly do základu daně.

## Fungování režimu vylučování nerealizovaných kursových rozdílů v praxi

Odůvodnění k novým ustanovením zákona o daních z příjmů uvádí: „Poplatník musí identifikovat částku, o kterou je nutno upravit výsledek hospodaření v období, kdy je kursový rozdíl realizován. Obecně je postup takový, že u každého jednotlivého cizoměnového

<sup>7</sup> Dle § 97 insolvenčního zákona dochází k zahájení insolvenčního řízení dnem, kdy insolvenční návrh dojde věcně příslušnému soudu.

*majetku a závazku, které byly v daném období (částečně) realizovány (např. inkaso pohledávky nebo splátka úvěru) a se kterými je spojen nerealizovaný kursový rozdíl vyloučený ze základu daně, se provede součet všech nerealizovaných kursových zisků a od výsledku se odečte součet všech vyloučených nerealizovaných kursových ztrát souvisejících s takovým majetkem nebo závazkem. Za každý jednotlivý realizovaný majetek a závazek tímto způsobem vznikne částka kumulovaného nerealizovaného kursového rozdílu (zisku nebo ztráty), která má být zahrnuta do základu daně v období realizace tohoto majetku nebo závazku.“*

Popsaný režim fungování vylučování nerealizovaných kursových rozdílů si lze snadno představit na příkladu jedné pohledávky nebo jednoho závazku. Ale jak postupovat v praxi, když má účetní jednotka evidovány stovky cizoměnových pohledávek a dluhů? Jak zajistit průkaznou evidenci pro velké množství položek?

Pro odlišení, který kursový rozdíl je poplatníkem považován za nerealizovaný, který za realizovaný, co vyloučit ze základu daně a co naopak dodanit, bychom měli sáhnout do možností účetnictví a hledat, jak zorganizovat vedení účetnictví tak, aby chom získali všechny potřebné informace.

Pokusíme se navrhnout systém, který využívá ustanovení Českého účetního standardu pro podnikatele č. 001 Účty a zásady účtování na účtech. Odst. 2.2. nabádá účetní jednotky, aby při vytváření analytických účtů braly v úvahu členění pro daňové účely; tzn. pro transformaci účetního výsledku hospodaření před zdaněním na základ daně vymezený zákonem o daních z příjmů, zejm. pokud jde o výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Zkusíme tedy navrhnout systém analytických účtů, s jehož pomocí bude možné systém vylučování kursových rozdílů realizovat.

## Praktický postup v účetnictví

Z výše uvedeného textu je zřejmé, že poplatník tedy bude (v případě využití nového režimu) v jednom zdaňovacím období část kursových rozdílů vylučovat ze základu daně a v dalších obdobích (v případě realizace) dříve vyloučený kursový rozdíl do základu daně „vracet“, tedy upravovat o jednu částku, která bude základ daně zvyšovat či snižovat. Poplatník tak bude muset vést – slovy důvodové zprávy – průběžnou evidenci nakládání s kursovými rozdíly. Nastává tak otázka, jak prakticky postupovat, abychom v jednom zdaňovacím období kursový rozdíl vyloučili ze základu daně a ve druhém či dalším dokázali zdanit tu správnou část, tedy tu realizovanou část kursových rozdílů?

Pro odpověď na tuto otázku jsme šli do systému účtování těch účetních jednotek, které připravují v průběhu účetního období pravidelný reporting, např. na konci každého čtvrtletí, a ke každému datu reportingu účtují kursové rozdíly. Aby se jim kursové rozdíly „nenabalovaly“, mají systém storna kursových rozdílů po datu reportingu. Domníváme se, že tento systém by mohl být uplatnitelný i v případě daňového vylučování kursových rozdílů.

Navržený systém předpokládá zaúčtování kursových rozdílů u pohledávek a dluhů k datu závěrky na samostatné analytické účty u syntetických účtů 563 a 663. Pohledávky a dluhy budou vykázány v závěrce ve správné, přepočtené hodnotě, v té se převádí do dalšího účetního období. Nerealizovaný kursový rozdíl z minulého účetního období se zruší v účetnictví k prvnímu dni nového účetního období. Storno proběhne opět na samostatné analytické účty 563 a 663, které zobrazují nerealizované (nezdaněné) kursové rozdíly: pohledávky a dluhy se vrátí do původní hodnoty v době vzniku (nebo posledního zdaněného přepočtu). V případě pohledávek či závazků existujících před vstupem do režimu vylučování kursových rozdílů je klíčové „zafixovat“ hodnotu pohledávky či závazku k okamžiku vstupu do režimu (první den rozhodného zdaňovacího období), jinak by mohly být do základu daně zahrnuty již jednou zdaněné realizované kursové rozdíly. Poté, co budou pohledávky nebo dluhy uhrazeny, účtuje se kursový rozdíl vzniklý mezi původní hodnotou (resp. zafixovanou ke dni vstupu do režimu) a kursem úhrady výsledkově pomocí k tomu určených analytických účtů 563 a 663 a zároveň se celý kursový rozdíl stává součástí základu daně. Stejný postup se použije při zápočtu nebo odpisu pohledávky či jiných momentech, kdy zaniká kursové riziko.

Uvedený systém účtování podobný průběžnému „reportingu“ je podle našeho názoru použitelný za předpokladu, že výsledkové kursové rozdíly jsou v účetní závěrce kompenzovány v souladu s § 58 odst. 2 vyhlášky č. 500/2002 Sb. Pokud kompenzovány nejsou, může nesprávně dojít k navýšení obrátů účtů 563 a 663, a tím i k nesprávnému navýšení finančních nákladů a výnosů. Je třeba upozornit, že navržená úprava počítá s tím, že k zahrnování kursových rozdílů do základu daně bude v okamžiku jejich realizace docházet prostřednictvím úpravy základu daně, tj. mimoúčetní úpravou. Navržený mechanismus ovšem díky systému analytických účtů nerealizované kursové rozdíly, které se v daném roce realizují, promítá do výsledku hospodaření, tj. namísto mimoúčetní úpravy o nich účtuje. Tento postup je mnohem jednodušší a průkaznější.

## Příklad

K datu 1. 1. 2024 vstoupila společnost s ručením omezeným do režimu vylučování kursových rozdílů. Pro účely zaúčtování kursových rozdílů si zvolila analytické účty:

- 563/1 – Kursové ztráty realizované
- 563/2 – Nerealizované kursové ztráty zaúčtované k datu závěrky
- 663/1 – Kursové zisky realizované
- 663/2 – Nerealizované kursové zisky zaúčtované k datu závěrky

V příkladu je zobrazen dlouhodobý úvěr v cizí měně. K datu 31. 12. 2023 došlo k přepočtu zůstatku úvěru a ke zdanění souvisejícího kursového rozdílu. Pro účtování o úvěru budeme používat také dva analytické účty:

- 461/1 – Úvěr v poslední přepočtené hodnotě, která byla zdaněna
- 461/2 – Nerealizovaný kursový rozdíl vyloučený ze základu daně.

V příkladu si ukážeme zjednodušený postup, kdy úvěr ve výši 1 mil. eur je každoročně splácen částkou 200 tis. eur. Postup zaúčtování v průběhu roku 2024 a 2025 ukazuje následující tabulka.

Datum	Popis operace	EUR	Kurs	Kč	MD	Dal
1. 1. 2024	<b>Počáteční zůstatek úvěru v rozvaze</b>	<b>1 000 000</b>	<b>24,00</b>	<b>24 000 000</b>		461/1
30. 6. 2024	Splátka úvěru kursem 24,50 Kč/euro	200 000	24,50	4 900 000	461/1	221
30. 6. 2024	Realizovaný kursový rozdíl ke splátce	200 000	0,50	100 000	563/1	461/1
30. 6. 2024	Zůstatek úvěru po splátce	800 000	24,00	19 200 000		461/1
	Kurs k datu závěrky 24,50 Kč/euro					
31. 12. 2024	Kursový rozdíl k datu závěrky – nerealizovaný	800 000	0,50	400 000	563/2	461/2
<b>31. 12. 2024</b>	<b>Konečný zůstatek úvěru na syntetickém účtu</b>	<b>800 000</b>	<b>24,50</b>	<b>19 600 000</b>		<b>461</b>
1. 1. 2025	Storno nerealizovaného kursového rozdílu	800 000	0,50	400 000	461/2	563/2
30. 6. 2025	Splátka úvěru	200 000	25,00	5 000 000	461/1	221
30. 6. 2025	Realizovaný kursový rozdíl ke splátce	200 000	1,00	200 000	563/1	461/1
30. 6. 2025	Zůstatek úvěru po splátce	600 000	24,00	14 400 000		461/1
	Kurs k datu závěrky 25,00 Kč/euro					
31. 12. 2025	Kursový rozdíl k datu závěrky – nerealizovaný	600 000	1,00	600 000	563/2	461/2
<b>31. 12. 2025</b>	<b>Konečný zůstatek úvěru na syntetickém účtu</b>	<b>600 000</b>	<b>25,00</b>	<b>15 000 000</b>		<b>461</b>

V roce 2024 vyloučíme ze základu daně zaúčtované kursové ztráty na analytickém účtu 563/2 ve výši 400 tis. Kč. Realizované kursové ztráty jsou ze splátky úvěru ve výši 100 tis. Kč. Konkrétní řádek daňového přiznání, na kterém bude k vyloučení docházet, bude známý až po zveřejnění vyhlášky upravující tiskopis přiznání pro zdaňovací období roku 2024. V kontextu posledních změn formuláře, který byl rozšířen o ř. 63, kde jsou v současné době kumulativně vykazovány úpravy základu daně z titulu směrnice ATAD (konkrétně z titulu nadměrných výpůjčních nákladů, tzv. exit tax, hybridní nesoulad a zdanění zahraničních ovládaných společností – CFC), nelze vyloučit ani přidání nového samostatného řádku (příp. doprovázeného samostatnou přílohou).

V roce 2025 vyloučíme ze základu daně nerealizované ztráty 200 tis. (400 tis. storno z minulého roku, nově zúčtované 600 tis.). Kursové ztráty ze splátky úvěru jsou 200 tis. Kč, přičemž v sobě zahrnují 100 tis. realizovanou kursovou ztrátu daného období a poměrnou část (v hodnotě dalších 100 tis.) kursových rozdílů vyloučených v roce 2024 jako nerealizovaných, které byly v roce 2025 realizovány.

## Odložená daň

V případě, kdy poplatník využije možnost vylučování vybraných kursových rozdílů ze základu daně, se nerealizovaný kursový rozdíl koncem účetního období zaúčtuje do výsledku hospodaření, ale dočasně nevstoupí do daňového základu. Vyloučené kursové rozdíly ze základu daně tak představují přechodný rozdíl mezi

výsledkem hospodaření a daňovým základem pro daň z příjmů právnických osob a vstupují do výpočtu odložené daně, obdobně jako např. smluvní sankce, které byly obchodním partnerem nárokovány, ale do data účetní závěrky neuhrzeny.

Pokud použijeme údaje z výše uvedeného příkladu, pak analytické účty syntetického účtu 461 – Dlouhodobý bankovní úvěr budou sloužit pro výpočet odložené daně z vyloučených kursových rozdílů. Analytický účet 461/1 představuje daňovou hodnotu úvěru, tedy částku dluhu vč. v minulosti zdaněných kursových rozdílů. Analytický účet 461/2 pak doplňuje nezdaněné kursové zisky do celkové výše úvěru vykazaného v rozvaze, tedy do celkové účetní hodnoty vykazaného dluhu.

## Odložená daň na konci roku 2024

Věcný titul	Účetní hodnota	Daňová základna	Vliv na odloženou daň	
			Závazek	Pohledávka
Bankovní úvěr	19 600 000	19 200 000		400 000
Výše odložené daňové pohledávky vypočtená sazbou 21 % – konečný zůstatek				84 000
Zaúčtování odložené daně k 31. 12. 2024			84 000	481/592

## Odložená daň na konci roku 2025

Věcný titul	Účetní hodnota	Daňová základna	Vliv na odloženou daň		
			Závazek	Pohledávka	
Bankovní úvěr	15 000 000	14 400 000		600 000	
Výše odložené daňové pohledávky vypočtená sazbou 21 % – konečný zůstatek					126 000
Zaučtování změny výše odložené daně k 31. 12. 2025			42 000	481/592	

## Ukončení režimu vylučování kursových rozdílů

Ukončení tohoto režimu může být dobrovolné nebo vynucené skutečnostmi uvedenými v zákoně. Při dobrovolném ukončení poplatník přestává být poplatníkem v režimu vylučování kursových rozdílů uplynutím druhého zdaňovacího období následujícího po zdaňovacím období, ve kterém správci daně oznámí vystoupení z režimu vylučování kursových rozdílů.

Jak bude fungovat dobrovolný odchod? Představme si situaci, kdy poplatník podá na počátku roku 2024 oznámení správci daně o vstupu do režimu vylučování kursových rozdílů a hned v roce 2025 si to rozmyslí a podá oznámení o vystoupení z tohoto režimu. V režimu vylučování kursových rozdílů tedy bude v roce 2024 i v roce 2025. Dále musí setrvat v režimu i v letech 2026 a 2027 (rok 2027 je druhé zdaňovací období následující po roce 2025, kdy bylo podáno oznámení). Poplatníkem v tomto režimu tedy přestává být ve zdaňovacím období roku 2028. To ale znamená, že ke konci roku 2027 musí do základu daně zahrnout všechny vyloučené kursové rozdíly za uplynulé roky 2024 až 2026.

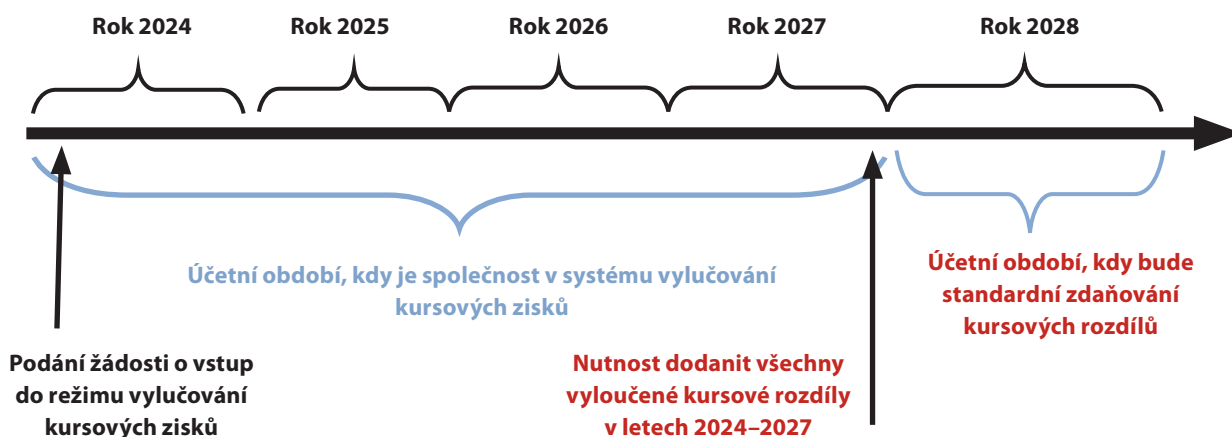
Oznámení o vystoupení z režimu vylučování kursových rozdílů je úkonem takřikajíc na jediný pokus. Nelze totiž vzít zpět. Pokud je tedy jednou podáno, musí dojít ke konci druhého zdaňovacího období po jeho podání (tedy ke konci roku 2027 ve výše nastíněném příkladu) k dodanění nerealizovaných kursových rozdílů. Dobrovolné vystoupení z režimu nijak nebrání poplatníkovi do něj později zase vstoupit.

Dle navržených ustanovení zákona o daních z příjmů přestane být poplatník poplatníkem v režimu vylučování kursových rozdílů i tehdy, nastanou-li zákonné skutečnosti, tedy např. pokud vstoupí do likvidace, nabude účinnosti rozhodnutí o jeho úpadku, nebo dojde k jeho zrušení bez likvidace.

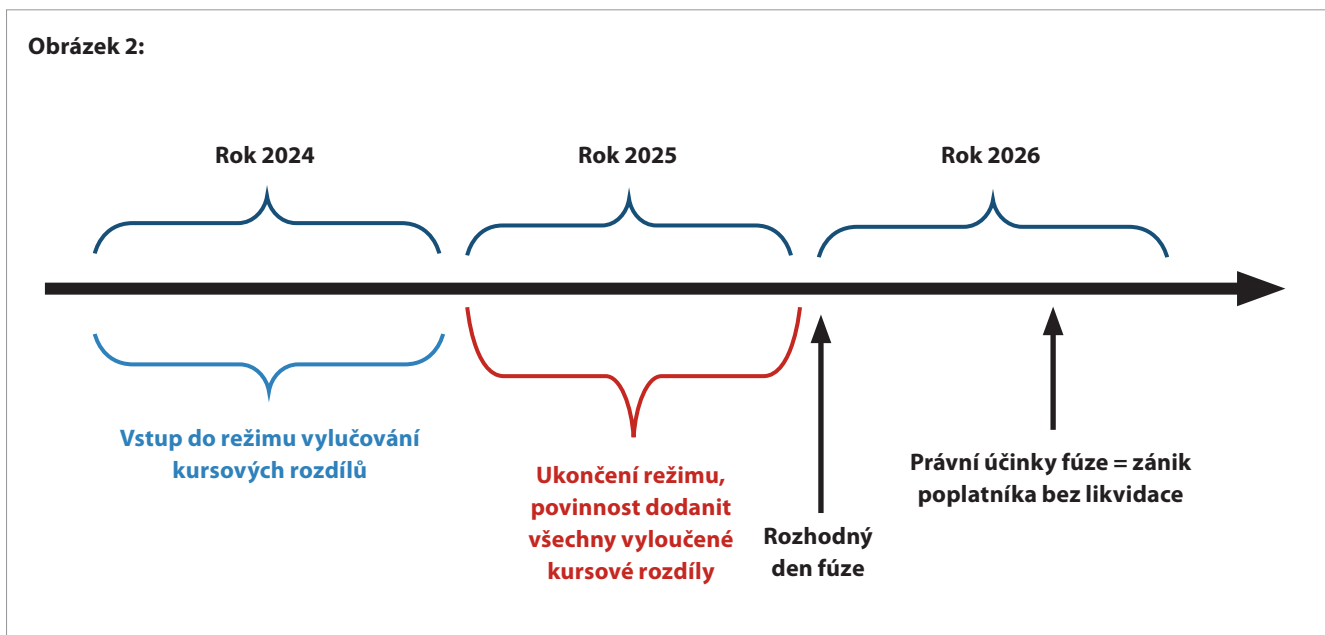
Další příčinou zániku režimu jsou situace, ve kterých je podáno daňové přiznání za období, za které se podává daňové přiznání dle § 38ma odst. 1 písm. a), b) a d) až f) ZDP. Poplatníci tedy musí počítat s dodaněním kursových rozdílů i v situacích, kdy u nich dojde typicky k fúzi nebo rozdělení, a to bez ohledu na to, zda rozhodným dnem bude počátek účetního období či jiný den.

Kromě fúzí a rozdělení přestane být poplatník v režimu vylučování kursových rozdílů mj. také při převodu jmění na společníka, změně právní formy, přemístění sídla evropských právních forem. Ze situací upravených v § 38ma ZDP je vyloučena pouze změna účetního a zdaňovacího období na kalendářní nebo hospodářský rok. Stejný přístup k přeměnám bez ohledu na rozhodný den vyplývá z dovětky § 23i odst. 3 písm. b) „nebo zdaňovacího období, které končí stejným dnem jako takové období“, jak vysvětluje i odůvodnění nové úpravy „důvodem ukončení režimu je událost, na kterou je skončení takového období vázáno“.

Obrázek 1:



Obrázek 2:



Příkladem může být situace, kdy na počátku roku 2024 poplatník podal žádost správci daně o vstup do režimu vylučování kursových rozdílů ze základu daně. K datu 31. 12. 2024 poprvé kursové rozdíly ze základu daně vyloučil. V roce 2025 naplánuje rozdělení odštěpením s rozhodným dnem 1. 7. 2025. Ke dni přecházejícímu rozhodný den, tedy k 30. 6. 2025, se musí sestavit konečná účetní závěrka a všechny zde vypočtené kursové rozdíly i kursové rozdíly vyloučené v minulém kalendářním roce se musí dodat. Tento postup je upraven v § 23i odst. 3 písm. b) ZDP, který stanovuje, že poplatník přestává být poplatníkem v režimu vylučování kursových rozdílů uplynutím období, za které se podává daňové přiznání, podle § 38ma odst. 1 písm. a) ZDP.

I pokud by poplatník naplánoval rozdělení odštěpením s rozhodným dnem 1. 1. 2026, jednorázovému dodanění kursových rozdílů by se nevyhnul. Podával by sice formálně daňové přiznání za zdaňovací období [tj. nikoli za období, za které podává daňové přiznání podle § 38ma odst. 1 písm. a) ZDP], nicméně uplynutím tohoto zdaňovacího období by podle § 23i odst. 3 písm. b) ZDP *in fine* přestal být poplatníkem v režimu vylučování kursových rozdílů. Pokud by v tomto režimu chtěl pokračovat, musel by podat do 3 měsíců od začátku období nové oznámení o vstupu. Vylučovaly by se kursové rozdíly vzniklé a nerealizované od 1. 1. 2026, rozdělení odštěpením by režim fakticky „přerušilo“, kdy nerealizované kursové rozdíly do okamžiku odštěpení by byly jednorázově zahrnuty do základu daně.

### Aplikace režimu u aktiv oceňovaných reálnou hodnotou

Zákonná úprava ani její odůvodnění nijak neadresuje problematika majetku, který je oceňován reálnou hodnotou. Historické vý-

klady GFŘ uváděly, že nerealizované kursové rozdíly mohou vzniknout pouze v případě cizoměnových pohledávek a závazků, nikoli v případě valutové pokladny, devizových účtů či cizoměnových cenných papírů či jiných cizoměnových rozvahových položek.<sup>8</sup> Zdá se, že navržená úprava touto cestou nejde a připouští vznik nerealizovaných kursových rozdílů i v případě dalších složek majetku. Odůvodnění navržené úpravy vylučuje vznik nerealizovaných kursových rozdílů pouze k cizí měně (hotovostní i bezhotovostní), nikoli např. k cenným papírům.

V kontextu ocenění reálnou hodnotou a režimu vylučování kursových rozdílů se stává palčivější otázka, zda může dojít ve vztahu k jedné položce majetku (např. cenného papíru) k současnému vzniku oceňovacího rozdílu (z titulu změny reálné hodnoty) a kursového rozdílu. Tato otázka, byť nemusí mít dopad na celkové vykázání položky majetku ve finančních výkazech, bude mít zásadní dopad do zdanění u těch poplatníků, kteří si zvolí režim vylučování kursových rozdílů.

K položkám majetku oceňovaným reálnou hodnotou se v tomto kontextu nabízí v principu dva možné přístupy:

- reálná hodnota majetku je určena rovnou k měně účetnictví, a tudíž ke vzniku samostatného kursového rozdílu nedochází – změna reálné hodnoty (oceňovací rozdílu) v sobě sice ekonomicky zahrnuje rovněž složku kursovou, nicméně se nejedná o samostatný kursový rozdílu, který by podléhal novému režimu;
- reálná hodnota cizoměnového majetku je určena v jeho (cizí) měně, čímž vzniká oceňovací rozdílu, a současně je tato reálná hodnota přepočtena příslušným kursem k rozvahovému dni, čímž vzniká samostatný kursový rozdílu, který podléhá novému režimu.

<sup>8</sup> Informace Generálního finančního ředitelství k problematice „nerealizovaných“ kursových rozdílů s ohledem na judikaturu Nejvyššího správního soudu č. j. 45965/13/7001-11001-806324.

Reálná hodnota je upravena v § 27 odst. 3 ZoÚ. Pro účely zákona o účetnictví se jako reálná hodnota použije tržní hodnota, hodnota vyplývající z oceňovacích modelů a technik (zajistí-li přijatelný odhad tržní kvality), ocenění odhadem či znalcem a ocenění dle zákona o oceňování majetku. Tržní hodnotou se rozumí hodnota vyhlášená na evropském regulovaném trhu nebo na zahraničním trhu obdobně regulovanému trhu. Tyto trhy vždy určují tržní hodnotu ve své měně obchodování. Ostatní hodnoty by bylo možné určit jak v měně aktiva, tak v měně účetnictví. Definice reálné hodnoty tedy odpověď na vznik kursového rozdílu u položek majetku oceňovaných reálnou hodnotou nedává.

V případě účetních jednotek účtujících podle vyhlášky č. 500/2002 Sb. řeší kursové rozdíly cenných papírů a podílů oceňovaných reálnou hodnotou § 60 odst. 3 této vyhlášky. Podle něj se kursové rozdíly z cenných papírů a podílů neúčtují samostatně, ale jsou součástí ocenění reálnou hodnotou (a to bez ohledu na způsob účtování – rozvahově či výsledkově). Není-li cenný papír či podíl oceňován reálnou hodnotou, pak se kursový rozdíl účtuje standardně (jako finanční náklad nebo výnos). V kontextu právní úpravy režimu vylučování kursových rozdílů však tato úprava vzniknuvší problém také zcela neřeší. Ustanovení § 60 odst. 3 vyhlášky č. 500/2002 Sb. naznačuje, že kursové rozdíly vznikají – ale jsou součástí oceňovacího rozdílu. Je-li oceňovací rozdíl účtován rozvahově, potom nebude v praxi docházet ke komplikacím. V případě výsledkového účtování oceňovacího rozdílu, jehož součástí je dle doslovného znění vyhlášky i kursový rozdíl, je ovšem nejasné, zda pro účely režimu vylučování kursových rozdílů musí být hodnota kursového rozdílu vyčíslena a zohledněna samostatně.

V případě bank a finančních institucí, které účtují podle vyhlášky č. 501/2002 Sb., je situace ještě komplikovanější, neboť tyto jednotky pro účely vykazování a oceňování finančních nástrojů postupují podle mezinárodních účetních standardů (IFRS). Tímto je odkazováno primárně na *IFRS 9 Financial Instruments*, s ohledem na definice finančních nástrojů je pro tyto subjekty relevantní rovněž *IFRS 16 Leases*. Problematiku kursových rozdílů obecně (bez zvláštní vazby na finanční nástroje) řeší *IAS 21 The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates*. Autorkám není známo, že by vztah oceňovacích a kursových rozdílů byl v rámci IFRS specificky řešen. Vyhláška č. 501/2002 Sb. v § 79 odst. 5 a 6 stanoví pravidla pro kursové zisky vybraných položek majetku (konkrétních akcií, podílových listů a účastí s rozhodujícím vlivem) oceňovaných reálnou hodnotou. Dle těchto ustanovení „kursové rozdíly z přepočtu [vyjmenovaných položek majetku] vyjádřených v cizí měně na českou měnu oceňovaných reálnou hodnotou (...) se vykazují spolu se změnou jejich reálné hodnoty“. Tato textace ještě o něco silněji než vyhláška č. 500/2002 Sb. naznačuje, že u položek majetku oceňovaných reálnou hodnotou dochází ke vzniku kursového rozdílu, o kterém ovšem není samostatně účtováno. Jaké by mělo být správné zacházení u poplatníků, kteří se rozhodnou pro režim vylučování kursových rozdílů, zůstává však i zde nejasné. Pro právní jistotu poplatníků by bylo vhodné tuto otázku adresovat v rámci výkladového pokynu k ZDP, příp. metodickou informací/pomůckou k režimu vylučování kursových rozdílů. ■

# Podcast NADANĚ

Podcast můžete sledovat nejen na komorovém [YouTube kanále](#), ale také na svých oblíbených platformách [Apple Podcast](#), [Spotify](#) nebo [Google Podcast](#).



# Osobní automobily a daně

Automobily a daně tvoří neodmyslitelnou součást každodenní reality pro fyzické i právnické osoby v podnikatelské sféře. Tento článek se hlouběji ponoří do specifických oblastí daně z příjmů fyzických osob, daně z příjmů právnických osob a daně z přidané hodnoty (DPH). Jelikož se již neuplatňuje silniční daň pro vozidla do 12 tun, tak se v tomto článku této dani nevěnuji. Neopomenou novinky, které nám přináší rok 2024, a zaměřím se také na vliv elektromobility na daňové povinnosti a specifické otázky, které se v tomto kontextu objevují.



**Ing. Petr Linx,**  
daňový poradce č. 4985,  
BDO Czech Republic s. r. o.

Tento článek si klade za cíl přiblížit daňové aspekty při používání osobního automobilu v podnikání. Autor si je vědom, že toto téma by vydalo na celou knihu, a proto se zabývá pouze nejčastějšími otázkami v oblastech daně z příjmů a DPH.

## DPFO (PODNIKATELÉ) & DPPO

Osoba samostatně výdělečně činná nebo fyzická osoba podnikající podle zvláštních zákonů či pronajímající nemovitosti (dále pouze „podnikatel“) to má se svým obchodním majetkem vždy složité. Zřídka kdy je totiž automobil používán výhradně pro služební účely.

Oproti tomu právnická osoba řeší soukromou spotřebu pouze ve vztahu ke svým zaměstnancům.

Ohledně daňově uznatelných výdajů si může podnikatel nebo právnická osoba (dále také jako „poplatník“) zvolit, zda bude evidovat skutečné výdaje související s provozem svého automobilu, nebo využije speciální ustanovení zákona o daních z příjmů a uplatní paušální výdaj na dopravu silničním motorovým vozidlem.

## Skutečné výdaje

Nejdříve drobné upozornění k prokazování skutečných výdajů. Správce daně jako důkazní prostředek vždy požaduje knihu jízd, podle které by mělo být zřejmé používání osobního automobilu. Nicméně, nelze upřít poplatníkovi možnost doložit skutečné výdaje také jiným způsobem.

V záznamu o cestě v knize jízd by nemělo chybět datum, stav tachometru na začátku a konci jízdy, místo výjezdu a příjezdu, množství natankovaných pohonných hmot vč. ceny a účel cesty. Zde je vhodné uvádět nad rámec toho i čas odjezdu a příjezdu, čas začátku a konce případné bezpečnostní přestávky, u trasy i průjezdní body a u zahraničních cest i údaj o mýtném.

Při dokazování správnosti finančnímu úřadu se tyto zpřesňující informace hodí a je možné, že bez jejich uvedení v knize jízd by se na ně i tak úřad dotazoval a bylo by obtížné je dohledávat zpětně. Správce daně má software, kterým celou knihu jízd projede a zpravidla přijde na nesrovnalosti např. v kilometrech mezi vzdáleností měst, ve spotřebě pohonných hmot nebo ve stavech tachometru dle STK. Nejde většinou o žádnou nekalost, poplatníkům nicméně může přinést administrativní zátěž, které se mohou vyhnout. Pro všechny případy doporučuji řádné a přehledné vedení knihy jízd na měsíční bázi, díky čemuž se poplatník může vyhnout všem nečekaným problémům.

## Paušální výdaje

Pokud si podnikatel nebo právnická osoba zvolí druhou možnost, tj. uplatnění paušálního výdaje na dopravu silničním motorovým vozidlem, bude mít život o něco jednodušší. Tento režim může být použit pro automobil zahrnutý i nezahrnutý v obchodním majetku nebo v nájmu.

Dle již zmíněného ustanovení může uplatnit poplatník 5 tis. Kč měsíčně v případě, že dané vozidlo používá výhradně pro služební účely. Maximálně tři vozidla může poplatník zahrnout do tohoto režimu. Používá-li podnikatel automobil zčásti pro soukromé účely, může uplatnit paušální výdaj ve výši 4 tis. Kč za měsíc. Je zajímavé, že kdyby měl podnikatel k dispozici tři vozidla a každé z nich používal pouze zčásti pro služební účely, tak krácený paušál ve výši 4 tis. Kč platí pouze pro jedno vozidlo, pro ostatní dvě vozidla se použije paušál v plné výši 5 tis. Kč.

Právnická osoba nemůže uplatnit paušální výdaje v případě, že je zaměstnanec oprávněn používat vozidlo pro soukromé účely. Jakmile se použije pro dané vozidlo paušální výdaj, nelze již uplatnit jako daňově účinné výdaje za pohonné hmoty a parko-

vání. Ostatní výdaje (např. mytí, opravy, leasing, odpisy) lze nicméně uznat v plné výši. Pouze u vozidla, u kterého je poplatník povinen uplatnit krácený paušální výdaj (4 tis. Kč), se uplatní tyto výdaje z 80 %.

Je nutné upozornit na určité limitace. Poplatník nesmí silniční motorové vozidlo přenechat ani po část příslušného kalendářního měsíce k užívání jiné osobě. Za přenechání silničního motorového vozidla k užívání jiné osobě se nepovažuje uskutečnění pracovní cesty silničním motorovým vozidlem spolupracující osobou nebo zaměstnancem, který silniční motorové vozidlo nevyužívá i pro soukromé účely.

Podnikatel využívající paušální výdaje nemůže zároveň uplatňovat náhrady za služební cesty. Je důležité zmínit, že se musí držet jeden režim po celý kalendářní rok. Nelze tedy jeden měsíc využít paušální výdaj a druhý měsíc v tom samém kalendářním roce uplatňovat náhrady za služební cesty.

Pouze pro právnické osoby ještě platí, že paušální výdaj na dopravu nemohou uplatnit veřejně prospěšní poplatníci s výjimkou poplatníků, kteří jsou veřejnou vysokou školou, veřejnou výzkumnou institucí, poskytovatelem zdravotních služeb, který má oprávnění k poskytování zdravotních služeb podle zákona upravujícího zdravotní služby, obecně prospěšnou společností nebo ústavem.

## Cestovní náhrady u podnikatele

Náhrady za používání automobilu během služební cesty si může podnikatel dát do daňových výdajů pouze v případě, že používá vozidlo, které nemá v obchodním majetku.

Právnická osoba si samozřejmě nemůže sama sobě vyplácet náhrady za služební cesty. Avšak musí je vyplácet v souladu se zákoníkem práce svým zaměstnancům. Více k cestovním náhradám naleznete níže u zaměstnanců.

## Zaměstnavatel

Podnikatel může mít samozřejmě také zaměstnance. Je-li zaměstnanci přidělen osobní automobil pro služební a soukromé účely, postupuje se dle bodu 26 pokynu GFŘ D-59.

Zjednodušeně se dá shrnout, že zaměstnavatel (podnikatel nebo právnická osoba) má všechny výdaje související s tímto automobilem plně daňově uznatelné s výjimkou výdajů na pohonné hmoty, ty jsou daňovým výdajem pouze v poměru pro služební jízdy.

Jako zdůvodnění lze přijmout vysvětlení, že veškeré nedaňové položky (kromě PHM), které by se týkaly použití pro soukromé účely, jsou pokryté „přidaním“ u zaměstnance.

Pohonné hmoty (např. benzin, nafta, ale i elektřina), které souvisí se soukromým používáním vozidla zaměstnancem, mohou být plně daňově uznatelné na straně zaměstnavatele v případě,

kdy zaměstnanec bude hradit pohonné hmoty za své soukromé jízdy (např. formou srážky ze mzdy). Tyto PHM mohou být daňově uznatelným výdajem také v případě, že se jedná o nepeněžní benefit, který je sjednán v pracovní nebo kolektivní smlouvě či vnitřním předpisu zaměstnavatele.

Veškeré cestovní náhrady vyplacené zaměstnanci dle zákoníku práce jsou daňově uznatelným nákladem zaměstnavatele, jelikož podnikatelská sféra má stanoveny pouze dolní limity.

## Nízkoemisní a bezemisní vozidlo

V současnosti se objevují dva termíny: nízkoemisní vozidlo a bezemisní vozidlo. Pro účely tohoto článku se spokojíme se zjednodušeným rozlišením.

Bezemisní vozidla jsou ta, která jezdí pouze na elektrickou energii nebo vodík (dále jen „elektromobily“). Skupina bezemisních vozidel může být širší. Důležité je, že se musí jednat o vozidlo, jehož provoz nemá žádné emise CO<sub>2</sub>. Nízkoemisní vozidla jsou např. vodíková vozidla, dále pak plug-in hybridy, příp. elektrická vozidla s prodlouženým dojezdem (E-REV), a to za předpokladu, že splňují určité parametry – detailněji viz Informace k „identifikaci“ nízkoemisního vozidla (dále jen „hybridy“).

## Daňové odpisy (rovnoměrné, zrychlené, mimořádné)

Daňové odpisy vycházejí výhradně ze zákona o daních z příjmů. Osobní automobil najdeme ve 2. odpisové skupině, tudíž se běžně odpisuje 5 let rovnoměrným nebo zrychleným způsobem. Když je poplatník prvním odpisovatelem, může v prvním roce zvýšit odpis o 10 %.

V roce 2023 má poplatník, který je prvním odpisovatelem, ještě možnost uplatnit mimořádné odpisy. Automobil se daňově odepíše během 24 měsíců (prvních 12 měsíců 60 % vstupní ceny, dalších 12 měsíců 40 % vstupní ceny). Od roku 2024 do roku 2028 lze uplatnit mimořádné odpisy pouze u bezemisních vozidel.

## Daňové odpisy (limitace od 2024)

Novela zákona o daních z příjmů, která začne platit 1. 1. 2024, přináší limit pro uplatňování daňových odpisů. Poplatník bude moci uplatňovat daňové odpisy maximálně do výše 2 mil. Kč u osobního automobilu kategorie M1 (vozidlo s nejvýše osmi místy k sezení kromě místa řidiče).

Limitace se nepoužije na vozidlo kategorie M1, které je sanitním nebo pohřebním automobilem nebo je využíváno k provozování silniční motorové dopravy na základě koncese.

Daňový odpis u dražších automobilů se bude uznávat v poměrné výši. Třeba takový automobil s daňovou vstupní cenou 3 mil. Kč se bude odpisovat klasicky 5 let (mimořádné odpisy bude moci

uplatnit již pouze první odpisovatel u bezemisního vozidla). Prakticky se vypočte standardní odpis, ale uplatní se pouze odpis v poměrné výši, v našem případě tedy 2/3. Zvolím-li rovnoměrné odpisování, standardní odpis bude mít hodnotu 330 000 Kč, avšak kvůli limitaci může být uplatněn poměrný odpis ve výši 220 000 Kč. Tímto postupem se během 5 let uplatní daňové odpisy v maximální povolené výši 2 mil. Kč. Stejný postup by se samozřejmě uplatnil při výpočtu poměrného měsíčního mimořádného odpisu.

Obdobná limitace uznatelnosti nákladů bude platit i pro pořízení automobilu kategorie M1 formou finančního leasingu. Zjednodušeně si poplatník bude moci uplatnit náklady v součtu splátek a daňových odpisů do maximální částky 2 mil. Kč.

Při vyřazování vozidla z důvodu prodeje bude daňová zůstatková cena stanovena zajímavým způsobem. Dle důvodové zprávy je záměrem nové úpravy, aby ta část odpisů, která byla daňově neuznatelná v době držby automobilu, již nemohla být v základu daně uplatněna, a zároveň aby nedošlo k omezení výdajů souvisejících s příjmem z prodeje automobilu, které souvisejí s ještě neodepsanou částí automobilu.

V případě, že poplatník vozidlo pořízené za 3 mil. Kč, u kterého uplatňuje poměrné daňové odpisy (kvůli limitaci pouze ve 2/3 výši), ve druhém roce prodá, přijde „pouze“ o rozdíl mezi standardním odpisem a poměrným odpisem v prvním roce a o polovinu obdobného rozdílu ve druhém roce. Z toho mj. vyplývá, že při prodeji automobilu po pěti letech již nebude možné uplatnit žádnou daňovou zůstatkovou cenu.

Problém nastane, když se poplatník rozhodne přerušit nebo ani nezačne uplatňovat daňové odpisy (např. kvůli daňové ztrátě). V tomto případě přijde poplatník o celý standardní odpis v prvním roce a o polovinu celého standardního odpisu ve druhém roce. Kvůli tomuto speciálnímu ustanovení tudíž nedoporučuji přerušování daňových odpisů u nově pořízených dražších automobilů.

Zákonodárce také vyloučil možnost považovat část příjmů za nezdanitelný výnos z důvodu souvislosti s nedaňovými náklady (neuplatnitelnými odpisy).

## Leasing

Finanční leasing je právní vztah mezi pronajímatelem a nájemcem, v němž po skončení leasingu přechází pronajatý majetek do vlastnictví uživatele (nájemce).

Požíraje-li podnikatel nebo právnická osoba automobil formou finančního leasingu, musí si hlídat uznatelnost uhrazených splátek v okamžiku zařazení automobilu do majetku.

Aby mohl poplatník zahrnout splátky finančního leasingu mezi daňově uznatelné výdaje, musí splnit určité podmínky. Po skončení doby finančního leasingu musí následovat převod vlastnictví

na uživatele a odkoupený majetek musí uživatel zahrnout do svého obchodního majetku. Kupní cena, kterou uživatel na konci finančního leasingu zaplatí, nesmí být vyšší než zůstatková cena, kterou by věc měla při rovnoměrném odpisování s výjimkou případu, kdy předmět finančního leasingu je již odepsán ve výši 100% vstupní ceny. Doba finančního leasingu osobního automobilu musí trvat minimálně 4,5 roku.

Pro smlouvy o finančním leasingu, které budou uzavřeny po 31. 12. 2023, bude platit limit 2 mil. Kč pro daňově uznatelné náklady v součtu splátek a odpisů.

Operativní leasing je považován za nájem věci. Hlavní charakteristikou je, že po ukončení nájemní smlouvy nájemce vrací pronajímateli majetek zpět.

U poskytovatelů operativního leasingu, kdy smluvní vztah zpravidla představuje standardní nájem, bude omezení daňově uznatelných nákladů probíhat na straně pronajímatele, na straně uživatele (nájemce) žádná limitace uznatelnosti splátek operativního leasingu ani po novele nebude.

Může se ale stát, že je automobil, který byl předmětem operativního leasingu, odkoupen uživatelem. Aby byly uhrazené splátky daňově uznatelné, musí být kupní cena, kterou uživatel na konci operativního leasingu zaplatí, vyšší než zůstatková cena, kterou by věc měla při rovnoměrném odpisování.

V případě porušení této podmínky veškeré uhrazené splátky zvýší základ daně u uživatele v roce odkupu a zároveň se zahrnou do vstupní ceny pro účely daňového odpisování.

V případě, že se tento odkup automobilu, který byl předmětem operativního leasingu, uskuteční v roce 2024, platí samozřejmě limit 2 mil. Kč pro následné uplatňování daňových odpisů.

## Wallboxy

Wallbox lze definovat jako zařízení, které slouží k nabíjení elektrických vozidel. Z pohledu zákona o daních z příjmů může být wallbox považován za součást pořízovaného vozidla, samostatnou movitou věc nebo součást nemovité věci.

O součást vozidla, tj. ovlivňující vstupní cenu vozidla, se bude především jednat v případě, že wallbox je kompatibilní pouze s pořízovaným elektromobilem.

O samostatnou movitou věc půjde v případě, že wallbox se používá k dobíjení více vozidel. V případě, že hodnota wallboxu s více než roční využitelností přesáhne limit pro zařazení do dlouhodobého hmotného majetku, bude se tento majetek odpisovat ve 2. odpisové skupině. Wallbox může být také pevně spojen s nemovitou věcí. Tento typ wallboxu představuje součást (většínou technické zhodnocení) nemovité věci.

## DPFO (ZAMĚSTNANCI)

### Soukromé používání služebního vozidla

Zaměstnanci si musí dávat pozor, aby poskytnutý automobil byl opravdu benefitem.

V případě, že je vnitropodnikovou směrnicí zakázáno používání vozidla pro soukromé účely a ani se tato možnost neobjevuje v pracovní smlouvě, zaměstnanec se nemusí obávat, že se mu fiktivně zvýší hrubá mzda pro účely odvodů záloh na daň ze závislé činnosti a na sociální a zdravotní pojištění.

Samozřejmě je nutné zdůraznit, že v daních platí princip „obsah nad formou“. Jsem přesvědčen, že kdyby byl automobil využíván pro soukromé účely zaměstnance v rozporu s vnitřními předpisy nebo pracovní smlouvou, musí se ke zvýšení hrubé mzdy, které je popsáno níže, přistoupit.

Cesty z bydliště zaměstnance do práce i opačným směrem jsou považovány za soukromé jízdy. Existují různé povedenější i méně povedené konstrukce, jak lze tuto skutečnost posoudit jako služební jízdu, ale to není účelem tohoto článku.

Jakmile může zaměstnanec používat přidělené vozidlo pro soukromé účely, je třeba v daném měsíci zvýšit hrubou mzdu o 1 % z hodnoty vozidla vč. DPH pro účely odvodů zálohy na závislou činnost a na pojištění.

V případě nízkoemisního vozidla se zvyšuje hrubá mzda o 0,5 % a u bezemisního vozidla se od ledna 2024 bude zvyšovat hrubá mzda pouze o 0,25 %. Tady je namístě upozornit, že i když v roce 2024 budou daňové odpisy nebo splátky finančního leasingu limitovány 2 mil. Kč, tak to nemá vliv na výpočet výše uvedených procent. Procento bude stanoveno vždy ze skutečné vstupní ceny osobního automobilu zvýšené o DPH.

Poskytne-li zaměstnavatel zaměstnanci bezplatně v průběhu kalendářního měsíce postupně za sebou více silničních motorových vozidel k používání pro služební i soukromé účely, považuje se za příjem zaměstnance částka ve výši určeného procenta z nejvyšší vstupní ceny silničního motorového vozidla.

Poskytne-li zaměstnavatel zaměstnanci bezplatně pro služební i soukromé účely v průběhu kalendářního měsíce více silničních motorových vozidel současně, považuje se za příjem zaměstnance úhrn částek odpovídajících výši určeného procenta vstupní ceny každého současně poskytnutého vozidla.

V případě, že nejsou pohonné hmoty hrazeny zaměstnancem (nebo strženy ze mzdy), bude se jednat o zdanitelný příjem na straně zaměstnance, který podléhá odvodům na sociální a zdravotní pojištění. To samé platí pro soukromou část elektřiny u elektromobilů v případě nabíjení u zaměstnavatele.

### Náhrady za používání soukromého vozidla při služební cestě

Zaměstnanci přísluší náhrady za použití soukromého vozidla při služební cestě dle zákoníku práce, které nepodléhají zdanění u zaměstnance. Jinými slovy, tyto příjmy nejsou předmětem daně ze závislé činnosti a ani se z nich neodvádí sociální a zdravotní pojištění.

V roce 2023 se jedná o paušální náhradu za ujeté kilometry ve výši 5,20 Kč/km (částka se navyšuje minimálně o 15 % na 1 km při použití přívěsu) a náhradu za výdaje za pohonné hmoty ve skutečné výši (dle účtenky) nebo dle vyhlášky. Pro rok 2023 např. vyhláška stanovila náhradu za litr benzínu s oktanovým číslem 95 ve výši 41,20 Kč nebo 44,10 Kč za litr nafty. Cena pohonné hmoty se vynásobí spotřebou uvedenou v technickém průkazu použitého vozidla a počtem najetých kilometrů. U LPG se musí vycházet pouze ze skutečné ceny tohoto typu paliva.

V případě, že zaměstnavatel poskytne náhradu nad výše uvedené limity, rozdíl se stane zdanitelným příjmem zaměstnance, který zároveň bude podléhat sociálnímu a zdravotnímu pojištění.

Nevyužívá-li podnikatel paušální výdaj na vozidlo, které nemá a ani neměl zahrnuté v obchodním majetku, může uplatnit do svých daňových výdajů stejné náhrady při služební cestě. V případě, že automobil byl v minulosti v obchodním majetku podnikatele nebo byl předmětem finančního leasingu či smlouvy o výpůjčce, může podnikatel uplatnit pouze náhradu za spotřebované pohonné hmoty.

### Náhrady v souvislosti s nízkoemisními nebo bezemisními vozidly

Pohonné hmoty si zpravidla nemůžeme natankovat doma. Jinak tomu je v případě automobilu, který je poháněn elektřinou. Elektromobil nebo hybrid si může zaměstnanec nebo podnikatel nabíjet (natankovat elektřinou) kdekoli.

Od dubna 2023 je stanovena referenční cena za 1 kilowatthodinu elektřiny na 8,20 Kč, která se může použít pro výpočet cestovní náhrady při použití elektromobilu nebo hybridu. Samozřejmě platí, že lze použít skutečnou cenu v případě, že ji zaměstnanec dokáže věrohodně doložit.

Pouze pro úplnost: Použije-li zaměstnanec nebo podnikatel pro služební cestu svůj vlastní elektromobil nebo hybrid, kromě náhrady za elektřinu mu náleží také paušální náhrada za ujeté kilometry. Tyto náhrady nejsou předmětem daně ze závislé činnosti u zaměstnance a ani nepodléhají odvodům na sociální a zdravotní pojištění.

### DPFO (OSTATNÍ)

Ještě stojí za zmínku, že také fyzická osoba, která není podnikatelem, může mít příjmy z prodeje osobního automobilu.

Příjem z prodeje hmotné movité věci je osvobozen od daně s výjimkou příjmu z prodeje motorového vozidla, nepřesahuje-li doba mezi jeho nabytím a prodejem dobu 1 roku, a s výjimkou příjmu z prodeje movité věci, která je nebo v období 5 let před prodejem byla zahrnuta do obchodního majetku.

## DPH

V oblasti DPH se musíme popasovat nejenom s tuzemskou legislativou, ale také s legislativou EU, kterou nezřídka formuje judikatura Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“).

### Nárok na odpočet DPH

Od roku 2024 bude platit omezení nároku na odpočet u pořízení osobního vozidla do maximální výše 420 tis. Kč. Tato částka vychází z vynásobení 2 mil. Kč (limitace vstupní ceny pro účely daně z příjmů) standardní sazbou DPH (21 %). Omezení se bude týkat stejného okruhu vozidel jako pro účely daně z příjmů, tj. pro kategorie M1 s výjimkou sanitních nebo pohřebních automobilů a také vozidel, která plátce používá na základě koncese k provozování silniční dopravy. Toto omezení se netýká vozidel, která nejsou dlouhodobým hmotným majetkem plátce. Autorizovaný dealer automobilů, který má vozidla na zásobách, může uplatnit nárok na odpočet bez limitace.

Je třeba upozornit, že v případě pořízení automobilu prostřednictvím finančního leasingu se nárok na odpočet posuzuje již v okamžiku předání vozidla uživateli (nájemci). I tady platí limit odpočtu ve výši 420 tis. Kč.

Již před pár lety SDEU uzavřel, že leasing s opcí odkupu je finančním leasingem od samého počátku za předpokladu, že bude téměř jedinou racionální volbou nájemce si předmět leasingu po ukončení leasingové smlouvy odkoupit. Všichni si určitě pamatujeme na „operativní“ leasingy s možností odkupu automobilu po 5 letech za tisícovku.

V případě operativního leasingu žádná limitace odpočtů u nájemce ze splátek není stanovena. Je to dáno tím, že je omezení odpočtu aplikováno u pronajímatele.

### Částečný nárok na odpočet DPH

Částečný odpočet se uplatňuje v krácené výši nebo v poměrné výši. Občas se můžeme setkat také s kombinací obou typů částečných odpočtů.

Krácený odpočet se uplatní např. u „manažerského“ vozidla, které je určeno pouze pro služební účely a které je přiděleno např. řediteli nemocnice. Je to z důvodu, že nemocnice uskutečňuje zároveň jak osvobozená plnění bez nároku na odpočet, tak zdanitelná plnění.

V případě, že bude v roce 2024 pořízen drahý automobil pro ředitele nemocnice, tj. s DPH na daňovém dokladu přesahující částku 420 tis. Kč, bude krácení probíhat z částky 420 tis. Kč.

Uplatněný odpočet v krácené výši se do přiznání k DPH uvede v plné výši nebo u dražších automobilů v maximální výši 420 tis. Kč. Samotné krácení proběhne v daném měsíci zálohovým koeficientem a v posledním zdaňovacím období kalendářního roku, ve kterém se vozidlo pořídilo, se ještě příp. odpočet přepočítá vyřadacím koeficientem.

Poměrný odpočet se použije, když např. manažer obchodní korporace, která uskutečňuje pouze plnění s nárokem na odpočet, používá přidělené vozidlo také pro soukromé účely.

Nárok na odpočet může obchodní korporace uplatnit pouze v poměru použití vozidla pro služební účely. Tento poměr se stanoví na základě řádně vedené knihy jízd. Opět platí, že poměrné krácení u drahého automobilu probíhá z částky 420 tis. Kč.

Uplatněný odpočet v poměrné výši se do přiznání k DPH uvede již v té částečné výši (většinou dle kvalifikovaného odhadu). V posledním zdaňovacím období kalendářního roku, ve kterém bylo vozidlo pořízeno, se tento odpočet upraví nebo může upravit za předpokladu, že se skutečné použití vozidla odchýlilo od kvalifikovaného odhadu o více než 10 procentních bodů.

Kombinace výše uvedených částečných odpočtů může nastat např., když ředitel nemocnice bude používat vozidlo také pro své soukromé účely, nebo když vozidlo bude pořízeno starostovi nějaké větší obce. Ve městě totiž většinou probíhá jak neekonomická činnost, tak osvobozená činnost bez nároku na odpočet (zejm. pronájem bytů), i zdanitelná činnost. Plátce by neměl zapomenout ani na uplatňování částečných odpočtů u souvisejících výdajů z provozování automobilů, které slouží pro smíšené účely. Zpravidla se jedná o opravy, údržbu, mytí, PHM, motorové oleje, splátky operativního leasingu.

### Kalkulace krátícího koeficientu

Jelikož se krátící koeficient vypočítává ze všech uskutečněných činností plátce, je dobré stručně připomenout, že prodej automobilu by většinou do výpočtu tohoto koeficientu spadat neměl. Do výpočtu krátícího koeficientu se nezapočítává dodání nebo poskytnutí dlouhodobého majetku, pokud tento majetek plátce využíval pro svou ekonomickou činnost. To neplatí, je-li toto uskutečněné plnění nedílnou součástí obvyklé ekonomické činnosti plátce (např. autopůjčovna).

### Kalkulace poměrného koeficientu

Poměrný koeficient je třeba určit pro každé vozidlo zvlášť. Výsledný poměrný koeficient se prokazuje knihou jízd, ze které by mělo být zřejmé, kolik kilometrů vozidlo ujelo pro soukromé účely a kolik pro služební účely.

### Úpravy odpočtu DPH

Jakmile plátce pořídí vozidlo, které slouží nebo bude sloužit pro smíšené využití, je třeba tento dlouhodobý hmotný majetek sledovat další 4 roky.

V kalendářním roce, ve kterém plátce vozidlo pro smíšené účely pořídil, byly v posledním zdaňovacím období stanoveny nebo potvrzeny krátkí nebo poměrné koeficienty.

K těmto koeficientům se plátce v dalších 4 letech vždy v posledním zdaňovacím období vrací a posuzuje, zda mu vznikla povinnost část uplatněného odpočtu ještě státu vrátit nebo naopak možnost si část odpočtu nárokovat navíc. Plátce neprovádí úpravu, když rozdíl mezi koeficienty není větší než 10 procentních bodů.

Občas se zapomene provést „pozitivní“ úprava odpočtu v kalendářním roce, kdy byl automobil prodán. Tuto možnost lze využít pouze v případě prodeje vozidla ve lhůtě pro úpravu odpočtu (5 let, počínaje rokem pořízení). Jelikož prodej automobilu je zdaňovatelným plněním, je ustanoveno, že se automobil v roce prodeje používal ze 100% pro služební účely.

Můžeme si uvést příklad: Plátce si pořídil automobil v roce 2020 a dodavateli uhradil např. 210 tis. Kč na DPH. V kalendářním roce pořízení plátce uplatnil částečný nárok na odpočet poměrným koeficientem (70 %) ve výši 147 000 Kč. V roce 2023 je tento automobil prodán. Plátce má možnost ve zdaňovacím období prodeje nárokovat navíc 25 200 Kč – vzoreček:  $210\,000 \times (1,0 - 0,7) / 5 \times 2$ .

Horší je, když se zapomene provést „negativní“ úprava odpočtu v kalendářním roce, kdy byl automobil ztracen, ukraden či zničen, a plátce zanedbal své povinnosti, tj. např. neprovedl řádnou likvidaci, nenahlásil pojistnou událost, nepředepsal zaměstnanci nic k úhradě nebo nepředal záležitost policii k prošetření. V těchto případech se dovozuje, že se automobil používal v daném kalendářním roce z 0% pro služební účely.

V obdobném případě (pořízení v roce 2020, zjištění skutečnosti v roce 2023) by plátce musel ve zdaňovacím období zjištění této skutečnosti vracet 58 800 Kč – vzoreček:  $210\,000 \times (0,0 - 0,7) / 5 \times 2$ .

Jakmile uplyne lhůta pro úpravu odpočtu, žádné úpravy se již neprovádějí. Pokud by tedy k prodeji automobilu, který byl pořízen v roce 2020, došlo v roce 2025, není možné dodatečně nárokovat žádný odpočet navíc. Samozřejmě se ani nebude provádět žádná „negativní“ úprava odpočtu.

## Vyrovnaní odpočtu DPH

K vyrovnaní odpočtu přistoupí plátce v případě, že automobil nemá zařazen v dlouhodobém majetku.

Toto ustanovení se využívá zejména v případech, kdy došlo k řádně nedoložené ztrátě, zničení nebo krádeži. V případě, že k této skutečnosti došlo ve lhůtě pro uplatnění nároku na odpočet, musí plátce uplatněný odpočet vrátit.

Lhůta pro uplatnění nároku na odpočet běží 3 roky od prvního dne měsíce následujícího po zdaňovacím období, ve kterém nárok na odpočet vznikl.

Kvůli limitaci odpočtu u osobních automobilů se od roku 2024 toto ustanovení použije také pro případ, kdy plátce přeřadí drahý automobil ze zásob do dlouhodobého hmotného majetku.

V případě, že autorizovaný dealer pořídí automobil za účelem jeho dalšího prodeje, zaeviduje ho jako zásobu a může uplatnit odpočet v neomezené výši (takže např. 630 tis. Kč). Avšak když se ve lhůtě pro uplatnění odpočtu plátce rozhodne, že se tento automobil nebude nabízet k prodeji, ale bude sloužit pro operativní leasing nebo jako „manažerské“ vozidlo vedoucímu pobočky, musí plátce vrátit 210 tis. Kč. Tím se docílí, že bude ve výsledku uplatněn odpočet v maximální možné výši 420 tis. Kč.

## OTÁZKY ČEKAJÍCÍ NA VYJASNĚNÍ

Na závěr tohoto článku nastíním pár otázek souvisejících s osobními vozidly ve vztahu k novele, která bude účinná od 1. 1. 2024.

Z pohledu DPH se jedná zejména o otázku neutrality, což je jeden ze základních principů fungování DPH v rámci celé EU. Žádnému plátcovi se samozřejmě nebude líbit, že bude mít omezený nárok na odpočet, ale na druhou stranu povinnost odvést DPH z celého plnění při prodeji. Z různých zdrojů se ke mně dostalo, že zákonodárce zaslal žádost o výjimku z tohoto principu do Bruselu. Je však velmi pravděpodobné, že tuto otázku vyjasní až soud.

Sekce DPH při Komoře daňových poradců se určitě bude v mezidobí snažit mimosoudně prosadit výklad, aby se neodváděla celá DPH při prodeji osobního vozidla v případě nemožnosti uplatnění celého nároku na odpočet z důvodu zaváděné limitace. Jeden z navrhovaných přístupů může být neodvádět DPH z té části automobilu, která se nezařadí do obchodního majetku plátce. U podnikatele nebo veřejnoprávního subjektu si to osobně umím představit s odkazem na judikaturu SDEU, avšak jsem si vědom, že správce daně nebude zřejmě s tímto výkladem souhlasit a tato záležitost skončí opět u soudu.

Problém by měl mít také autorizovaný dealer automobilů v okamžiku, kdy začne používat drahé pořízené vozidlo na prodej jako tzv. předváděcí vozidlo. V tomto okamžiku by mělo dojít k vyrovnaní odpočtu DPH. Uvidíme, jestli se nepodaří tento výklad zmírnit.

Dostal se ke mně velmi přísný výklad, že nelze uplatnit žádnou daňovou zůstatkovou cenu v případě, že se osobní automobil pořídí a prodá v rámci stejného roku. Jelikož dle důvodové zprávy nebylo záměrem limitovat celou zůstatkovou cenu při prodeji, tak se s tímto výkladem neztotožňuji.

Ještě zmíním jeden netradiční názor na zacházení s neodpočtenou DPH při pořízení osobního automobilu z pohledu daně z příjmů. Dle tohoto názoru by mohlo jít zahrnout tuto položku přímo do daňových nákladů. Musím se ale přiznat, že zatím patřím do hlavního proudu, který doporučuje neodpočtenou DPH v roce pořízení vozidla zahrnout do jeho vstupní ceny. ■

# Další změny v zákoně o účetnictví – zpráva o udržitelnosti a změna definice čistého obratu

Vzhledem k nutnosti implementace evropské legislativy do české právní úpravy se vláda rozhodla požadavky částečně zahrnout v rámci návrhu zákona, kterým se mění některé zákony v souvislosti s konsolidací veřejných rozpočtů (konsolidační balíček),<sup>1</sup> který byl v době psaní článku přijat Parlamentem České republiky. Účinnost návrhu novely zákona o účetnictví (dále jen „návrh novely“ či „navrhovaná novela“) by měla nastat již 1. 1. 2024. Mezi hlavní změny v návrhu novely patří mj. povinnost předkládat zprávu o udržitelnosti (dále též i jen „zpráva“) pro některé účetní jednotky a změna definice čistého obratu.



**Ing. Klára Lukešová,**  
auditor č. 2507, katedra  
finančního účetnictví  
a auditingu, Fakulta financí  
a účetnictví, VŠE v Praze,  
Metodika auditu a účetnictví,  
KAČR

## Zpráva o udržitelnosti

### Vykazování a audit udržitelnosti v EU

Evropská směrnice č. 2022/2464 o podávání zpráv podniků o udržitelnosti (Corporate Sustainability Reporting Directive, dále také „CSRD“) nabyla účinnosti v lednu 2023. Povinné reportování o udržitelnosti dle evropských standardů udržitelnosti (ESRS) bude postupně vyžadováno u všech velkých podniků, dále u malých a středních společností kótovaných na evropském regulovaném trhu (tj. s výjimkou mikropodniků) a také u malých a nepříliš složitých úvěrových institucí<sup>2</sup> a kaptivních pojišťoven. Konsolidovanou zprávu o udržitelnosti budou muset vyhotovit mateřské podniky velkých skupin účetních jednotek. Podrobnější vykazování o udržitelnosti se bude vyžadovat i u podniků ze třetích zemí

s čistým obratem vyšším než 150 mil. eur dosaženým v rámci EU, pokud mají dceřinou společnost (která je velkou účetní jednotkou nebo kótovanou společností mimo mikropodniku) či pobočku (s čistým obratem vyšším než 40 mil. eur) usazenou v EU.

Směrnice CSRD požaduje ověření zpráv o udržitelnosti, aby se posílila věrohodnost zveřejňovaných informací. Vzhledem k tomu, že ještě nedošlo k přijetí ověřovacích standardů,<sup>3</sup> bude nejprve vyžadováno ověření s omezenou jistotou. Postupem času by se však mělo přejít na ověření s přiměřenou jistotou, obdobně jako je tomu u ověření účetní závěrky.

### Vykazování a audit udržitelnosti v ČR

První vlna podniků, které budou vykazovat dle podrobnějších požadavků ve smyslu směrnice CSRD, je zahrnuta v rámci konsolidačního balíčku. Rozšíření okruhu ostatních dotčených účetních jednotek by mělo být dále transponováno prostřednictvím nového zákona o účetnictví.<sup>4</sup>

Od 1. 1. 2024 by dle § 32f navrhované novely měly zprávu o udržitelnosti vypracovávat obchodní korporace, které jsou subjekty veřejného zájmu a které by zároveň byly velkými účetními jednotkami, i kdyby nebyly subjekty veřejného zájmu, a které mají více než 500 zaměstnanců. Povinnost vyhotovovat konsolidovanou zprávu o udržitelnosti by se též týkala subjektů veřejného zájmu, které jsou

1 Senátní tisk č. 161 v rámci čtrnáctého funkčního období 2022–2024.

2 Pojem ve smyslu čl. 4 odst. 1 bodu 145 nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 575/2013 ze dne 26. 6. 2013 o obezřetnostních požadavcích na úvěrové instituce a o změně nařízení (EU) č. 648/2012. Úvěrová instituce je „malá a nepříliš složitá instituce“, která splní 9 kritérií uvedených v příslušném článku tohoto nařízení. Konsolidovaný text dostupný z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=CELEX%3A02013R0575-20220708#B-26>.

3 IAASB zveřejnila v srpnu 2023 návrh mezinárodního standardu ISSA 5000, k němuž lze poslat připomínky do 1. 12. 2023.

4 Dostupné z: [https://www.nku.cz/assets/o-nas/konference-seminare/2023/smernice-o-podavani-zprav-o-udrzitelnosti\\_kouba.pdf](https://www.nku.cz/assets/o-nas/konference-seminare/2023/smernice-o-podavani-zprav-o-udrzitelnosti_kouba.pdf).

konsolidujícími účetními jednotkami velkých skupin účetních jednotek s průměrným počtem zaměstnanců vyšším než 500 na konsolidovaném základě. Prostřednictvím konsolidovaných zpráv a současně vyžadovaných informací o hodnotovém řetězci se však dopad požadavků může projevit i u menších účetních jednotek.

Zprávu o udržitelnosti však dle návrhu novely nemusí dle § 32g vyhotovovat malá a nepříliš složitá úvěrová instituce, kaptivní pojišťovna/zajišťovna a investiční fond. V případě nekótovaného dceřiného podniku, jsou-li navrhovanou novelou požadované informace zahrnuty v konsolidované zprávě mateřského podniku, by se od této povinnosti též upustilo. Taktéž by zprávu o udržitelnosti nemusela vyhotovit účetní jednotka, která sestavila konsolidovanou zprávu o udržitelnosti.

Zpráva o udržitelnosti bude dle návrhu novely součástí výroční zprávy a jejím účelem je poskytování informací ohledně dopadů činnosti účetní jednotky v oblasti životního prostředí, sociální oblasti vč. dodržování lidských práv, zaměstnanecké oblasti a dále v oblasti správy a řízení a také boje proti korupci a úplatkářství. Tyto zmíněné oblasti jsou aktuálně často označovány jako problematika ESG (E – environmental, S – social, G – governance). Cílem této zprávy je také pochopit vliv udržitelnosti na vývoj, výkonnost a postavení účetní jednotky.

Informace o udržitelnosti by měly obsahovat stručný popis obchodního modelu, strategie účetní jednotky a cílů v kontextu otázek udržitelnosti a pokroku, jakého účetní jednotka dosáhla při plnění těchto cílů. Kromě jiného by se měly popsat hlavní rizika a závislosti včetně způsobu jejich řízení, dále uvést skutečné nebo potenciální nepříznivé dopady spojené s vlastní provozní činností účetní jednotky, s hodnotovým řetězcem a dodavatelským řetězcem podniku a k tomu přijatá opatření. Požadované informace budou muset být doplněny relevantními ukazateli vč. postupu použitého pro určení těchto informací, které budou uvedeny z krátkodobého, střednědobého či dlouhodobého hlediska dle nutnosti pro naplnění účelu zprávy.

Informace budou muset být uvedeny v souladu s evropskými standardy pro podávání zpráv o udržitelnosti (ESRS).<sup>5</sup> První sada standardů, které zahrnují průřezové a tematické standardy, byla formou nařízení přijata Evropskou komisí v červenci 2023. V souvislosti s přijetím pracovního programu 2024 Evropskou komisí je termín pro přijetí odvětvových standardů zatím odložen.<sup>6</sup>

Dále návrh novely stanovuje povinnost pro dotčené podniky sestavovat výroční zprávu v elektronickém formátu XHTML a značkovat zprávy o udržitelnosti v souladu s požadovaným formátem.

Zpráva o udržitelnosti by měla být jako součást výroční zprávy ověřena auditorem. Konsolidační balíček zahrnuje i návrh novely zákona o auditorech, kde je v rámci § 2a ověření zprávy o udržitelnosti upraveno. Mělo by se stejně jako v případě evropské legislativy jednat zatím o omezené ujištění, zda je zpráva o udržitelnosti zpracována v souladu s právními předpisy a standardy ESRS a též zda byla značkována dle jednotného elektronického formátu pro podávání zpráv.

## Změna definice čistého obratu

V návaznosti na znění směrnice CSRD vyvstala potřeba úpravy vymezení pojmu čistý obrat v návrhu novely tak, aby korespondoval se zamýšleným obsahem, byl zajištěn shodný postup u obdobných účetních jednotek a předešlo se nejasnostem ve výkladu zvláště u specifických oborů podnikání.<sup>7</sup> V aktuálně platném zákoně o účetnictví v § 1d odst. 2 je čistý obrat vymezen jako výše výnosů, která je snižena o prodejní slevy. V návrhu novely zákona o účetnictví je tato definice upravena tak, že se čistým obratem rozumí výše výnosů z prodeje výrobků a zboží a z poskytování služeb za účetní období.

Zvláštní definice čistého obratu je v návrhu novely vymezena pro účetní jednotky, které jsou bankami, spořitelními a úvěrními družstvy, systémově významnými obchodníky, pojišťovnami nebo zajišťovnami. V § 1d odst. 3 navrhované novely se čistým obratem „v případě

*a) banky, spořitelního a úvěrního družstva a systémově významného obchodníka a jejich zahraničních obdob rozumí součet výše položek 1, 3, 4, 6 a 7 uvedených v příloze č. 2 vyhlášky č. 501/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou bankami a jinými finančními institucemi, ve znění pozdějších předpisů, a*

*b) pojišťovny a zajišťovny rozumí součet výše položky I. 1.a) a položky II. 1. a) uvedených v příloze č. 2 vyhlášky č. 502/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou pojišťovnami, ve znění pozdějších předpisů.“*

Pokud tyto účetní jednotky používají pro účtování a sestavení účetní závěrky mezinárodní účetní standardy, vypočte se čistý obrat analogicky.<sup>8</sup>

Dále návrh novely dle § 1d odst. 5 definuje v případě účetní jednotky, u které není hlavním předmětem činnosti podnikání, že je čistým obratem chápána výše výnosů za účetní období.

5 ESRS zahrnují průřezové standardy s obecnými požadavky, dále tematické standardy rozdělené dle požadavků na jednotlivé oblasti ESG a dále odvětvové standardy týkající se sektorových specifik.

6 Dostupné z: [https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/ip\\_23\\_4965](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/ip_23_4965).

7 Důvodová zpráva k návrhu vyhlášky, kterou se mění některé vyhlášky provádějící zákon o účetnictví v souvislosti s vedením účetnictví v jiné než české měně. Dostupné online na: <https://apps.odok.cz/portal/veklep/material/KORNCWQLVKUB/>.

8 § 1d odst. 4 navrhované novely zákona o účetnictví.

Výpočet čistého obrátu pak upřesňuje návrh vyhlášky, kterou se mění některé vyhlášky provádějící zákon o účetnictví v souvislosti s vedením účetnictví v jiné než české měně (dále jen „navrhovaná vyhláška“).<sup>9</sup> Jednotný způsob výpočtu je nezbytný pro správné zařazení v rámci kategorizace účetních jednotek, na kterou jsou navázány další zákonem uložené povinnosti ohledně rozsahu účetní závěrky a jejího ověření auditorem. Dle navrhované vyhlášky nové vymezení výpočtu čistého obrátu zohledňuje právě ty výnosy, které vznikají z obvyklé hospodářské činnosti, na niž je založen obchodní model účetní jednotky. Pro stanovení čistého obrátu tedy nehraje roli, na jakých řádcích se výnosy ve výkazu zisku a ztráty vykazují. Důvodová zpráva k navrhované vyhlášce upozorňuje na mylnou interpretaci čistého obrátu,

a to pouze jako součtu tržeb. Dále uvádí příklady podniků, které neuvádějí běžné výnosy na prvních dvou řádcích výkazu zisku a ztráty v druhovém členění, jako např. směnárny, faktoringové společnosti, poskytovatelé půjček, účetní jednotky v zemědělství či leasingové společnosti. Na druhou stranu se v rámci čistého obrátu nezahrnují výnosy nahodilé či mimořádné.

V případě využití čistého obrátu jako zákonného kritéria, které se posuzuje za více účetních období, by se nová úprava výpočtu poprvé použila v účetním období započatém ode dne účinnosti navržené vyhlášky. Pro předchozí účetní období by se využily hodnoty již dříve zjištěné. ■

<sup>9</sup>Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, vyhláška č. 501/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou bankami a jinými finančními institucemi, ve znění pozdějších předpisů, vyhláška č. 502/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou pojišťovnami, ve znění pozdějších předpisů.

## Daň z nemovitých věcí pro rok 2024 ve světle konsolidačního balíčku



**Ing. Jana Procházková,**  
vedoucí Oddělení ostatních  
agend, Finanční úřad pro  
Královéhradecký kraj

Daň z nemovitých věcí na zdaňovací období roku 2024 bude dotčena četnými změnami, konkrétně

- **zákonem, kterým se mění některé zákony v souvislosti s konsolidací veřejných rozpočtů**, konkrétně částí, které novelizuje zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí, ve znění pozdějších předpisů (dne 22. 11. 2023 tento zákon podepsal prezident),
- **vyhláškou č. 328/2023 Sb., kterou se mění vyhláška č. 456/2020 Sb., o formulářových podáních pro daň z ne-**

**movitých věcí, ve znění vyhlášky č. 437/2021 Sb.** (vyhláška je platná od 3. 11. 2023, kdy byla zveřejněna ve Sbírce zákonů),

- **novelizací vyhlášky o stanovení seznamu katastrálních území s přiřazenými průměrnými základními cenami zemědělských pozemků.**

Cílem rozsáhlé novely zákona č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí, ve znění pozdějších předpisů, je *zvýšení všech sazeb daně v průměru o 80 % současného stavu* a zároveň ponechání celého výnosu daně z nemovitých věcí obcím. Dále se legislativní úprava zaměřuje na *komplexní úpravu koeficientů*, kterými mohou obce ovlivňovat výnos z této daně, *zavádí inflační koeficient*, pro právní jistotu poplatníků a správců daně *vyjasňuje některé problematické otázky vzniklé při správě daně z nemovitých věcí*, upravuje, příp. odstraňuje nesystémové výjimky, *navazuje na údaje evidované v katastru nemovitostí* a pojmosloví dle katastrálního zákona či *uzdokoňuje snížení nadměrného daňového zatížení u obtížně využitelných pozemků* druhu ostatní plocha. Nabytí platnosti této novely se předpokládá v prosinci 2023 s tím, že účinnost legislativních změn je rozdělena do dvou po sobě následujících zdaňovacích období roku 2024 a roku 2025. **Tento příspěvek se zaměřuje pouze na změny dopadající na zdanění pozemků, zdanitelných staveb a zdanitelných jednotek na zdaňovací období roku 2024** (právní stav textu k 10. 11. 2023).

**Novela vyhlášky o stanovení seznamu katastrálních území s přiřazenými průměrnými základními cenami zemědělských pozemků** je standardní změnou cen zemědělských pozemků dopadající na některá katastrální území dle návrhu Ministerstva zemědělství ČR v dohodě s Ministerstvem financí ČR. Na zdaňovací období roku 2024 se předpokládá změna průměrné ceny zemědělských pozemků u 128 katastrálních území. Novela vyhlášky je tradičně publikována ve Sbírce zákonů na přelomu listopadu a prosince kalendářního roku.

Změna **vyhlášky o formulářových podáních pro daň z nemovitých věcí** souvisí s novelou zákona o dani z nemovitých věcí, prezentovanou veřejnosti jako součást „konsolidačního balíčku“. Jejím obsahem je změna příloh vyhlášky, resp. aktualizace tiskopisů k dani z nemovitých věcí, do kterých jsou zapracovány veškeré změny oproti stávající právní úpravě. Tiskopis přiznání k dani z nemovitých věcí od roku 2024 tak již např. obsahuje začlenění písmen „Q a W“ pro nově vymezené předměty daně a inflační koeficient. Změna tiskopisů dále reaguje na potřebu rozlišení pozemkové a stavební parcelní řady dle evidence katastru nemovitostí. Nově se u stavebních pozemků a pozemků zpevněných ploch na řádku č. 207 b) a u zdanitelných staveb nebo zdanitelných jednotek na řádku č. 306 d) tiskopisu daňového přiznání č. 25 5450 MF rozlišuje typ pozemkové („P“) a stavební („S“, dle evidence „st.“ v katastru nemovitostí) parcelní řady. Novela vyhlášky nabývá účinnosti **1. 1. 2024**.

## Zásadní změny zákona č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí, ve znění pozdějších předpisů, u kterých je navrhována účinnost od 1. 1. 2024 (dále jen „ZDNOV 2024“)

Novela ZDNOV 2024 oproti předcházející právní úpravě navozuje dojem výrazně složitějšího procesu správy této daně. Zákonnodárci však pro právní jistotu poplatníků a správců daně do této novely zapracovali i postupy, které dosud byly zapsány pouze v tiskopisech daňového přiznání a pokynech k vyplnění přiznání k dani z nemovitých věcí, které aktuálně mají 13 stran.

V novele ZDNOV 2024 jsou pro jednoznačnost aplikační praxe nově definovány pojmy a vztah ke katastru nemovitostí, např. „*způsobem využití se pro účely daně z nemovitých věcí rozumí způsob využití evidovaný v katastru nemovitostí bez ohledu na to, zda odpovídá skutečnému stavu. Není-li u nemovité věci způsob využití znám či není-li nemovitá věc evidována v katastru nemovitostí, rozumí se jím způsob využití podle právních předpisů nejbližší odpovídající skutečnému způsobu využití nemovité věci.*“ Každý z poplatníků by tak měl mít údaje v katastru nemovitostí ve stavu odpovídajícím skutečnému stavu.

Dále novela vymezuje skupiny pozemků a skupiny staveb a jednotek, nastavuje postup výpočtu daně na výpočtových listech vč. zaokrouhlování, stanovuje parametry místního koeficientu, specifikuje označení nemovitých věcí pro účely této daně a upřesňuje aplikační praxi obecně závazných vyhlášek a opatření obecné povahy.

**Daň z nemovitých věcí je i na zdaňovací období roku 2024 součtem dvou dílčích daní, a to daně z pozemků a daně ze staveb a jednotek.**

## Novela ZDNOV 2024 – vybrané změny daně z pozemků účinné od 1. 1. 2024

U pozemků se pro aplikaci sazeb daně k jednotlivým předmětům daně z pozemků dosud respektoval **formální stav evidence druhu pozemku v katastru nemovitostí**. Tradiční výjimkou z tohoto pravidla jsou i pro rok 2024 stavební pozemek a zpevněná plocha pozemku.

Předmět daně z pozemků se novelou ZDNOV 2024 změní pouze v rozsahu **negativního vymezení předmětu daně u pozemků vodních ploch**. Veškeré pozemky evidované v katastru nemovitostí v druhu pozemku vodní plocha (bez ohledu na způsob využití evidovaný v katastru nemovitostí) nebudou od roku 2024 předmětem daně z pozemků. Daň se tak sníží poplatníkům, kteří na rok 2023 přiznávali a platili daň z rybníků sloužících k intenzivnímu a průmyslovému chovu ryb. Z důvodu této legislativní změny nemají stávající poplatníci povinnost podat daňové přiznání na rok 2024. Správce daně jim na rok 2024 vyměří daň ve výši poslední známé daně upravené o tuto změnu [viz § 2 odst. 2 písm. c) ZDNOV 2024].

Další změnou ZDNOV 2024 je **rozšíření zákonných podmínek pro aplikační praxi ve vymezení stavebního pozemku a zpevněné plochy pozemku**.

V definici **stavebního pozemku (předmět daně „F“)** je eliminována podmínka, že pozemek je nezastavěný zdanitelnou stavbou. Po novele je tak pro vznik stavebního pozemku dostačující splnění jediné podmínky, že pozemek nebo jeho část je určen podle pravomocného povolení stavby podle stavebního zákona k zastavění zdanitelnou stavbou. Navržená právní úprava tak reaguje zejména na případy, kdy poplatník staví zdanitelnou stavbu na pozemku již zastavěném stavbou nezapsanou v katastru nemovitostí [viz § 1a odst. 1 písm. k) ZDNOV 2024]. Poplatníci dotčení touto legislativní změnou ZDNOV 2024 jsou povinni podat daňové přiznání a změnu zohlednit přiznáním stavebního pozemku.

V definici **zpevněné plochy pozemku (předměty daně „X, Y“)** je eliminována vazba na druh pozemku ostatní plochy či zastavěné plochy a nádvoří. Další změna dopadá na zpevněnou plochu pozemku ve vlastnictví podnikatele, kdy již není nutné šetřit, zda k podnikání nebo v souvislosti s ním, neboť nově je zdanění vázáno na zařazení pozemku v obchodním majetku podle zákona o daních z příjmů. Navržená právní úprava tak reaguje zejména na případy zpevněných ploch pozemků, které byly lokalizovány na různých druzích pozemků, např. na druhu pozemku orná půda, a tudíž dosud nenaplněly podmínku druhu pozemku jako jednu ze zákonných podmínek pro vznik zpevněné plochy pozemku. Poplatníci dotčení touto změnou ZDNOV 2024 jsou povinni podat daňové přiznání a změnu zohlednit v přiznané dani. U pozemků, které nejsou ve vlastnictví podnikatele, zůstala za-

chována původní podmínka užívání k podnikání (poznámka: toto užívání k podnikání není vázáno na vlastníka).

Jedním z pilířů novely zákona je **komplexní úprava nevyužitelných nebo obtížně využitelných pozemků druhu pozemku ostatní plocha**.

Novela ZDNU 2024 do sazeb daně zařazuje novou **skupinu pozemků nevyužitelných ostatních ploch**, kterými jsou ostatní plochy evidované v katastru nemovitostí se způsobem využití neplodná půda, mez, stráž, zamokřená plocha a zeleň (**předmět daně „W“**). Těmto pozemkům přísluší sazba daně 0,08 Kč/m<sup>2</sup> [viz § 5a odst. 1 písm. g) a § 6 odst. 2 písm. d) ZDNU 2024].

Další samostatnou skupinu pozemků budou nově tvořit **pozemky jiných ploch** evidované v katastru nemovitostí s druhem pozemku ostatní plocha se způsobem využití jiná plocha (**předmět daně „Q“**) se sazbou daně 0,35 Kč/m<sup>2</sup> [viz § 5a odst. 1 písm. h) a § 6 odst. 2 písm. e) ZDNU 2024].

**Z důvodu změn u již dříve podaných daňových příznání, spočívajících pouze v rozdělení původních předmětů daně z pozemků ostatních ploch „G“ na nové předměty daně**, konkrétně na pozemky ostatních ploch se způsobem využití pozemku jiná plocha „Q“, pozemky ostatních ploch se způsobem využití pozemku neplodná půda, mez, stráž, zamokřená plocha a zeleň (tj. skupina nevyužitelných ostatních ploch) „W“ a na pozemky ostatních ploch „G“ neuvedené v předmětu daně „Q a W“, **poplatník daňové příznání na rok 2024 nepodává**. Správce daně provede změnu zdanění bez součinnosti s poplatníkem.

V dani z pozemků je navržena také změna ve **vymezení poplatníka daně**. Novela **rozšiřuje právní důvody pro nastavení uživatele** jakožto poplatníka daně z pozemků, a to o případy, kdy je s pozemkem ve vlastnictví České republiky příslušný hospodařit Státní pozemkový úřad nebo Úřad pro zastupování státu ve věcech majetkových. Poplatníkem daně z těchto pozemků bude uživatel, kterým může být nájemce či pachtýř, popř. uživatel na základě jiného právního titulu (např. výpůjčky, výprosy) nebo uživatel bez právního titulu. Nově se tak na základě této změny stanou poplatníky stávající i noví uživatelé pozemků ve správě Úřadu pro zastupování státu ve věcech majetkových a Státního pozemkového úřadu (dosavadní právní úprava zahrnovala speciální úpravu pro poplatníka nájemce či pachtýře u pozemků ve vlastnictví České republiky ve správě Státního pozemkového úřadu). K tomuto tématu je vhodné poznamenat, že pozemky neznámých či nedostatečně identifikovaných vlastníků (cca 152 tis. pozemků) přejdou v roce 2024 na stát s tím, že příslušný hospodařit s těmito pozemky bude právě Úřad pro zastupování státu ve věcech majetkových a následně Státní pozemkový úřad. Finanční správa v důsledku této legislativní změny očekává nárůst poplatníků cca o 40 tis. Skupina uživatelů, užívajících dosud tyto nemovité věci (pozemky, ke kterým má právo hospodaření Státní pozemkový úřad) bez právního titulu, popř. jiného právního titulu, než je standardní nájem a pacht, bude nově dotčena povinností podání daňového příznání (viz § 3 odst. 4 ZDNU 2024).

Obdobně jako uživatelé pozemků, ke kterým má právo hospodaření Úřad pro zastupování státu ve věcech majetkových, neboť jsou od roku 2024 novými poplatníky daně.

## Novelizace osvobození od daně z pozemků

■ Osvobození pozemků ve vlastnictví obce bude nově rozšířeno o **pozemky zatížené právem stavby, pokud je stavebníkem obec, na jejímž území se nacházejí** [viz § 4 odst. 1 písm. b) bod 2 ZDNU 2024]. V aplikační praxi je však potřeba tohoto rozšíření osvobození malá. Povinnost podání daňového příznání poplatníkům nevzniká.

■ Novelou bude rozšířeno osvobození pozemků tvořících funkční celek se zdanitelnou stavbou nebo zdanitelnou jednotkou sloužící vymezeným veřejně prospěšným právnickým osobám nebo zařízením o **spolky zdravotně postižených občanů, zařízení služby péče o dítě v dětské skupině nebo podle zákona upravujícího poskytování služby péče o dítě v dětské skupině, nebo sociální družstvo** (vymezené dle zákona o obchodních korporacích). Spolu s rozšířením osvobození je změněna omezující podmínka a osvobození bude od roku 2024 příznáno i těm pozemkům, které budou pronajaty, propachtovány nebo používány k podnikání [viz § 4 odst. 1 písm. g) body 9, 10 a 11 a § 4 odst. 3 ZDNU 2024]. Nárok na nová osvobození uplatňuje poplatník v daňovém příznání.

■ Osvobození **pozemků tvořících funkční celek se zdanitelnou stavbou nebo zdanitelnou jednotkou sloužící výlučně k nakládání s odpadem** naváže na pojmosloví zákona o odpadech a důvody absentující v pojmosloví zákona o odpadech budou z osvobození od daně z pozemků zrušeny. Toto zrušení se týká osvobození:

- pozemků tvořících jeden funkční celek se zdanitelnou stavbou nebo zdanitelnou jednotkou sloužící výlučně
  - k úpravě odpadů pro jejich další využití podle právních předpisů upravujících odpady,
  - k asanaci a rekultivaci skládek odpadů podle právních předpisů upravujících odpady,
  - pro třídění a sběr odpadů,
  - pro tepelné, biologické, chemické nebo fyzikální zneškodňování odpadů,
- pozemků tvořících jeden funkční celek s povolenou skládkou podle zákona o odpadech.

Podle přechodných ustanovení tuto změnu zdanění u spravovaných daňových příznání provede v roce 2024 správce daně bez povinnosti podání daňového příznání poplatníkem. Dále nově bude osvobození pozemků zakotvené v původním bodě 3 (osvobození pozemků tvořících funkční celek se zdanitelnou stavbou nebo zdanitelnou jednotkou sloužících k asanaci kontaminovaných pozemků, podzemních vod a objektů) přesunuto do samostatného osvobození dle § 4 odst. 1 písm. y) ZDNU 2024, podle kterého se budou osvobozovat **pozemky tvořících funkční celek se stavbou podle stavebního zákona nebo pozemky**

**samy o sobě sloužící výlučně k asanaci kontaminovaných pozemků, podzemních vod a objektů.** I v tomto případě u již dříve podaných daňových příznání nebude tato změna právní úpravy důvodem pro podání daňového příznání [viz § 4 odst. 1 písm. h) a y), přechodné ustanovení body 2 a 5 ZDNOV 2024]. Pro jednoznačnost tohoto osvobození se do definice **pozemku tvořícího jeden funkční celek** doplní skutečnost, že se jím rozumí také část pozemku nezbytně nutná k provozu a plnění funkce stavby podle stavebního zákona (viz § 4 odst. 2 ZDNOV 2024).

■ Osvobození **pozemků území zvláště chráněných podle předpisů o ochraně přírody a krajiny** bude u pozemků v národních parcích nově rozšířeno o pozemky zařazené **v národních parcích v zóně přírodě blízké**. Tyto pozemky jsou převážně ve vlastnictví České republiky, a tudíž byly od daně osvobozeny i v předchozích zdaňovacích obdobích [§ 4 odst. 1 písm. a)]. Pozemky soukromých vlastníků v této zóně tvoří cca 0,8 ha s tím, že větší část těchto pozemků je mimo předmět daně z pozemků z důvodu zastavení zdanitelnou stavbou, proto lze předjímat, že na rok 2024 bude nárok z důvodu rozšíření tohoto osvobození uplatňovat v daňovém příznání jen malé množství poplatníků [viz § 4 odst. 1 písm. j) a odst. 4 ZDNOV 2024].

■ Osvobození pozemků s imisními lesy „A a B“ bude novelou upraveno ve vazbě na druh pozemku evidovaný v katastru nemovitostí tak, že **od zdaňovacího období roku 2024 bude nárok na toto osvobození přiznáván lesním pozemkům v rozsahu, ve kterém se na nich nacházejí lesy pod vlivem imisí podle lesního zákona zařazené do dvou nejvyšších pásem ohrožení**. Lesním pozemkem se rozumí pozemek druhu lesní pozemek [viz § 4 odst. 1 písm. s) a § 1a odst. 1 písm. c) ZDNOV 2024]. Toto osvobození standardně neuplatňuje poplatník v daňovém příznání. Nově však poplatník uplatní změny vyplývající z legislativní úpravy v případě, že v předchozím zdaňovacím období bylo osvobození přiznáno pozemku určenému k plnění funkcí lesa, na kterém se nacházel les hospodářský zařazený do imisního pásma ohrožení „A nebo B“ a v katastru nemovitostí byl tento pozemek evidován v jiném druhu pozemku než lesní pozemek, např. v druhu ostatní plocha, neboť od zdaňovacího období roku 2024 již tomuto pozemku (v katastru nemovitostí evidovaném v druhu pozemku ostatní plocha) nárok na osvobození právní úprava nepřiznává.

■ Změna se dotkne také osvobození od daně z pozemků dle § 4 odst. 1 písm. v) ZDNOV 2024, podle kterého se nově osvobozují **zemědělské pozemky na základě obecně závazné vyhlášky obce**. Výčet druhů pozemků se tak nově nahrazuje označením zemědělské pozemky, což zahrnuje také pozemky druhu zahrada [viz § 1a odst. 1 písm. n) ZDNOV 2024 ve vazbě na § 3 odst. 2 katastrálního zákona č. 256/2013 Sb.]. Toto osvobození od roku 2024 poplatník neuplatňuje v daňovém příznání (viz změna § 4 odst. 4 ZDNOV 2024). Stávající poplatníci, kteří v předchozím zdaňovacím období nárok na toto osvobození uvedli v daňovém příznání, nemají povinnost podat daňové příznání na rok 2024. V aplikační praxi se pro rok 2024 použije předchozí právní úprava obecně závazných vyhlášek bez po-

zemků druhu zahrada. Toto osvobození se v současné praxi aplikuje ojediněle (přibližně v 5 obcích v České republice).

■ **Legislativně technickou změnu zaznamenalo také osvobození dle § 4 odst. 1 písm. x) ZDNOV 2024 pozemků ve zvýhodněné průmyslové zóně dle zákona upravujícího investiční pobídky.** Tato osvobození se v současné praxi neaplikuje.

■ Nově bude do ZDNOV 2024 zapracováno **osvobození pozemků ostatních ploch se způsobem využití neplodná půda, zamokřená plocha, mez, stráž, zeleň, jiná plocha, jestliže tak obec stanoví obecně závaznou vyhláškou** [viz § 4 odst. 1 písm. z) a odst. 6 ZDNOV 2024]. Jelikož je zákonnou podmínkou pro přiznání nároku na toto osvobození vydání obecně závazné vyhlášky, která nabude platnosti nejpozději 1. 10. kalendářního roku bezprostředně předcházejícího zdaňovacímu období, je zřejmé, že toto nové osvobození nebude ve zdaňovacím období roku 2024 aplikováno.

ZDNOV 2024 nově v § 5a vymezuje **skupiny pozemků**. Jejich definování je v praxi důležité pro správné nastavení sazby daně dle § 6 ZDNOV 2024 a také koeficientů stanovených, popř. upravených, obecně závaznou vyhláškou obcí.

**Sazby daně z pozemků od roku 2024 činí u pozemků zařazených ve skupině**

a) vybraných zemědělských pozemků (předmět daně „A“)	1,35 %
b) trvalých travních porostů (předmět daně „B“)	0,45 %
c) lesních pozemků (předmět daně „C“)	0,45 %

**Sazby daně z pozemků od roku 2024 činí za každý 1 m<sup>2</sup> u pozemků zařazených ve skupině**

a) zemědělských zpevněných ploch pozemků (předmět daně „X“)	1,80 Kč
b) ostatních zpevněných ploch pozemků (předmět daně „Y“)	9,00 Kč
c) stavebních pozemků (předmět daně „F“)	3,50 Kč
d) nevyužitelných ostatních ploch (předmět daně „W“)	0,08 Kč
e) jiných ploch (předmět daně „Q“)	0,35 Kč
f) vybraných ostatních ploch (předmět daně „G“)	0,35 Kč
g) zastavěných ploch a nádvorí (předmět daně „E“)	0,35 Kč

## Novela ZDNOV 2024 – vybrané změny daně ze staveb a jednotek účinné od 1. 1. 2024

Daň ze staveb a jednotek do roku 2023 v jednotlivých druzích předmětu daně, resp. v aplikaci sazeb daně pro jednotlivé zdanitelné stavby a zdanitelné jednotky, vycházela primárně z posouzení jejich skutečného využití k rozhodnému dni pro stanovení daně, vyjma zdanitelných staveb a zdanitelných jednotek, které má podnikatel zařazené v obchodním majetku podle zákona o daních z příjmů.

Od zdaňovacího období roku 2024 dochází vymezením pojmu v novele ZDNOV 2024 ke změnám u předmětu daně z **budovy**

**garáže**, kterou se rozumí zdanitelná stavba se způsobem využití garáž, a **budovy pro rodinnou rekreaci**, kterou se rozumí zdanitelná stavba se způsobem využití stavba pro rodinnou rekreaci [viz § 1a odst. 1 písm. a) a b) ZDNOV 2024].

**Novela nastavuje u budovy evidované v katastru nemovitostí se způsobem využití garáž a budovy pro rodinnou rekreaci ryze formální přístup** a upřednostňuje pro tyto zdanitelné stavby sazbu daně dle způsobu využití evidovaného v katastru nemovitostí s výjimkou těch, které jsou na převažující části podlahové plochy nadzemní části zdanitelné stavby užívány k podnikání, a také těch, které má podnikatel zařazené v obchodním majetku podle zákona o daních z příjmů. Pokud u zdanitelné stavby není způsob využití v katastru nemovitostí evidován nebo není-li nemovitá věc evidována v katastru nemovitostí vůbec, pak se pro účely daně ze staveb a jednotek i ve zdaňovacím období roku 2024 vychází ze skutečného využití, kterým mj. může být i využití garáž nebo budova pro rodinnou rekreaci.

Ve vymezení samotného předmětu daně ze staveb a jednotek však k žádné legislativní změně nedošlo.

Od zdaňovacího období roku 2024 tak budova garáže, která je v katastru nemovitostí evidována se způsobem využití garáž, a zdanitelná stavba pro rodinnou rekreaci, která je v katastru nemovitostí evidována se způsobem využití stavba pro rodinnou rekreaci, budou bez ohledu na skutečné využití zdaněny v předmětu daně budova zapsaná v katastru nemovitostí se způsobem využití garáž „L“ a budova pro rodinnou rekreaci „J“, což platí za předpokladu, že tato zdanitelná stavba na převažující části podlahové plochy nadzemní části není užívána k podnikání nebo nejde o stavbu podnikatele zařazenou v obchodním majetku podle zákona o daních z příjmů, neboť tyto jsou zdaněny sazbou daně odpovídající skupině zdanitelných staveb pro podnikání vč. příslušné sazby daně (viz § 10a odst. 3 a 4 ZDNOV 2024).

Pokud poplatník v předchozích letech stavbu evidovanou v katastru nemovitostí se způsobem využití stavba pro rodinnou rekreaci přiznával jako obytný dům (předmět daně „H“), popř. příslušenství k budově obytného domu (předmět daně „I“), na rok 2024 nepodává daňové přiznání a změnu zdanění na budovu pro rodinnou rekreaci (předmět daně „J“), popř. budovu tvořící doplňkovou funkci k rekreační budově (předmět daně „K“), provede správce daně [viz přechodné ustanovení bod 2 písm. d) ZDNOV 2024].

Oproti tomu u budov evidovaných se způsobem využití garáž, které např. byly v předchozím zdaňovacím období přiznány jako příslušenství obytného domu „I“, musí poplatník daňové přiznání na rok 2024 podat a změnu v dani zohlednit. Stejně tak poplatník, který v přechodném zdaňovacím období přiznával stavbu evidovanou v katastru nemovitostí se způsobem využití jiná stavba v předmětu daně garáž „L“, má povinnost podat daňové přiznání na rok 2024 a stavbu přiznat v předmětu daně ostatní zdanitelná stavba „P“, popř. jiná budova zařazená ve skupině obytných budov než budovy obytného domu „I“ (z výměry přesahující 16 m<sup>2</sup> zastavěné plochy), a to dle naplnění podmínek pro vznik předmětu daně.

**Poplatník daně ze staveb a jednotek je novelou ZDNOV 2024 obdobně jako u pozemků rozšířen o uživatele. Uživatel je tak poplatníkem daně ze staveb a jednotek, pokud vlastník není znám, nebo je se zdanitelnou stavbou nebo zdanitelnou jednotkou příslušný hospodařit Státní pozemkový úřad nebo Úřad pro zastupování státu ve věcech majetkových.** Jedinou výjimkou jsou budovy obytných domů a zdanitelné jednotky – byty sloužící pro bydlení, sklepy nebo komory, u kterých je shodně jako v předchozích letech i pro rok 2024 poplatníkem vlastník s tím, že jim je přiznán nárok na osvobození z titulu vlastnictví České republiky. K tomuto tématu je vhodné poznamenat, že stavby neznámých či nedostatečně identifikovaných vlastníků (cca 4 tis. zdanitelných staveb) přejdou v roce 2024 na stát s tím, že příslušný hospodařit s těmito stavbami bude právě Úřad pro zastupování státu ve věcech majetkových. Ve shodě s tímto novým nastavením poplatníka uživatele (zahrnujícím nájemce, pachtýře, uživatele na základě jiného právního titulu či bez právního titulu) byl Státní pozemkový úřad eliminován z nastavení poplatníka nájemce a pachtýř u pronajaté nebo propachtované zdanitelné stavby či zdanitelné jednotky (viz § 8 odst. 3 a 4 ZDNOV 2024). Novým poplatníkům vzniká povinnost podat daňové přiznání.

#### Novelizace osvobození od daně ze staveb a jednotek:

- Novela ZDNOV 2024 vyčlenila do samostatného osvobození **zdanitelné stavby nebo zdanitelné jednotky přenosové, přepravní nebo distribuční soustavy nebo rozvodného tepelného zařízení podle energetického zákona** [viz § 9 odst. 1 písm. g) ZDNOV 2024]. Nově jsou tak osvobozeny i zdanitelné jednotky splňující zákonné podmínky daně tímto osvobozením. Pokud tedy je trafostanice součástí distribuční soustavy (je provozována vlastníkem licence) a je umístěna ve zdanitelné jednotce, lze jí od zdaňovacího období roku 2024 přiznat nárok na osvobození. Vyjmutím tohoto osvobození z původního osvobození dle § 4 odst. 1 písm. i) bod 4 ZDNOV nelze nárok na osvobození přiznat celé zdanitelné stavbě či zdanitelné jednotce, ale pouze části, ve které jsou splněny podmínky osvobození. Nárok na osvobození celé zdanitelné stavby či zdanitelné jednotky neuplatňuje poplatník v daňovém přiznání. Za předpokladu, že ve zdanitelné stavbě, např. trafostanici, která je součástí distribuční soustavy, je zároveň provozována jiná činnost, např. je zde servis jízdních kol, musí poplatník podat daňové přiznání na rok 2024 a přiznat daň z části zdanitelné stavby, která slouží tomuto podnikání.
- Novela ZDNOV 2024 obdobně jako u pozemků, tak i u daně ze staveb a jednotek **rozšiřuje osvobození zdanitelných staveb a zdanitelných jednotek** sloužících vymezeným veřejně prospěšným právnickým osobám nebo zařízením **o zařízení služby péče o dítě v dětské skupině nebo podle zákona upravujícího poskytování služby péče o dítě v dětské skupině, nebo o sociální družstvo** vymezené dle zákona o obchodních korporacích. Nárok na toto osvobození uplatňuje poplatník v daňovém přiznání [viz § 9 odst. 1 písm. k) body 10 a 11 a odst. 5 ZDNOV 2024].

■ **Novela ZDNOV 2024 u osvobození zdanitelných staveb nebo zdanitelných jednotek sloužících výlučně odpadovému hospodářství** je obdobná jako u osvobození od daně z pozemků, tzn. legislativní úprava tohoto osvobození přiblížila aplikační praxi pojmosloví zákona o odpadech a většinu důvodů tohoto osvobození od daně ze staveb a jednotek zrušila. Toto zrušení se týká osvobození zdanitelné stavby nebo zdanitelné jednotky sloužící výlučně

- k úpravě odpadů pro jejich další využití podle právních předpisů upravujících odpady,
- k asanaci a rekultivaci skládek odpadů podle právních předpisů upravujících odpady,
- pro třídění a sběr odpadů,
- pro tepelné, biologické, chemické a fyzikální zneškodňování odpadů,
- pro povolenou skládku podle zákona o odpadech.

Od roku 2024 se tak **osvobozují pouze zdanitelné stavby nebo zdanitelné jednotky sloužící výlučně k asanaci kontaminovaných pozemků, podzemních vod a objektů** [viz § 9 odst. 1 písm. m) ZDNOV 2024].

■ Zpřesnění se dotklo také **osvobození zdanitelných staveb ve schválených průmyslových zónách podle zákona upravujícího investiční pobídky**, a to ohledně označování zdanitelných staveb v obecně závazných vyhláškách. Toto osvobození bylo zrušeno z uplatnění poplatníkem v daňovém přiznání (viz § 9 odst. 5 ZDNOV 2024), aktuálně toto osvobození není v praxi uplatňováno.

■ Novelizováno bylo také **osvobození při mimořádné události**, které rovněž není v praxi běžně aplikováno, přesto je to nástroj, který má obcím umožnit řešení důsledků mimořádné, zejména živelní, události (viz § 17a ZDNOV 2024).

ZDNOV 2024 nově v § 10a vymezuje **skupiny staveb a jednotek**. Toto vymezení skupin je mj. důležité pro správné nastavení sazeb daně dle § 11 ZDNOV 2024. Novela ZDNOV 2024 zpřesňuje priority pro zařazení předmětu daně do sazby daně pro podnikání (resp. nově skupiny). Nastavení postupů je důležité pro jednoznačnost v aplikační praxi (viz § 10a odst. 3 ZDNOV 2024). Pro úplnost je vhodné konstatovat, že i po novele ZDNOV 2024 je zachována priorita aplikace sazby daně pro podnikání u předmětu daně, který má podnikatel zařazený v obchodním majetku podle zákona o daních z příjmů [vyjma budovy obytného domu, jiné budovy zařazené ve skupině obytných budov, zdanitelné jednotky garáže a ostatní zdanitelné jednotky, která nezahrnuje jiný nebytový prostor než garáž, sklep nebo komoru (viz § 10a odst. 4 ZDNOV 2024)].

## Sazby daně ze staveb a jednotek od roku 2024 činí za každý 1m<sup>2</sup> u

- |  |         |
|--|---------|
| a) budovy obytného domu (předmět daně „H“)                           | 3,50 Kč |
| b) jiné budovy zařazené ve skupině obytných budov (předmět daně „I“) | 3,50 Kč |

z výměry přesahující 16 m<sup>2</sup> zastavěné plochy

- |   |          |
|---|----------|
| c) budovy pro rodinnou rekreaci (předmět daně „J“)  | 11,00 Kč |
| d) jiné budovy zařazené ve skupině rekreačních budov (předmět daně „K“)   | 3,50 Kč  |
| e) zdanitelné stavby a zdanitelné jednotky zařazené ve skupině garáží (předměty daně „L a V“)   | 14,50 Kč |
| f) zdanitelné stavby a zdanitelné jednotky zařazené ve skupině zdanitelných staveb a zdanitelných jednotek pro podnikání v zemědělské prvovýrobě, lesním nebo vodním hospodářství (předměty daně „M a S“)                                 | 3,50 Kč  |
| g) zdanitelné stavby a zdanitelné jednotky, které jsou zařazené ve skupině zdanitelných staveb a zdanitelných jednotek pro podnikání v průmyslu, stavebnictví, dopravě, energetice nebo ostatní zemědělské výrobě (předměty daně „N a T“) | 18,00 Kč |
| h) zdanitelné stavby a zdanitelné jednotky zařazené ve skupině zdanitelných staveb a zdanitelných jednotek pro ostatní druhy podnikání (předměty daně „O a U“)  | 18,00 Kč |
| i) zdanitelné stavby zařazené ve skupině ostatních zdanitelných staveb (předmět daně „P“)   | 11,00 Kč |
| j) zdanitelné jednotky zařazené ve skupině ostatních zdanitelných jednotek (předmět daně „Z“)   | 3,50 Kč  |

Spolu s navýšením základních sazeb daně novela ZDNOV 2024 **zvýší i sazbu daně za další nadzemní podlaží** u zdanitelných staveb, a to z 0,75 Kč na 1,40 Kč.

**Zvýšení daně za podnikání** v nebytovém prostoru budovy obytného domu se změní ze 2 Kč/m<sup>2</sup> na 3,50 Kč/m<sup>2</sup> výměry podlahové plochy. Novela nově aplikuje zvýšení daně také u místností v obytném domě využívaných k podnikání v oboru ubytování s výjimkou místnosti, která je osvobozenou částí budovy (viz § 11a ZDNOV 2024). Pokud tedy poplatník vlastní rodinný dům, ve kterém bydlí a jednu či více místností pronajímá za účelem krátkodobé rekreace a nabízí zde ubytovací služby, např. ložní prádlo, snídani, musí tuto skutečnost zohlednit v dani připočtením zvýšení daně.

Novelizací dojde také ke změně rozsahu aplikace zvýšení daně u zdanitelných jednotek. **Zvýšení daně** bylo původně aplikováno u zdanitelných jednotek pouze na vymezenou jednotku „skupina bytů a nebytových prostorů“. Po novele ZDNOV 2024 se zvýšení daně rozšíří **také na zdanitelnou jednotku, která zahrnuje místnost využívanou k podnikání v oboru ubytování, s výjimkou místnosti, která je osvobozenou částí budovy** (viz § 11a odst. 2 ZDNOV 2024). Nově se tedy nabízejí dvě alternativy zvýšení daně u zdanitelných jednotek s tím, že rozšíření původního ustanovení se od roku 2024 týká i zdanitelných jednotek, které jsou prohlášením vlastníka vymezeny jiným způsobem než jen jako „skupina bytů a nebytových prostorů“.

Část čtvrtá novely ZDNOV 2024, která se týká výpočtu daně, zpracovává do ZDNOV 2024 postupy výpočtu daně na jednotlivých

výpočtových listech a upřesňuje způsoby zaokrouhlování. Tyto postupy dosud byly popsány pouze v pokynech k vyplnění daňového přiznání (viz § 11b až 11e ZDNOV 2024).

Novela do výpočtu daně z pozemků a daně ze staveb a jednotek nově doplňuje **inflační koeficient**, který bude započten na řádku č. 221 tiskopisu daňového přiznání II. oddílu údajů k dani z pozemků a na řádku č. 323 III. oddílu údajů k dani ze staveb a jednotek. Pro zdaňovací období roku 2024 je inflační koeficient nastaven na výši 1,00 (viz přechodná ustanovení bod 9 ZDNOV 2024). Dojde-li k jeho meziroční změně, vyhlásí jeho výši Ministerstvo financí uveřejněním ve Sbírce zákonů, a to do 30. 6. kalendářního roku bezprostředně předcházejícího zdaňovacímu období. Meziročně lze inflační koeficient zvýšit maximálně o 20 %. Inflační koeficient zemědělských pozemků bude vždy ve výši 1,0.

#### **Obce mohly dle původního znění zákona o dani z nemovitých věcí obecně závaznou vyhláškou upravit, popř. stanovit, tyto koeficienty:**

1. koeficient podle počtu obyvatel s vlivem na zdanění stavebních pozemků, a to tak, že obec mohla koeficient o 1 kategorii zvýšit, popř. až o 3 snížit,
2. koeficient podle počtu obyvatel s vlivem na zdanění zdanitelných staveb obytných domů vč. příslušenství a zdanitelných jednotek pro bydlení včetně příslušenství, a to tak, že obec mohla koeficient o 1 kategorii zvýšit, popř. až o 3 snížit,
3. koeficient 1,5, který mohla obec stanovit u budov pro rodinnou rekreaci, rodinných domů užívaných pro rodinnou rekreaci, doplňkových staveb k těmto stavbám, garáží a zdanitelných staveb užívaných k podnikání, zdanitelných jednotek garáží a zdanitelných jednotek užívaných k podnikání,
4. místní koeficient, který mohla obec stanovit pro všechny nemovité věci na území celé obce nebo pro všechny nemovité věci na území jednotlivé části obce ve výši v rozmezí 1,1 až 5. Místní koeficient se neaplikoval na zemědělské pozemky.

Významné změny v nastavení koeficientů se však projeví v aplikační praxi s účinností od roku 2025 (viz § 12e, 16a a 16b ZDNOV 2024). Dosavadní nastavení výše koeficientů obecně závaznými vyhláškami obcí bude ve vazbě na přechodná ustanovení ZDNOV 2024 aplikováno i v kalendářním roce 2024. **Místní koeficient nastavený obecně závaznými vyhláškami obcí nebude v roce 2024 aplikován standardně na pozemky orné půdy, chmelnic, vinic, zahrad nebo ovocných sadů a trvalých travních porostů, ale ani na pozemky nově zařazené dle ZDNOV 2024 do skupiny pozemků nevyužitelných ploch** (předmět daně „W“).

Novelizovány jsou rovněž změny, ke kterým když dojde ve srovnání s přechodným zdaňovacím obdobím, nezakládají důvod pro podání daňového přiznání a ani pro sdělení těchto změn správci

daně (viz § 13a odst. 2 ZDNOV 2024). V těchto případech se daň stanoví ve výši poslední známé daně upravené o změny:

- a) výše sazby daně pro nemovitou věc; to platí, pouze pokud se na ni použije sazba daně podle stejného ustanovení ZDNOV 24 jako v předchozím zdaňovacím období,
- b) průměrné ceny pozemku přiřazené ke stávajícím jednotlivým katastrálním územím,
- c) stanovení nebo změny koeficientu podle počtu obyvatel obce u stavebního pozemku (předmět daně „F“), budovy obytného domu (předmět daně „H“), jiné budovy zařazené ve skupině obytných domů než budovy obytného domu (příslušenství předmětu daně „I“), zdanitelné jednotky zařazené ve skupině ostatních zdanitelných jednotek (předmět daně „R a Z“), inflačního koeficientu nebo místního koeficientu,
- d) vzniku osvobození dle § 4 odst. 1 písm. v), x) nebo z) podle § 9 odst. 1 písm. w) ZDNOV 2024,
- e) zániku osvobození od daně uplynutím zákonem stanovené lhůty nebo uplynutím lhůty stanovené obecně závaznou vyhláškou nebo opatřením obecné povahy podle § 17a, pokud předmět daně není ani částečně osvobozen od daně z jiného důvodu,
- f) změny místní příslušnosti.

(Další postupy v aplikační praxi viz 15 bodů přechodných ustanovení novely ZDNOV 2024.)

V souvislosti se zvýšením sazeb daně z nemovitých věcí novela ZDNOV 2024 zvyšuje i výši daněprostého minima ze 30 Kč na **50 Kč** (daň ve výši 49 Kč a méně má poplatník povinnost přiznat podáním daňového přiznání na rok 2024, ale daň neplatí). Novela ZDNOV 2024 rovněž zvyšuje minimální výši daně u spoluvlastnického podílu na nemovité věci ze stávajících 50 Kč na **90 Kč** (viz § 15 odst. 3 a 4 ZDNOV 2024).

Shodně jako v předchozích zdaňovacích obdobích platí, že pokud poplatník v roce 2023 pozbyl vlastnictví veškerých nemovitých věcí v příslušném kraji či hlavním městě Praze a nemá k pozemkům, zdanitelným stavbám či zdanitelným jednotkám ani jiné právní vztahy, např. nájemní či pachtovní vztahy, které by zakládaly důvod pro přiznání daně u místně příslušného správce daně, je povinen tuto skutečnost správci daně volnou formou oznámit.

Závěrem již jenom poznámka, že daň na rok 2024 se stanovuje podle stavu k 1. 1. 2024 a zákonná lhůta na podání daňového přiznání je nejpozději do 31. 1. 2024, výjimky shodné s předchozí právní úpravou viz § 13a odst. 3, 11 a 12 ZDNOV 2024.

Pro vyplnění daňového přiznání doporučuje Finanční správa ČR využít aplikaci Elektronická podání pro Finanční správu (EPO) dostupnou na [www.mojedane.cz](http://www.mojedane.cz), k tomuto tématu více na [Vyuzijte\\_online\\_financniho\\_uradu\\_a\\_podejte\\_danove\\_priznani\\_k-2.pdf](https://www.mojedane.cz/vyuzijte-online-financniho-uradu-a-podejte-danove-priznani-k-2.pdf) ([financnisprava.cz](http://financnisprava.cz)). ■

# Účel smluv o zamezení dvojího zdanění

Z vystoupení místopředsedkyně NSS JUDr. Barbary Pořízkové na setkání NSA a NSS, Krakov, 11. až 13. 6. 2023

JUDr. Barbara Pořízková je místopředsedkyní a soudkyní Nejvyššího správního soudu, názory prezentované v tomto článku jsou osobními názory, nikoli stanoviskem Nejvyššího správního soudu.



**JUDr. Barbara Pořízková,**  
místopředsedkyně  
Nejvyššího správního soudu

## Úvod

Smlouvy o zamezení dvojího zdanění („SZDZ“) se týkají přímých daní a jsou to většinou smlouvy uzavírané podle modelové (vzorové) smlouvy Výboru pro fiskální záležitosti Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj („Modelová smlouva OECD“ či „Modelová smlouva“). Smluvní strany, tj. konkrétní státy sjednávající danou smlouvu, mají vždy možnost se od modelové smlouvy odchýlit. Česká republika je k 1. 9. 2023 smluvní stranou 96 bilaterálních SZDZ.<sup>1</sup> Zamezení dvojího zdanění ve vztahu k Tchaj-wanu je vzhledem k jeho zvláštnímu statusu upraveno zákonem č. 45/2020 Sb., nikoli smlouvou. Bilaterální smlouvy jsou uzavřeny se všemi členskými státy Evropské unie, členské státy si však i nadále zachovávají pravomoc vymezit prostřednictvím dohod kritéria dělby své daňové pravomoci zejména za účelem odstranění dvojího zdanění.<sup>2</sup>

Účelem smluv o zamezení dvojího zdanění je, aby osoba, která je povinna ke zdanění v jednom ze smluvních států, nebyla vysta-

vena zdanění stejného příjmu či majetku dvakrát. Dvojí zdanění může nastat v situaci, kdy daňový subjekt pracující či podnikající na území dvou států je v obou státech považován za daňového rezidenta, a oba státy si tak nárokují právo zdanit jeho celý příjem. Rovněž může nastat situace, kdy sice jeden stát považuje poplatníka za daňového nerezidenta, a zdaní tak pouze část jeho příjmů, ale toto zdanění není uznáno ve druhém státě. Poplatník si tak nemůže žádným způsobem svoji daňovou povinnost snížit o daň zaplacenou ve druhém smluvním státě. Konkrétním příkladem může být situace, kdy je poplatník daňovým rezidentem České republiky a zároveň pracuje v Polsku pro polského zaměstnavatele. Příjem z Polska bude zahrnut v českém daňovém priznání. Vedle toho bude polský příjem také zdaněn v Polsku, a to v souladu s polskými daňovými předpisy, neboť se bude jednat o osobu, která je zde subjektem omezené daňové povinnosti. V jednom státě tudíž dojde ke zdanění, protože se jedná o příjem z titulu zdroje příjmů v rámci jeho území, ve druhém bude zdaněn celosvětový příjem plynoucí ze skutečnosti, že osoba je rezidentem tohoto státu. Právě odstranění tohoto dvojího zdanění je předmětem SZDZ.

Obecně platí, že právo státu zdroje příjmů je limitováno na příjmy pocházející ze zdrojů nacházejících se na jeho území. Naproti tomu stát rezidence má právo na zdanění veškerých příjmů a kapitálu. Daňovou rezidenci osoby SZDZ zpravidla určují podle kritéria stanovení daňové povinnosti osobě na základě jejího bydliště, stálého pobytu, místa vedení nebo jakéhokoli jiného podobného kritéria stanoveného vnitrostátními předpisy státu rezidence.<sup>3</sup> Daňovými rezidenty podle českého práva jsou poplatníci (fyzické osoby), kteří mají na území ČR bydliště nebo se zde obvykle zdržují, jakož i právnické osoby, pokud mají na území ČR své sídlo nebo místo svého vedení.<sup>4</sup> Ostatní poplatníci nebo ti, o nichž to stanoví mezinárodní smlouvy, jsou daňovými nerezidenty.<sup>5</sup> Aby nedocházelo ke dvojímu zdanění, rozdělují SZDZ práva na jejich zdanění mezi stát zdroje a stát rezidence. V rozsahu, v jakém příslušná ustanovení udělují státu zdroje plné nebo omezené právo na zdanění, musí stát rezidence upustit od zdanění tak, aby bylo zamezeno dvojímu zdanění. Tak činí buď pomocí metody vynětí, nebo metody zápočtu (příjmy zdaněné ve státě zdroje jsou buď ze

1 Nejstarší dosud účinnou smlouvou je SZDZ uzavřená mezi bývalou Československou socialistickou republikou a Nizozemským královstvím v roce 1974.

2 Viz rozsudek Soudního dvora ze dne 12. 5. 1998, *Gilly*, C-336/96, ECR I-02793, body 16, 23, 24 a 30.

3 Srov. např. čl. 4 Modelové smlouvy OECD.

4 § 2 odst. 2 a § 17 odst. 3 ZDP.

5 § 2 odst. 3 ZDP.

zdanění ve státě rezidentství zcela vyloučeny, anebo dochází k započtení daně zaplacené ve státě zdroje). V praxi dochází k aplikaci SZDZ nejčastěji u srážkových daní, které stát zdroje může uvalit na příjmy z dividend, úroků a licenčních poplatků. Smlouva by principálně neměla zhoršit postavení poplatníka oproti vnitrostátní úpravě, neboť mu nemůže uložit žádnou povinnost nad rámec zákonné úpravy daného smluvního státu. Jejím účelem je toliko změnit ustanovení vnitrostátního daňového zákona tím, že omezí právo smluvního státu požadovat v určitém případě placení daně od osoby (fyzické nebo právnické), která v tomto státě podléhá zdanění podle vnitrostátního práva.<sup>6</sup> Zjednodušeně se dá říct, že mezinárodní smlouva plní funkci „ukazovátka“, které označuje ten ze smluvních států, který má právo určitý příjem či majetek zdanit.

## Výklad smluv o zamezení dvojího zdanění

Modelová smlouva je doplněna o komentáře ke každému článku („komentář“). Pokud je znění určitého článku konkrétní daňové smlouvy shodné se zněním textu Modelové smlouvy OECD téhož článku, měly by oba státy uznávat i výklad uvedený v komentáři.<sup>7</sup> Komentář se však s vývojem ekonomiky a zejména daňového plánování ze strany expertů OECD (a zástupců jednotlivých členských států) postupně mění. Jeho změny mohou tím pádem také výrazně ovlivnit daňové povinnosti jednotlivých subjektů. Zajímavá je otázka právní závaznosti komentáře při posuzování případných sporů správními soudy, zejména však aplikace toho kterého znění komentáře na konkrétní obchodní transakci.

Spor o použití komentáře se nevede ani tak z pohledu jeho závaznosti, protože panuje obecná shoda na tom, že jde o významný výkladový dokument ve věci aplikace smluv podpořený autoritou odborníků OECD, který však nemá sílu závazného právního předpisu (tzv. *soft law*). Soud si tak ponechává svoji rozhodovací autonomii. Posuzuje především znění textu smlouvy a může dojít k závěru, že komentář jde nad rámec toho, co je ve smlouvě zakotveno, resp. může dojít k odlišné interpretaci smlouvy. V praxi evropských států přihlížejí soudy při posuzování věci ke komentáři v různé míře. Spor se však vede o to, zda má být při posuzování obchodních transakcí uplatněn dynamický, či naopak statický výklad.

Dynamický výklad zohledňuje ekonomickou situaci vč. optimalizačních scénářů, resp. jejich neustálý vývoj, a argumentuje tím, že

některá ustanovení Modelové smlouvy by se bez změny jejich výkladu mohla stát *obsoletními*. Statický výklad je podporován zásadou právní jistoty a principem *pacta sunt servanda* a stojí na tom, že rozhodné je znění komentáře ke dni ratifikace SZDZ národním parlamentem. Sám komentář zastává dynamický přístup.<sup>8</sup>

Ke statickému výkladu komentáře se výslovně přiklonila francouzská Státní rada (Conseil d'État), která v minulosti konstatovala, že odlišně od toho, jak na problematiku výkladu nazírá ministerstvo ekonomie, financí a průmyslu, nelze pro interpretaci SZDZ odkazovat na komentář k Modelové smlouvě, byl-li tento komentář vydán později, než byla dotčená ustanovení přijata.<sup>9</sup>

K použití komentáře k Modelové smlouvě OECD při výkladu konkrétní mezinárodní smlouvy se vyjádřil také český Nejvyšší správní soud („NSS“), jenž posuzoval spor o to, zda lze, se zřetelem na znění mezinárodní smlouvy, považovat nadměrné úroky za *dividendy*, a v ČR je proto zdaňovat srážkovou daní, nebo zda mají být takové úroky považovány za *standardní úroky*, a tudíž zdaňovány pouze ve státě příjemce (USA a Nizozemsko). NSS konstatoval, že ani jeden z pojmů není nejasný, a není proto důvod k výkladu dle Vídeňské úmluvy o smluvním právu.<sup>10</sup> Za těchto okolností pak bylo nerozhodné, jaké pojetí dividend obsahuje komentář k Modelové smlouvě OECD.<sup>11</sup> Jeho aplikaci odmítl s tím, že po daňovém subjektu nelze požadovat, aby sledoval a respektoval „pozdější dohody“ či „pozdější praxi“ smluvních stran, nestanou-li se součástí mezinárodní smlouvy, dle níž je daňová povinnost posuzována.<sup>12</sup>

Nejnovějším rozhodnutím NSS týkajícím se výkladu SZDZ je z mého pohledu dobře vyargumentovaný rozsudek ze dne 23. 3. 2023, čj. 7 Afs 166/2022-38. V posuzované věci šlo o otázku stanovení základu daně z příjmů plynoucích daňovým nerezidentům z veřejných vystoupení umělců na území ČR, a to pro účely výpočtu daně vybírané srážkou dle zvláštní sazby, kterou byla žalobkyně jako plátkyně daně povinna odvést. Žalobkyně organizovala veřejná vystoupení zahraničních umělců a platila za ně odměnu zahraničním agenturám, které tyto umělce zastupovaly. Správce daně považoval za příjem plynoucí z činnosti veřejně vystupujícího umělce na území ČR – který tvoří základ daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby – celkovou platbu poskytnutou žalobkyní zprostředkovatelským agenturám.<sup>13</sup> Podle žalobkyně však za příjem z veřejného vystoupení umělců ve smyslu zákona

6 BAKEŠ, M. a kol. *Finanční právo*. 6. upravené vydání. Praha: C. H. Beck, 2012, s. 282–283.

7 S výjimkou výhrad nebo poznámek učiněných ke komentáři smluvními státy. Viz k tomu body 31 a 32 úvodu ke komentáři.

8 Viz body 33 a 36 úvodu ke komentáři, dle kterých mj. platí, že stávající smlouvy mají být, jak jen to je možné, vykládány v duchu revidovaných komentářů.

9 Rozhodnutí *Conseil d'État* ze dne 30. 12. 2003, č. 233894, Recueil Lebon [převzato z VYŠKOVSKÁ, M. *Výklad smluv o zamezení dvojího zdanění ve světle judikatury Nejvyššího správního soudu a Conseil d'Etat (Francie)*. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2010, s. 159].

10 Rozsudek NSS ČR ze dne 10. 2. 2005, čj. 2 Afs 108/2004-106, č. 577/2005 Sb. NSS (dostupný, stejně jako ostatní rozhodnutí citovaná dále v textu na <https://www.nssoud.cz/>). V tomto případě se stěžovatel – správce daně – odvolával na použitelnost komentáře právě skrze čl. 31 odst. 3 (ve spojení s čl. 32) Vídeňské úmluvy o smluvním právu.

11 Tamtéž.

12 Tamtéž. Srov. čl. 31 odst. 3 písm. a) a b) Vídeňské úmluvy o smluvním právu.

13 Viz § 36 odst. 3 ZDP v rozhodném znění.

o daních z příjmů<sup>14</sup> či SZDZ nebylo možné považovat tu část odměny agenturám, která nebyla odměnou umělce za veřejné vystoupení, nýbrž odměnou zprostředkovateli reflektující mj. jeho náklady na zajištění vystoupení.<sup>15</sup>

Městský soud založil právní posouzení uvedené právní otázky na výkladu čl. 17 Modelové smlouvy OECD. V posuzované věci se jednalo o příjmy plynoucí osobám, jejichž daňová rezidence ve státech, s nimiž má ČR uzavřenu smlouvu o zamezení dvojího zdanění, byla v řízení před daňovými orgány prokázána. Zdanění sporných příjmů tudíž podléhalo vedle pravidel zákona o daních z příjmů též režimu relevantních mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění. Městský soud však použitelné mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění neidentifikoval. S odkazem na prejudikaturu NSS se omezil na výklad Modelové smlouvy OECD ve světle komentáře (resp. publikace M. Langa *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions*).<sup>16</sup>

NSS však zdůraznil, že Modelová smlouva OECD není právně závazným dokumentem. Právně závazné jsou až samotné mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění, které mohou některá pravidla Modelové smlouvy OECD modifikovat. Modelová smlouva, jakož i komentář k ní, může být použita jako „právně nezávazná výkladová pomůcka“. NSS ostatně k Modelové smlouvě v rámci aplikace výkladu mezinárodních smluv konstantně přihlíží. Modelová smlouva OECD je tedy spíše doplňkovým a nezávazným nástrojem pro interpretaci mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění.<sup>17</sup>

V rovině věcné se NSS následně vymezení vůči závěru městského soudu, že v situaci, kdy příjmy neplynou přímo umělci či sportovci, ale jiné osobě, má stát, v němž se vystoupení uskutečnilo, právo na zdanění v závislosti na existenci stálé provozovny této jiné osoby. Podle názoru městského soudu příjmy plynoucí jiné osobě, byť umělce zastupuje, nepodléhají režimu čl. 17 Modelové smlouvy OECD a právo ČR na jejich zdanění by bylo dáno pouze v případě, že by tato osoba měla na území ČR stálou provozovnu. Dle NSS však takový závěr vyvrací samotné znění čl. 17 odst. 2 Modelové smlouvy OECD, který je speciálním ustanove-

ním k obecnému pravidlu zdanění příjmů podnikatelů dle čl. 7 Modelové smlouvy, jenž podmínku existence stálé provozovny nestanoví. Odkázal na komentář OECD, dle kterého může být příjem podnikatele zdaněn státem zdroje příjmu, i když příjem neplyne stálé provozovně v této zemi. Komentář rovněž výslovně uvádí, že dané ustanovení umožňuje státu, ve kterém je činnost umělce nebo sportovce vykonávána, zdanit příjem z této činnosti plynoucí jiné osobě bez ohledu na jiná ustanovení smlouvy, která by jinak byla použitelná. Dle NSS však uvedené automaticky neznamená, že stát zdroje příjmu je oprávněn zdanit veškeré příjmy poskytované daňovým nerezidentům v souvislosti s veřejným vystoupením umělce.<sup>18</sup>

Kromě výše uvedeného NSS svůj výklad čl. 17 Modelové smlouvy opřel mj. i o účel čl. 17 Modelové smlouvy. Zde se dopustil určité nepřesnosti, která je nicméně převzata přímo z textu komentáře. Ve svém rozsudku NSS totiž uvedl, že účelem čl. 17 odst. 2 Modelové smlouvy OECD je „zakotvení práva státu zdanit příjem umělce, který je vyplácen jiné osobě než umělci, pro případ, že vnitrostátní předpisy státu zdroje neumožňují tzv. „look through“ přístup (srov. bod 11 komentáře OECD k čl. 17 Modelové smlouvy OECD)“.<sup>19</sup> Jak bylo uvedeno výše, SZDZ plní funkci „ukazovátka“, tj. určují, který stát má právo určitý příjem či majetek zdanit. Nemůžou však samy o sobě nad rámec právní úpravy jeho smluvní strany zavést povinnost příjem či majetek zdanit. Jinými slovy, pokud stát zdroje neumožňuje „look through“ přístup ve své vnitrostátní legislativě, SZDZ jej nemůže zavést. Situace je dle mého názoru zcela opačná: čl. 17 odst. 2 Modelové smlouvy je zakotven právě proto, aby SZDZ „look through“ přístup *neblokovala*. Nutno dodat, že tato dílčí nepřesnost, navíc doslovně převzatá z komentáře, nemá na věcnou správnost závěrů NSS v dané věci žádný vliv. Je však dobrým příkladem situace, v níž je závěry uvedené v komentáři nutné při výkladu konkrétní SZDZ podrobit kritickému zhodnocení. A to zejména v případech, kdy se jedná o soudní rozhodnutí vrcholného soudu.

Praxe NSS je ve vztahu k otázce závaznosti Modelové smlouvy OECD a jejího komentáře konzistentní. V otázce statického či dynamického výkladu komentáře je tomu naopak. Osobně se

14 Viz § 22 odst. 1 písm. f) bod 2 ZDP.

15 Rozsudek NSS ČR ze dne 23. 3. 2023, čj. 7 Afs 166/2022-38, bod 1.

16 Tamtéž, bod 17.

17 Tamtéž, body 25 až 28.

18 NSS uvedl, že „stěžovatel v tomto ohledu vychází z chybné premisy, že jakákoli platba poskytovaná žalobkyní agenturám v souvislosti s vystoupením umělců se automaticky stává příjmem umělců ve smyslu čl. 17 Modelové smlouvy OECD. Pouze za tohoto předpokladu by byl korektní též argument stěžovatele, že za základ daně z příjmů vybírané srážkou je třeba brát hrubý příjem, tj. celou platbu poskytnutou agentuře, bez možnosti přihlížet k souvisejícím výdajům.

Předpokladem zdanění určité platby v režimu čl. 17 Modelové smlouvy je totiž kvalifikace platby poskytované v souvislosti s veřejným vystoupením umělce jako příjmu za takové vystoupení (příjmu za osobně a veřejně vykonávanou uměleckou činnost umělce nerezidenta na území státu, jenž hodlá takový příjem zdanit). Proto je třeba pro závěr, že platbu poskytovanou třetí osobě v souvislosti s uměleckým vystoupením umělce smí zdanit stát, v němž se takové vystoupení uskutečnilo, vždy nutné na prvním místě určit, zda taková platba (nebo její libovolná část) představuje příjem za osobně veřejně vykonávanou uměleckou činnost. V opačném případě nejsou splněny podmínky pro režim zdanění takové platby podle čl. 17 Modelové smlouvy. Teprve tehdy, pokud je předmětná platba či její část charakterizována jako příjem za osobně veřejně vykonávanou uměleckou činnost, a tudíž ČR má právo na její zdanění v režimu odpovídajícím čl. 17 Modelové smlouvy OECD, je možné dále uvažovat o metodě výpočtu daně, tj. i o stanovení základu daně s případnou možností odečtení výdajů od hrubé výše příjmů“ (viz body 41 a 42 rozsudku čj. 7 Afs 166/2022-38).

19 Tamtéž, bod 48 (kurziva přidána autorkou).

přikláním ke statickému výkladu komentáře, podle kterého je v případě nutnosti třeba brát v úvahu text komentáře, který byl platný v době uzavírání dané smlouvy. Dovedu si představit i výklad opírající se o text komentáře, který byl platný v době, kdy se uskutečnila posuzovaná obchodní transakce, za tuto časovou hranici bych ale již nešla. Pozdější změna komentáře sice reflektuje ekonomický vývoj či vývoj mezinárodního daňového plánování, avšak zejména nemůže měnit právně závaznou smlouvu o zamezení dvojího zdanění a působit vůči daňovým subjektům zpětně.<sup>20</sup>

Můj pohled v převažující praxi NSS reflektován není. Jak vyplývá z tabulky níže, z šesti rozsudků NSS, které se v rámci právního posouzení kasačních stížností výslovně opřely o výklad komentáře, verzi, která byla platná ve zdaňovacím období, v němž proběhla „obchodní transakce“, aplikoval pouze jediný (a to pouze ve vztahu ke dvěma ze čtyř posuzovaných zdaňovacích období). Ve zbývajících rozsudcích byla aplikována novější verze komentáře, a tudíž byl upřednostněn výklad dynamický.

Číslo jednacích NSS	Citovaná verze komentáře	Datum uzavření dotčené SZDZ	Dotčené zdaňovací období	Relevantní komentář pro statický výklad*
6 Afs 52/2015-29	2008	1993 (ČR-Polsko)	2007	1992 / 2005
1 Afs 239/2017-37	2014	2010 (ČR-Bosna a Hercegovina)	2011	2010
10 Afs 195/2017-57	2014	1978 (ČSSR-Japonsko)	2010	2008 a 2010
2 Afs 40/2018-58	2008	1991 (ČSFR-Velká Británie)	2006–2009	2005 a 2008
10 Afs 140/2018-32	není uvedeno	1997 (ČR-Rusko)	2012–2013	1992/2010
7 Afs 166/2022-38	2017	1993 (ČR-Polsko)	2013–2015	1992/2010 a 2014

\* Rok před lomítkem uvádí relevantní verzi pro statický výklad k datu podpisu SZDZ; rok za lomítkem verzi pro statický výklad k datu „obchodní transakce“. Je-li uveden pouze jeden rok, tato data buď splývají (věc 1 Afs 239/2017-37), příp. v době podpisu SZDZ ještě komentář neexistoval (věci 10 Afs 195/2017-57 a 2 Afs 40/2018-58).

Za zmínku v tomto ohledu stojí, že v rozsudku čj. 6 Afs 52/2015-29 NSS konstatoval, že verze z roku 2008 je pro výklad SZDZ z června 1993 využitelná, neboť čl. 7 Modelové smlouvy OECD, jehož třetí odstavec byl v daném případě dotčen, prošel pouze jedinou významnou změnou, která se však čl. 7 odst. 3 ani jeho výkladu nijak nedotkla.<sup>21</sup> V takovýchto případech je samozřejmě rozlišování statického a dynamického výkladu toliko formální a na výsledné posouzení nemá vliv.

Zajímavý je rovněž přístup NSS v rozhodnutí čj. 7 Afs 265/2017-36, kde odmítl argumentaci stěžovatele založenou na komentáři mj. proto, že stěžovatel neuvedl, s jakou časovou verzí daného komentáře, resp. Modelové smlouvy, operuje.<sup>22</sup>

Konečně pak NSS v rozsudku čj. 2 Afs 40/2018-58 – tedy v jediném rozhodnutí, v němž využil (částečně) výklad statický – výslovně aproboval i výklad dynamický. Uvedl, že byl-li komentář použit jako interpretační vodítko, a nikoli jako právní nor-

ma, ani užití pozdějšího komentáře nepředstavuje nezákonný postup, nevztahuje-li se pozdější komentář k odlišnému znění dotčeného ustanovení Modelové smlouvy.<sup>23</sup>

Jakkoli je tento pohled pochopitelný, je dle mého názoru přesto třeba – v situaci, kdy je pozdější verze komentáře odlišná od těch předchozích – trvat na výkladu statickém, a to pro výše popsané důvody. Analýza judikatury českého NSS nicméně ukázala, že tento soud zatím zaujímá trend zcela opačný.

## Multilateral Instrument – Multilaterální nástroj

Od roku 2018 je účinný tzv. Multilateral Instrument – Multilaterální nástroj („MLI“) o implementaci opatření k boji proti snižování daňového základu a přesouvání zisků ve vztahu k SZDZ, který oproti klasickému sjednávání mezinárodní smlouvy umožňuje prostřednictvím ratifikace jednotlivým smluvním

20 Shodně viz LANG, M., BRUGGER, F. The Role of the OECD Commentary in Tax Treaty Interpretation. *Australian Tax Forum*, 2008, vol. 23, s. 95–108. Srov. k tomu MORAWSKI, W. Impact of Changing the Content of the OECD Commentaries to the OECD Model Convention on the Interpretation of a Double Taxation Convention – Between Interpretive Dynamism and Unacceptable Change. *AUC Iuridica*, 2022, č. 4, s. 29–42.

21 Rozsudek NSS ČR ze dne 27. 5. 2015, čj. 6 Afs 52/2015-29, bod 10.

22 Rozsudek NSS ČR ze dne 25. 5. 2018, čj. 7 Afs 265/2017-36, bod 46.

23 Rozsudek NSS ČR ze dne 27. 9. 2018, čj. 2 Afs 40/2018-58, bod 38.

státům rychle upravit své dvoustranné daňové smlouvy (sjednání klasické bilaterální smlouvy je časově náročný proces, který trvá 3–5 let), a to nikoli za účelem zamezení dvojímu zdanění, ale za účelem provedení opatření navržených k lepšímu řešení vyhýbání se daňovým únikům, resp. k odstranění tzv. agresivního mezinárodního daňového plánování. Jinými slovy, MLI jde proti dosavadnímu smyslu smluv o zamezení dvojího zdanění, neboť jeho hlavním účelem je zamezit dvojímu nezdanění, tedy vyhnout se situacím, kdy v souladu s danou SZDZ nebude určitý příjem zdaněn v žádném ze smluvních států. Tato opatření byla vyvinuta v rámci projektu OECD/G20 *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS) a byla označena jako krok k nejvýznamnějšímu přepsání mezinárodních daňových pravidel za posledních sto let.<sup>24</sup>

MLI je rozdělen do tří kategorií. Do první skupiny patří tzv. minimální standardy, tedy minimální úroveň harmonizace smluv o zamezení dvojího zdanění. Druhou skupinu tvoří ustanovení, která budou implementována do smluv o zamezení dvojího zdanění, pokud si strany nevyhradí opak. Třetí skupina bude zahrnuta do smluv o zamezení dvojího zdanění jen za podmínky, že si tato ustanovení strany výslovně zvolí. Česká republika zvolila přístup, v rámci kterého přijala pouze minimální standardy, a to pravidlo proti zneužívání bilaterálních daňových smluv (*Principal Purpose Test*) a pravidlo pro efektivnější řešení sporů dohodou (*Dispute Resolution*).<sup>25</sup>

V rámci minimálního standardu musí smlouvy o zamezení dvojího zdanění obsahovat: 1) preambuli jasně deklarující, že účelem smlouvy je zamezit příležitostí vyhýbání se zdanění, 2) test hlavního účelu transakce (zákaz využití výhod plynoucích ze smlouvy o zamezení dvojího zdanění, pokud je zřejmé, že jedním z hlavních důvodů uskutečnění konkrétní obchodní transakce nebo nastavení konkrétní korporátní struktury je získání této daňové výhody), a 3) závazek smluvních stran řešit spory plynoucí ze smlouvy o zamezení dvojího zdanění postupem pro dosažení vzájemné dohody.<sup>26</sup>

Jak se k výkladu MLI postaví soudy, je otázkou budoucnosti, rozhodně by však MLI neměl pokrývat situace, kdy k nezdanění určitého příjmu či majetku v jednom smluvním státě dojde v důsledku pochybení konkrétní daňové správy. Příkladem takového pochybení může být uplynutí prekluzivní lhůty pro vyměření daně z důvodu předchozí nečinnosti příslušné daňové správy.

## Dvojí nezdanění ve světle současné judikatury

Otázkou dvojího nezdanění konkrétního příjmu se NSS v minulosti zabýval v rozsudku ze dne 9. 8. 2018, čj. 1 Afs 292/2017-37. Příběh se týkal českého daňového rezidenta, který v rozhodném období pracoval jako zaměstnanec na různých ropných plošinách v Severním moři, které považoval za šelfové moře Atlantického oceánu, tedy za území Spojeného království Velké Británie a Severního Irsku (dále jen „Spojené království“) ve smyslu příslušné SZDZ.<sup>27</sup> Protože měl pouze příjmy ze závislé činnosti ze zaměstnání v britské společnosti, tj. ze zdrojů ve Spojeném království, vyňal je v souladu s čl. 22 česko-britské SZDZ ze zdanění v tuzemsku.

Česká daňová správa poplatníkovi daň doměřila s argumentací, že, za prvé, poplatník pracoval mimo teritoriální vody Spojeného království, tj. na území kontinentálního šelfu neboli v mezinárodních vodách.<sup>28</sup> Za druhé, i pokud by britský správce daně posoudil sporné příjmy jako příjmy ze zdrojů ze Spojeného království, poplatník neprokázal, že došlo k jejich zdanění ve Spojeném království.<sup>29</sup> Krajský soud se následně ztotožnil s argumentací daňové správy.

S ohledem na vymezení území Spojeného království v čl. 3 odst. 1 písm. a) česko-britské SZDZ<sup>30</sup> považoval NSS za vhodné nejprve vyjasnit rozložení jednotlivých mořských pásem podle Úmluvy o mořském právu. Schematicky je v rozsudku vyjádřil tak, jak je uvedeno na následující straně (nm = námořní míle):<sup>31</sup>

24 „OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Information Brief“, 2015, dostupný z: <https://www.oecd.org/ctp/beps-reports-2015-information-brief.pdf>.

25 See „Provisional list of expected reservations and notifications to be made by the Czech Republic pursuant to Articles 28 (7) and 29 (4) of the Convention“, dostupný z: <https://www.oecd.org/tax/treaties/beps-ml-position-czech-republic.pdf>.

26 Viz čl. 6, 7 a 16 MLI.

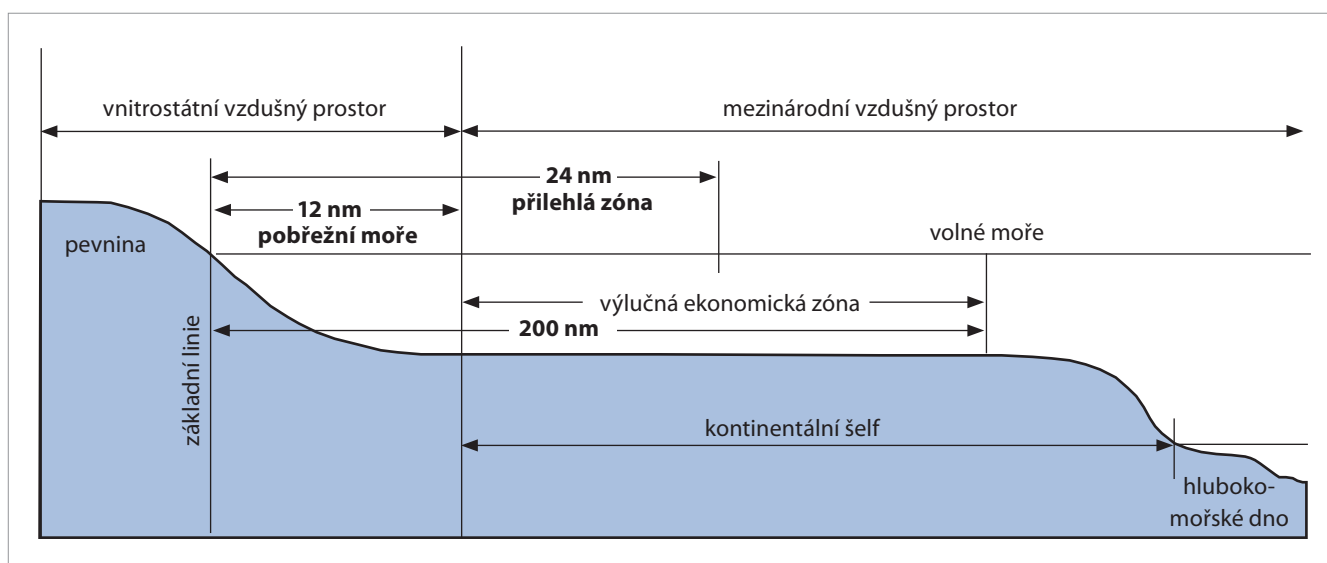
27 Čl. 3 odst. 1 písm. a) Smlouvy mezi vládou České a Slovenské Federativní Republiky a vládou Spojeného království Velké Británie a Severního Irsku o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a zisků z majetku (dále jen „česko-britská SZDZ“).

28 Dle daňové správy tak bylo možné usuzovat, že příjmy z této činnosti nemají zdroj na území Spojeného království. Tomu odpovídá i význam slova „*offshore*“, které je uvedeno v potvrzení britského správce daně. Volně jej lze přeložit jako „*umístěný v určité vzdálenosti od pobřeží*“, „*umístěný v zahraniční zemi a nepodléhající daňovým zákonům domovské země*“ nebo „*se sídlem nebo působící v zahraničí, kde daňový systém je výhodnější než v domovské zemi*“. Viz rozsudek čj. 1 Afs 292/2017-37, bod 2.

29 Tamtéž.

30 Čl. 3 odst. 1 písm. a) SZDZ vymezuje území Spojeného království pro účely daně smlouvy jako: „*Velkou Británii a Severní Irsko včetně každé oblasti vně výsočných vod Spojeného království, která v souladu s mezinárodním právem byla nebo v budoucnu bude podle zákonů Spojeného království, týkajících se kontinentálního šelfu, označena jako území, na němž mohou být vykonávána práva Spojeného království, týkající se mořského dna a podloží a jejich přírodních zdrojů.*“

31 Rozsudek čj. 1 Afs 292/2017-37, bod 27, s odkazem na U.S. Navy, *The Commander's Handbook on the Law of Naval Operations*, 2007.



NSS dospěl po obsáhlém rozboru Úmluvy o mořském právu k závěru, že jak hranice kontinentálního šelfu, tak otázka daňové jurisdikce nad zařízeními a stavbami určenými k využívání přírodních zdrojů (tedy i ropných plošin) na území kontinentálního šelfu vyplývá přímo z této Úmluvy. Území, na kterém vykonával poplatník závislou činnost (ropné plošiny), jsou britským kontinentálním šelfem.<sup>32</sup>

NSS dále uvedl, že je-li v rámci území, které je britským kontinentálním šelfem, prováděna těžba ropy, je tato těžební činnost pod britskou jurisdikcí, a to včetně výlučné jurisdikce daňové. Ve vztahu k takové činnosti proto nemůže být jiný stát považován za stát zdroje pro účely smluv o zamezení dvojího zdanění. Na tomto závěru nemění nic ani možnost, aby Spojené království udělilo licenci k těžbě společnosti se sídlem v jiném státě. Spojené království je v obecné rovině oprávněno k těžbě v celém svém kontinentálním šelfu přímo na základě mezinárodního práva. Pokud se rozhodlo v některých částech svého kontinentálního šelfu tohoto oprávnění využít, jsou podmínky konkrétní těžby a vymezení konkrétních území, na nichž těžba probíhá, nepochybně vymezeny britskými právními předpisy. V tomto smyslu je pak třeba chápat čl. 3 odst. 1 písm. a) SZDZ.<sup>33</sup>

Ohledně alokace práv ke zdanění stěžovatelových příjmů ze zaměstnání NSS odkázal na čl. 15 odst. 1 česko-britské SZDZ.<sup>34</sup> Toto ustanovení dává právo zdanit příjmy ze zaměstnání, které nejsou vykonávány ve státě rezidence, oběma státům – státu rezidence i stá-

tu zdroje. V takovém případě je pak třeba postupovat podle čl. 22 SZDZ, který stanoví metodu zamezení dvojího zdanění s výhradou progresu (s ohledem na neexistenci progresivní sazby daně z příjmů v rozhodné době jsou důsledky shodné jako u prostého vynětí).<sup>35</sup>

Z citovaného ustanovení dle NSS nevyplývá, že by vynětí ze zdanění v ČR bylo podmíněno zdaněním ve Spojeném království. Naopak, vyňaty mají být příjmy, které „mohou“ být zdaněny ve Spojeném království. Možnost zdanění ve Spojeném království stanoví druhá věta výše citovaného čl. 15 SZDZ. Metoda vynětí se proto uplatní bez ohledu na to, zda stát, kterému smlouva o zamezení dvojího zdanění právo zdanit přiznává, své právo vykoná. Pro podmínění uplatnění metody vynětí prokázáním zdanění ve druhém členském státě neexistuje právní podklad, ledaže je takové ustanovení ve smlouvě o zamezení dvojího zdanění uvedeno.<sup>36</sup>

Nejvyšší správní soud závěr krajského soudu, podle něhož požadavek na prokázání zdanění vyplývá ze smyslu a účelu smluv o zamezení dvojího zdanění, odmítl. Jakkoli v obecné rovině je smyslem těchto smluv zamezit dvojímu zdanění i dvojímu nezdanění, nelze na základě toho dovodit závěr, že pro případ, kdy by uplatnění pravidel stanovených ve smlouvě vedlo ke dvojímu nezdanění, může si stát rezidence „přisvojit“ právo zdanit s tím, že jej k tomu opravňuje smysl smlouvy. Zásada dvojího nezdanění by neměla být považována za obecnou zásadu pro výklad smluv o zamezení dvojího zdanění.<sup>37</sup>

32 Rozsudek čj. 1 Afs 292/2017-37, body 28–40.

33 Rozsudek čj. 1 Afs 292/2017-37, bod 41.

34 Dle tohoto ustanovení „platy, mzdy a jiné podobné odměny, které rezident jednoho smluvního státu pobírá z důvodu placeného zaměstnání, mohou být s výhradou ustanovení článků 16, 18 a 19 této smlouvy zdaněny jen v tomto státě, pokud zaměstnání není vykonáváno v druhém smluvním státě. Je-li tam zaměstnání vykonáváno, mohou být odměny přijaté za ně zdaněny v tomto druhém státě.“

35 Podle čl. 22 odst. 2 SZDZ bude v ČR „dvojí zdanění zamezeno následovně: (a) jestliže osoba, která je rezidentem v [ČR] pobírá příjmy a zisky z majetku, které mohou být podle ustanovení této smlouvy zdaněny ve Spojeném království, vyjme [ČR] s výhradou ustanovení uvedených pod písmenem (b) tohoto odstavce, tyto příjmy nebo zisky z majetku ze zdanění, může však při výpočtu částky daně z ostatních příjmů a zisků z majetku této osobou použít sazbu daně, která by byla použita, kdyby vyjmuté příjmy nebo zisky z majetku nebyly takto vyjmuty“.

36 Body 49 a 50 rozsudku čj. 1 Afs 292/2017-37, odkazující na LANG, M. *Introduction to the Double Taxation Conventions*. Vídeň: Linde, 2010, s. 136–137.

37 Bod 51 rozsudku čj. 1 Afs 292/2017-37, odkazující na LANG, M., op. cit. sub 35, s. 40–41.

K obdobným závěrům dospěl v jiné věci dne 6. 6. 2023 italský Nejvyšší kasační soud (Corte Suprema di Cassazione) v případě společnosti se sídlem ve Švýcarsku, která se domáhala vrácení italské srážkové daně v letech 2005, 2006 a 2007.<sup>38</sup> Konkrétně švýcarská rezidentka uzavřela se svou italskou dceřinou společností smlouvu o poskytování služeb, na jejímž základě by italská dceřiná společnost zaplatila prvně jmenované společnosti licenční poplatky ve výši více než 7 mil. eur. Tyto licenční poplatky podléhaly srážkové dani ve výši 5 % podle čl. 12 italsko-švýcarské SZDZ. Žádost o vrácení daně byla namísto toho založena na dohodě o zdanění příjmů z úspor mezi EU a Švýcarskem,<sup>39</sup> která za mírně upravených podmínek rozšiřuje na švýcarské podnikové příjemce výhody plynoucí ze směrnice EU o mateřských a dceřiných společnostech<sup>40</sup> a směrnice o úrocích a licenčních poplatcích.<sup>41</sup> Konkrétněji čl. 15 odst. 2 smlouvy o úsporách stanoví, že „úroky a licenční poplatky mezi přidruženými společnostmi nebo jejich stálými provozovny nepodléhají zdanění ve státu zdroje“, pokud – mj. – „všechny společnosti podléhají dani z příjmu právnických osob bez osvobození, zejména úroků a licenčních poplatků, a všechny mají formu kapitálové společnosti“.

Po zamítnutí vrácení daně italským daňovým úřadem byla věc předložena italským daňovým soudům prvního a druhého stupně. Navzdory potvrzení, že tato platba licenčního poplatku může být způsobilá pro osvobození podle výše zmíněné dohody mezi EU a Švýcarskem, rozhodly italské soudy, že neexistuje žádný důkaz o skutečném zdanění licenčních poplatků obdržených ve Švýcarsku, zatímco důkazy osvědčující status bydliště a obecnou povinnost daňového poplatníka vůči švýcarské dani byly shledány nedostatečnými k tomu, aby mohlo dojít k vrácení daně.

Švýcarská společnost se odvolala proti rozhodnutím nižších soudů k italskému nejvyššímu soudu, u něž uplatnila dvě námítky. Za prvé, rozhodnutí nižších soudů mělo porušit čl. 15 odst. 2 dohody o úsporách mezi EU a Švýcarskem a čl. 31 Vídeňské úmluvy o smluvním právu, jakož i čl. 216 odst. 2 Smlouvy o fungování Evropské unie.<sup>42</sup> Za druhé, tatáž rozhodnutí měla porušit vnitrostátní procesní pravidla (konkrétně čl. 115 italského občanského soudního řádu), která stanoví, že soudy musí svá rozhodnutí založit na důkazech předložených stranami a na nezpochybněných skutečnostech (příčemž italský daňový orgán nikdy nevznesl námitku proti údajnému nezdanění licenčních poplatků ze Švýcarska).

Pokud jde o první námitku, italský Nejvyšší soud připomněl, že dvoustranná dohoda mezi EU a Švýcarskem *de facto* provádí

(upravená) ustanovení směrnice EU o úrocích a licenčních poplatcích a směrnice o mateřských a dceřiných společnostech. Zakotvuje tedy obdobný daňový režim pro vyplácení dividend nebo platby úroků a licenčních poplatků mezi přidruženými společnostmi, jako existuje uvnitř EU. Judikatura v této věci se v průběhu času vyvíjela a nyní se ustálila pouze na požadavku teoretického testu zdanění příjmů z licenčních poplatků, úroků nebo dividend v rukou jejich příjemce, který není daňovým rezidentem. V důsledku toho není *skutečné zaplacení daně* z téhož příjmu v jurisdikci bydliště relevantní. Relevantní je naopak širší daňová pravomoc státu příjemce, což je v souladu s účelem smluv o zamezení dvojího zdanění, jejichž cílem je zabránit i) vzájemnému srovnávání daňových jurisdikcí, ii) vyššímu daňovému zatížení příjmů zahraničního původu a obecněji iii) nepřiměřeně zatěžujícím omezením podnikatelské činnosti a mezinárodních investic. V podobné oblasti přeshraničních dividend Soudní dvůr ostatně uvedl, že takový přístup splňuje standard zakotvený v rozsudku *Komise proti Itálii*,<sup>43</sup> jakož i podstatu čl. 10 italsko-švýcarské smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Rozsudek nadto poukazuje na to, že mezinárodní daňová neutralita a efektivita jsou odlišné zásady ve srovnání s vyrovnáváním daní, a proto důkaz o skutečném zaplacení daní z přeshraničních příjmů státu bydliště není správný. Naopak by stačil důkaz o pouhém zahrnutí dotčených příjmů do zdanitelného základu.

## Závěr

Vzhledem ke stupňující se úrovni globalizace je nutnost regulace mezinárodního zdanění stále palčivějším tématem. Tento příspěvek se zaměřil na tři zásadní otázky spojené s nástroji, které mezinárodní zdanění upravují. Za prvé je možné konstatovat, že komentář k Modelové smlouvě OECD je již dnes obecně respektovanou pomůckou při výkladu jednotlivých SZDZ na Modelové smlouvě založených. Soudy by však měly při výkladu konkrétní SZDZ přihlížet pouze k takovému textu komentáře, který byl přijat před podepsáním dané SZDZ, příp. před uskutečněním posuzované daňové transakce. Tento pohled však v současné době minimálně judikatura Nejvyššího správního soudu nezastává. Za druhé, jakkoli je MLI efektivním krokem k modifikaci stávajících SZDZ, v praxi by nemělo docházet k tomu, aby na jeho základě bylo možné zdanit určitý příjem či majetek v jednom smluvním státě toliko v důsledku pochybení místní daňové správy. Za třetí, i přes současné zdůrazňování zásady dvojího nezdanění by tato zásada neměla být považovaná za obecnou zásadu pro výklad SZDZ. ■

38 Převzato z „Italy: Supreme Court rules Subject-to-Tax Test does not require actual payment of tax in Switzerland; grants full relief from withholding tax on royalties paid to qualifying Swiss recipient.“ Orbitax, dostupné z: <https://orbitax.com/taxhub/expertcorner/Italy-Supreme-Court-rules-Sub-450e1afe5c9eadf0cb717c1d87ad5204>.

39 Dohoda mezi Evropským společenstvím a Švýcarskou konfederací, kterou se stanoví opatření rovnocenná opatřením stanoveným směrnicí Rady 2003/48/ES o zdanění příjmů z úspor ve formě příjmů úrokového charakteru podepsaná dne 26. 10. 2004, Úřední věstník L 385, 29. 12. 2004, s. 30–49.

40 Směrnice Rady 2011/96/EU ze dne 30. 11. 2011 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států (přepřacované znění), Úřední věstník L 345, 29. 12. 2011, s. 8–16.

41 Směrnice Rady 2003/49/ES ze dne 3. 6. 2003 o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků mezi přidruženými společnostmi z různých členských států, Úřední věstník L 157, 26. 6. 2003, s. 49–54.

42 Dle tohoto ustanovení platí, že „dohody uzavřené Uníí jsou závazné pro orgány Unie i pro členské státy“.

43 Rozsudek Soudního dvora ze dne 19. 11. 2009, C-540/09, *Komise proti Itálii*, ECR I-10983.

# Společný seminář KDP ČR, NSS a MF ČR

Za účasti prezidentky Komory daňových poradců ČR Ing. Petry Pospíšilové, viceprezidenta Komory daňových poradců ČR Ing. Mgr. Petra Tomana, generální ředitelky Generálního finančního ředitelství Mgr. Simony Hornochové a vrchního ředitele sekce Daně a cla Ministerstva financí ČR JUDr. Ing. Stanislava Kouby, Ph.D. se uskutečnil dne 5. října 2023 společný diskusní seminář na aktuální daňová témata ve světle judikatury. Seminář moderoval předseda Nejvyššího správního soudu JUDr. PhDr. Karel Šimka, Ph.D., LL.M.



# Konference Web & sociální sítě

Komora daňových poradců ČR zorganizovala 3. ročník kybernetické konference zaměřené na „Web & sociální sítě v prezentaci daní a daňových poradců“, která se konala 12. října 2023 v Praze. Konference byla zejména o tom, jak zlepšit interní komunikaci v poradenských firmách, jak se prezentovat na webu a sociálních sítích a jak podnikatelé vnímají daňové poradce a aktivity Finanční správy.



# Konference Nový zákon o účetnictví z první ruky

Společná konference Komory daňových poradců ČR a Svazu účetních ČR proběhla dne 31. října 2023 v Praze, kde se diskutovalo o novém zákonu o účetnictví. Přednášejícími byli odborníci z řad Ministerstva financí, Finanční správy, akademické půdy a daňových a účetních expertů. Poslechnout si ji dorazilo na 220 zájemců.



# Prezenčně i online stream z hotelu Olšanka v Praze

V pražském hotelu Olšanka se uskutečnil ve dnech 2. až 3. listopadu 2023 odborný seminář se zástupci státní správy na témata DPH, DPFO a DPPO. Zúčastnit se školení bylo možné jak prezenčně, tak i prostřednictvím online streamu. Prezenčně dorazilo 60 účastníků, vzdáleně bylo přítomno téměř 180 posluchačů z řad daňových poradců a jejich spolupracovníků.



# Nymburk s lektory – daňovými poradci

Seminář s lektory daňovými poradci ve Sportovním centru Nymburk proběhl ve dnech 15. až 16. listopadu 2023. Tématy letošního ročníku školení byly daně z příjmů, daňový řád a DPH. Po skončení odborné části byly zajištěny sportovně-relaxační aktivity.



# Setkání s osobností – Miroslavem Singerem

Komora daňových poradců ČR a Komora auditorů ČR uspořádaly 23. listopadu 2023 setkání s osobností – Miroslavem Singerem, ředitelem institucionálních vztahů a hlavním ekonomem společnosti Generali CEE Holding a rovněž bývalým guvernérem České národní banky. Setkání moderoval Ing. Martin Tuček, bývalý prezident Komory.



# Seminář NÚR

Již 14. ročník tradičního semináře Národní účetní rady proběhl 1. prosince 2023 ve Vencovského aule Vysoké školy ekonomické v Praze. Hlavním tématem letošního semináře byly novinky v daních, novela zákona o účetnictví a novela zákona o auditorech pro rok 2024. Ze semináře byl zajištěn rovněž živý přenos pro zájemce preferující online formu.



# Slavnostní předávání osvědčení novým daňovým poradcům

Dne 29. listopadu 2023 proběhlo v Rytířském sále v prostorách Nové radnice v Brně slavnostní předávání osvědčení novým daňovým poradcům. Slavnostního aktu se osobně zúčastnila prezidentka Komory Petra Pospíšilová a viceprezident Komory Petr Toman.







# 7. ročník běhu Komory daňových poradců ČR

Dne 16. září 2023 se v Brně v Mariánském údolí konal již 7. ročník běhu KDP ČR. Pro běžce byly připraveny tratě na pět a deset kilometrů, pro děti pak opět oblíbené dětské závody. Závodníky přišel podpořit také nejlepší střelec československé i české ligy basketbalu Josef Jelínek.





# Valná hromada KDP ČR

Dne 10. 11. 2023 se v Brně v hotelu Passage konala 31. řádná valná hromada Komory, které se zúčastnilo 198 fyzicky přítomných daňových poradců. Zplnomocnění na některého z kolegů odevzdalo 336 daňových poradců.

Mezi programové body Valné hromady patřily zejména zprávy o činnosti a o hospodaření Komory, návrh rozpočtu, novelizace vnitřních předpisů Komory – Stanov a Volebního řádu a projednání návrhu Profesionálního kodexu KDP ČR.



# Vykročte do nového roku s nadhledem a lehkostí

Profese daňového poradce patří mezi skupiny povolání, kterých se stres i syndrom vyhoření velmi výrazně dotýkají.

S ohledem na tuto skutečnost Komora daňových poradců přichází v novém roce s nabídkou **prezenčních i online seminářů** zaměřených na posílení psychické odolnosti a podporu prevence proti syndromu vyhoření.



## OBČERSTVENÍ PRO VÁŠ OSOBNÍ ROZVOJ

Krátké online zastavení na začátku nového roku; ochutnávka tématu psychické odolnosti.

🕒 5. ledna, 12:00 - 13:00

## JAK HOŘET, ALE NEVYHOŘET

Seminář zaměřený na zmapování Vaší situace. Získáte praktické tipy, jak se vyrovnávat se stresem nebo vyhořením. Dozvíte se řadu konkrétních technik a doporučení, které můžete využívat v každodennosti a aktivně trénovat svoji psychickou odolnost. Možnost výběru prezenční nebo online formy.

🕒 31. ledna, 9:00 - 16:00  
28. února, 9:00 - 16:00  
27. března, 9:00 - 16:00

Semináře jsou vedeny interaktivním způsobem v lektorském tandemu Mgr. Hana Vykoupilová, Ph.D., PCC a PhDr. Anita Crkalová.

Podrobné informace k akcím osobního rozvoje naleznete na [www.kdpcr.cz/csobni-rozvoj](http://www.kdpcr.cz/csobni-rozvoj)  
Kontakt: Marcela Vaňatková, [vanatkova@kdpcr.cz](mailto:vanatkova@kdpcr.cz), tel. 542 422 329



[www.kdpcr.cz](http://www.kdpcr.cz)