

## ZÁPIS Z JEDNÁNÍ KOORDINAČNÍHO VÝBORU S KOMOROU DAŇOVÝCH PORADCŮ ČR ZE DNE 18. 6. 2025

### **PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN KE DNI 18. 6. 2025**

#### **DPH**

**631/18.06.25 Uplatnění DPH v případě předem sjednaného zpětného odkupu.....2**

Předkládají: Ing. David Kužela, daňový poradce, č. osv. 4130  
Ing. Nikola Kratochvílová, daňový poradce, č. osv. 5338

### **ODLOŽENÉ PŘÍSPĚVKY**

#### **Daň z příjmů**

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

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

**624/30.04.25 Rozdělení vyčleněním obchodního závodu a obchodního podílu z hlediska ZDP**

Předkládají: JUDr. Jana Fuksová, LL.M., daňový poradce, č. osv. 5029  
Ing. Bc. Jiří Nesrovnal, daňový poradce, č. osv. 1757  
Mgr. Ing. Petr Toman, daňový poradce, č. osv. 3466

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

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

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

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

**629/18.06.25 Sociální výpomoc pozůstalým po zemřelém zaměstnanci**

Předkládají: Ing. Ivana Stibůrková, daňový poradce, č. osv. 3914  
Ing. Marie Smékalová, daňový poradce, č. osv. 5796

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

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

# **PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN KE DNI 18. 6. 2025**

## **DPH**

### **631/18.06.25 Uplatnění DPH v případě předem sjednaného zpětného odkupu**

Předkládají: Ing. David Kužela, daňový poradce, č. osv. 4130  
Ing. Nikola Kratochvílová, daňový poradce, č. osv. 5338

#### **1. Cíl příspěvku**

Cílem tohoto příspěvku je vyjasnění a sjednocení výkladu ve věci uplatnění DPH u zpětného odkupu movitého majetku.

Tento příspěvek se zaměřuje na situace, kdy struktura smluvního uspořádání zahrnuje pořízení movitého majetku, jeho následnou bezúplatnou výpůjčku a zpoplatněnou možnost zpětného odkupu a zda lze tyto transakce dohromady kvalifikovat jako jedinou osvobozenou finanční službu podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v aktuálním znění a související judikatury Soudního dvora EU.

Tato problematika není výslovně upravena zákonem o DPH, oficiální metodikou nebo judikaturou. V praxi je však toto obchodní nastavení poměrně běžné například u vozidel nebo strojů.

Protože se setkáváme s různými přístupy k uplatnění DPH nejen v rámci České republiky, ale i napříč ostatními státy EU, považujeme za vhodné sjednotit výklad a přinést vodítko, jak v těchto situacích postupovat z pohledu DPH.

Tento příspěvek navazuje na ekonomicky velmi podobné nastavení u zpětných leasingů, které již bylo v minulosti řešeno zejména v rámci dvou koordinačních výborů 71/31.08.2005 - Zajišťovací převod vlastnického práva a 592/23.03.2022 – Uplatňování daně z přidané hodnoty u vybraných transakcí finančního leasingu. Tyto příspěvky se ale týkají odlišného právního nastavení, proto si tento příspěvek klade za cíl doplnit další praktické obchodní situace.

#### **2. Použité zkratky**

- 1) DPH – daň z přidané hodnoty
- 2) SDEU – Soudní dvůr EU
- 3) ZDPH – zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v současném znění
- 4) EU – Evropská unie
- 5) GFŘ – Generální finanční ředitelství

#### **3. Popis situace**

##### **3.1 Typický obchodní model**

V praxi se setkáváme s různými variantami obchodních modelů a jejich nastavením, avšak pro zjednodušení se zaměřujeme na nejběžnější obchodní model, ve kterém jsou zapojeny následující (nespřízněné) subjekty:

i) Poskytovatel, jehož ekonomickou činností je mimo jiné také odkup a následná výpůjčka majetku Zákazníkovi. Pro zjednodušení předpokládáme, že Poskytovatelem je vždy právnická osoba registrovaná k DPH v tuzemsku.

ii) Zákazník, může jím být fyzická i právnická osoba, typicky je plátcem DPH v tuzemsku (ale může jít i o neplátce).

Pro účely tohoto příspěvku předpokládáme následující nastavení:

Předmětem uvedené transakce je movitý majetek (např. osobní vozidlo nebo stroj). Pro zjednodušení předpokládáme, že se po celou dobu majetek nachází v tuzemsku.

Poskytovatel typicky uzavírá se Zákazníkem rámcovou smlouvu, která obsahuje ujednání o koupi majetku, o následné výpůjčce majetku bez úplaty a o zpětném odkupu majetku. Nelze ale vyloučit ani jiné obdobné nastavení v rámci několika provázaných smluv. Smluvní vztah má typicky následující tři fáze:

### **1) Poskytovatel koupí majetek od Zákazníka**

Poskytovatel v rámci smlouvy o koupi majetku poskytuje Zákazníkovi za odkup majetku finanční prostředky. Kupní cena je nastavena smluvně a je nižší než tržní cena předmětného zboží v okamžiku prodeje (v opačném případě by Zákazník nebyl ochoten platit za možnost zpětného odkupu). Poskytovatel nabývá k majetku vlastnické právo.

### **2) Poskytovatel přenechá majetek k užívání Zákazníkovi**

Fakticky majetek zůstává pod kontrolou Zákazníka, který jej bez přerušení užívá dále. Lze proto argumentovat, že právo nakládat se zbožím jako vlastník zůstává Zákazníkovi.

Poskytovatel uzavře se Zákazníkem smlouvu o výpůjčce majetku, kde se zavazuje majetek bezplatně přenechat k užívání Zákazníkovi. Výpůjčka je typicky uzavřena bezúplatně, její doba je však omezena po dobu platnosti smlouvy o zpětném odkupu, za což Poskytovatel účtuje úplatu (viz níže). Je tedy zřejmé, že bezúplatně poskytnutá výpůjčka souvisí s ekonomickou činností Poskytovatele.

Ponecháním majetku ve faktické dispozici Zákazníka se předmětná transakce odlišuje od služeb poskytovaných například zastavárnami.

### **3) Zpětný odkup majetku Zákazníkem od Poskytovatele**

Zároveň s kupní smlouvou a smlouvou o výpůjčce je uzavřena také dohoda o budoucím zpětném odkupu majetku, která Zákazníkovi umožňuje zpětnou koupi majetku za stejnou cenu, za kterou byl majetek Zákazníkem odprodán, a to kdykoliv během trvání smlouvy o zpětném odkupu, která může být v praxi uzavírána jak na dobu určitou, tak i na dobu neurčitou.

Možnost odkupu je zpoplatněna – Zákazník se zavazuje platit pravidelný poplatek, například na měsíční bázi, po dobu trvání výpůjčky za právo zpětné koupě majetku

(Poplatek). Poplatek je nastaven tak, že průměrný zákazník si odkoupí majetek vždy od Poskytovatele zpět. Konkrétní detaily, jako např. načasování koupě, se ale v praxi mohou lišit.

V tomto příspěvku se dále nezabýváme situacemi, kdy jsou smluvní podmínky porušeny (například dojde k prodlení s úhradou Poplatku), a Zákazník o právo zpětného odkupu přichází (Poskytovatel si majetek ponechá/nabyde ho do své dispozice).

Jediným výnosem Poskytovatele je v tomto obchodním modelu Poplatek, který je formálně nastaven jako odměna za umožnění práva zpětného odkupu majetku Zákazníkovi.

Poplatek je nastaven tak, aby jediným ekonomicky racionálním postupem Zákazníka bylo zpětný odkup realizovat. Poplatek bývá různými Poskytovateli nastaven buďto procentuálním podílem z kupní ceny nebo fixní předem stanovenou částkou.

### 3.2 Držba majetku

Dohromady tedy dojde k uzavření tří různých smluvních vztahů, jejichž jediným účelem je z pohledu Zákazníka získání finančních prostředků. Majetek zůstává v nepřetržitém a trvalém užívání Zákazníka, který jej může kdykoli odkoupit zpět.

Poskytovatel fyzicky v žádném okamžiku nemá majetek pod svou výlučnou kontrolou a obdobně jako v situaci řešené v příspěvku č. 592/23.03.22 nenesou žádnou odpovědnost či rizika spojená s užíváním předmětu výpůjčky, jelikož je majetek ihned po koupi (ve stejný den) vypůjčen Zákazníkovi, který ho nepřetržitě a trvale užívá. Typickou povinností Zákazníka pak je se o majetek řádně starat, udržovat jej a zajistit jeho pojištění.

## 4. Právní předpisy

Předmětem DPH je dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku za úplatu uskutečněné osobou povinnou k dani, která jedná jako taková.

Dodáním zboží je dle § 13 odst. 1 ZDPH převod práva nakládat se zbožím jako vlastník. Dle dostupného výkladu pojem nakládat se zbožím jako vlastník neznamená převod vlastnického práva v právním slova smyslu. Dle závěru z Koordinačního výboru KDP a MF č. 71/31.08.05 platí, že za dodání zboží se nepovažuje zajišťovací převod vlastnického práva k věci, která je předmětem zajištění, pokud věc zůstává k dispozici dlužníkovi, který s ní nakládá.

ZDPH dále uvádí<sup>1</sup>, že za dodání zboží se považuje i přenechání zboží k užití na základě smlouvy, pokud je ujednáno a ke dni uzavření této smlouvy je zřejmé, že vlastnické právo k užívanému zboží bude za obvyklých okolností převedeno na jeho uživatele.

---

<sup>1</sup> § 13 odst. 3, písm. c) ZDPH

Poskytnutím služby se dle ZDPH<sup>2</sup> rozumí všechny činnosti, které nejsou dodáním zboží. Služby, které mají povahu finanční činnosti, jsou dle ZDPH<sup>3</sup> osvobozeny od daně bez nároku na odpočet daně. Mezi tyto služby patří i poskytování úvěrů a peněžních zápůjček<sup>4</sup> (finanční operace za účelem navýšení likvidních prostředků).

ZDPH dále specificky problematiku zpětného finančního leasingu a souvisejícího smluvního nastavení neupravuje. Tuto problematiku však řeší již zmíněné příspěvky uvedené výše a judikatura SDEU.

## 5. Relevantní judikatura

Podobnou situaci, jaká je řešena v rámci tohoto příspěvku, řešil SDEU v případě C-201/18 Mydibel, kde došel k závěru, že jak zřízení opčního práva ke koupi nemovitostí, tak jejich zpětný leasing představují pro účely DPH čistě finanční operace za účelem navýšení likvidních prostředků společnosti Mydibel. Dotčené nemovitosti zůstaly i po prodeji v její držbě, společnost je nepřetržitě a trvale užívala pro účely svých zdanitelných plnění. Zřízení opčního práva ke koupi nemovitostí bylo v daném případě neoddělitelné od leasingu nemovitostí. SDEU uzavřel, že všechny dotčené transakce (prodej, opce i zpětný leasing) představují z pohledu DPH pouze jedinou transakci, a to osvobozenou finanční službu. Ke stejnému závěru došlo i Generální finanční ředitelství v rámci příspěvku projednaného Koordinačním výborem KDPČR č. 592/23.03.22.

SDEU dále v rozsudku C-235/18 Vega International potvrzuje, že na posouzení plnění, konkrétně zda se jedná o finanční službu, nemá vliv, jak je dané plnění pojmenováno (ani že formálně transakce představuje nákup a prodej zboží), ale pro správné posouzení DPH režimu je důležitý účel posuzovaného plnění, s tím, že je vždy důležitá ekonomická podstata (povaha poskytované služby) a nikoliv právní nastavení mezi smluvními stranami (jedna vs několik smluv).

V dalším rozsudku SDEU C-89/23 Companhia União de Crédito Popular SA SDEU uvedl, že jiné formy protiplnění za poskytnutí úvěru nemohou bránit tomu, aby bylo plnění kvalifikováno jako poskytnutí úvěru, které je osvobozeno od daně bez nároku na odpočet DPH.

Z judikatury SDEU<sup>5</sup> dále vyplývá, že pro správné posouzení DPH režimu je nutné transakci zkoumat z pohledu průměrného spotřebitele.

## 6. Posouzení DPH režimu

Z výše uvedeného vyplývá, že v dané situaci je pro posouzení vzájemně propojených transakcí (několik smluv), jejichž účelem je navýšení likvidních prostředků Zákazníka, jakožto jediné finanční služby, třeba vzít v potaz následující skutečnosti:

---

<sup>2</sup> § 14 ZDPH

<sup>3</sup> § 54 ZDPH

<sup>4</sup> § 54 odst. 1 písm. c) ZDPH

<sup>5</sup> Rozsudek SDEU ve věci C-499/16, AZ

- Nepřetržitá držba majetku (sale and lease back) – majetek zůstává po prodeji v držbě Zákazníka po celou dobu trvání výpůjčky, který ho nepřetržitě a trvale užívá pro své účely. Poskytovatel má vlastnické právo k majetku pouze v právním slova smyslu, nepřechází na něj ale právo nakládat se zbožím jako vlastník, neboť nemůže svobodně užívat majetek ani nemůže svobodně rozhodnout o jeho prodeji<sup>6</sup>. Pokud Zákazník dodržuje sjednané podmínky, tak Poskytovatel musí strpět užívání Zákazníkem a umožnit převedení vlastnického práva zpět na Zákazníka. Nedochozí tak k dodání zboží dle ZDPH.
- Povaha a účel transakce – důležitá je pro správné posouzení DPH režimu ekonomická povaha transakce (primární cíl a účel pro Zákazníka – navýšení likvidních prostředků a záměr majetek odkoupit zpět).
- Propojenost smluv – zřízení práva ke koupi majetku je neoddelitelné od jeho pořízení a výpůjčky, smluvní vztahy jsou provázané natolik, že tvoří jediné plnění, jehož rozdělení by bylo umělé.
- Zpětný odkup – obchodní model je nastaven tak, aby byl majetek za obvyklých okolností po skončení doby výpůjčky zpětně odkoupen Zákazníkem, čemuž odpovídá i kupní cena, která je nastavena tak, aby byl Zákazník motivován si majetek pořídit zpět.
- Pohled průměrného zákazníka – transakci a výše uvedenou „obvyklost“ je potřeba zkoumat z pohledu průměrného zákazníka, není potřeba předem ověřovat záměr každého jednotlivého Zákazníka.
- Poplatek – po dobu trvání výpůjčky majetku hradí Zákazník Poskytovateli odměnu za možnost zpětného odkoupení majetku. Z DPH pohledu není rozhodné pro uplatnění správného DPH režimu jiné označení odměny než úrok.
- Počet smluv a provázanost smluv – není podstatné, zda je transakce smluvně nastavena v rámci jedné či více navzájem provázaných smluv.

Ve výše uvedené situaci uzavírá Zákazník s Poskytovatelem několik smluvních vztahů. Hlavním a v zásadě jediným cílem průměrného zákazníka je navýšení jeho likvidních prostředků. Vlastnické právo k majetku přechází na Poskytovatele primárně pro účely zajištění kreditního rizika, obdobně jako u zajišťovacích převodů vlastnického práva nebo zpětných leasingů.

Zákazník si po celou dobu zachovává kontrolu nad majetkem (zůstává v jeho držbě) a užívá ho nepřetržitě nadále jako vlastník (nedochází tak k dodání zboží dle ZDPH). Na základě výše uvedeného se domníváme, že se v dané situaci **jedná o jedinou službu, která představuje finanční činnost, která je dle § 54 odst. 1 písm. c) ZDPH osvobozena od DPH bez nároku na odpočet daně**, neboť hlavním a převažujícím účelem všech uzavřených smluv je z pohledu průměrného zákazníka získání finančních prostředků.

---

<sup>6</sup> Rozsudek SDEU ve věci C-414/17 AREX CZ

## 7. Nejednotný přístup v současnosti

Protože výše uvedený závěr (jediná služba osvobozená od DPH) není v ZDPH výslovně upraven a v praxi se proto může posuzování výše uvedeného obchodního modelu z pohledu DPH ze strany daňových subjektů i daňové správy v současné době lišit, navrhuje proto potvrdit, že u smluv uzavřených do dne zveřejnění příspěvku, bude akceptováno i uplatnění DPH u jednotlivých transakcí (nákup, poplatek, prodej) v rámci vzájemně propojených smluv, pokud posouzení DPH režimu na obou stranách je konzistentní a vedeno v dobré víře. Pokud by GFR tento dílčí závěr neakceptovalo, navrhuje alternativně potvrdit, že výše uvedené závěry mají být aplikovány od data zveřejnění příspěvku 592/23.03.2022 – Uplatňování daně z přidané hodnoty u vybraných transakcí finančního leasingu, tj. od 1. dubna 2022.

## 8. Návrh závěru

S ohledem na výše uvedenou analýzu navrhuje přijmout sjednocující výklad ve smyslu výše uvedeného, dle kterého nedochází v popsáném obchodním modelu z pohledu DPH k převodu práva nakládat s majetkem jako vlastník. Poplatek účtovaný za možnost využití práva zpětného odkupu má charakter úplaty za finanční služby osvobozené od DPH bez nároku na odpočet daně.

Výše uvedené závěry budou aplikovány od data zveřejněním tohoto příspěvku. Před jeho zveřejněním bude akceptován i odchylný přístup, pokud byl oběma smluvními stranami aplikován konzistentně a v dobré víře.

### **Vyjádření GFR:**

**Souhlas s posouzením DPH režimu uvedeným v bodě 6 příspěvku.**

**Z informací o smluvním nastavení posuzovaných transakcí, jejich ekonomické podstatě a vzájemné provázanosti, které předkladatelé v příspěvku uvádějí, vyplývá, že tyto transakce nelze kvalifikovat jako dodání zboží mezi Poskytovatelem a Zákazníkem.**

**Obdobně jako v rozhodnutí Soudního dvora EU ve věci C-201/18 Mydibel<sup>7</sup> dotčený majetek zůstává v držbě Zákazníka, který jej nepřetržitě a trvale užívá pro svoji ekonomickou činnost. Uzavřené smlouvy (kupní smlouva, smlouva o výpůjčce a dohoda o budoucím zpětném odkupu) jsou ekonomicky neoddělitelné a tvoří jeden celek. Předkladatelé dále uvádějí, že Poskytovatel nemůže na základě těchto smluv s majetkem volně nakládat, nemůže rozhodnout o jeho prodeji a při dodržení sjednaných podmínek musí umožnit převedení vlastnického práva k majetku zpět na Zákazníka. Práva převedená Zákazníkem na Poskytovatele vyplývající z kupní smlouvy snížené o nároky plynoucí ze smlouvy o výpůjčce a dohody o budoucím zpětném odkupu tedy neopravňují Poskytovatele nakládat s majetkem, který je předmětem uzavřených smluv, jako vlastník. Tomu odpovídá i cíl a smysl uvedeného smluvního nastavení, kterým je, jak předkladatelé uvádějí, navýšení likvidních prostředků Zákazníka.**

<sup>7</sup> Viz body 40 a 41 uvedeného rozhodnutí

Posuzované transakce proto tvoří jako celek **jediné plnění uskutečněné Poskytovatelem**. Ekonomickou podstatou tohoto plnění je dočasné poskytnutí finančních prostředků. Plnění má proto povahu **finanční služby osvobozené od DPH** podle § 54 odst. 1 písm. c) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

Z informací uvedených v předloženém příspěvku naopak nevyplývá, že by se posuzovaná situace v klíčových parametrech, které vedly Soudní dvůr EU k závěrům formulovaným v rozhodnutí ve věci C-201/18 Mydibel, věcně lišila.

Nejsou tedy dány ani důvody, pro které by na daný případ neměly dopadat závěry příspěvku č. 592/23.03.2022 – Uplatňování daně z přidané hodnoty u vybraných transakcí finančního leasingu projednávaného na jednání koordinačního výboru v březnu 2022.

Závěry ohledně daňového režimu posuzovaných transakcí by proto měly být aplikovány nejpozději od 1. dubna 2022, tedy od data zveřejnění zápisu z jednání koordinačního výboru, na kterém byl výše uvedený příspěvek projednáván.

Platnost závěrů uvedených v příspěvku č. 71/31.08.05 Zajišťovací převod práva při poskytnutí úvěru bankou, projednaného v říjnu 2005, tímto není dotčena.

Pro úplnost upozorňujeme, že vyjádření GFŘ k tomuto příspěvku nemá vliv na to, jak k obdobným transakcím přistupují jiné členské státy, a nemůže tedy sjednotit přístup k problematice napříč členskými státy.

# **ODLOŽENÝ PŘÍSPĚVEK**

## **Daň z příjmů**

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

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

#### **1. Cíl příspěvku**

Cílem tohoto příspěvku je pro právní jistotu poplatníků vyjasnit uplatnění osvobození od daně z příjmů u veřejně prospěšných poplatníků<sup>8</sup> („VPP“) podle § 19b zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů („ZDP“) na různé druhy bezúplatných příjmů poskytovanými ze strany svěřenských fondů. Závěry tohoto příspěvku lze vztáhnout na svěřenské fondy a rodinné fundace založené / zřízené dle českých zákonů a na srovnatelné zahraniční struktury (vše dále „SF“). Tento příspěvek se týká výlučně osvobození příjmů u VPP, nikoli u jiných poplatníků.

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

#### **2. Úvod a výchozí situace**

V celém příspěvku vycházíme z předpokladů, že

1. VPP je daňovým rezidentem České republiky;
2. příslušný VPP může mít „úzký“ základ daně z příjmů<sup>9</sup> nebo „široký“ základ daně z příjmů<sup>10</sup>;
3. v souladu se statutem (a případně s dalšími právními dokumenty) obmyšlenými / beneficiary SF mohou být také VPP;
4. v souladu se statutem (a případně s dalšími právními dokumenty) SF může poskytovat plnění obmyšleným / beneficiary SF VPP;
5. SF může s majetkem nakládat podle statutu (a dalších právních dokumentů) a generovat (účetní) zisk nebo ztrátu.

---

<sup>8</sup> § 17a ZDP.

<sup>9</sup> Předmětem daně těchto VPP nejsou příjmy (resp. výnosy), u kterých jsou náklady vyšší než příjmy (§ 18a odst. 1 písm. a) ZDP).

<sup>10</sup> Předmětem daně těchto VPP jsou všechny jejich příjmy (resp. výnosy) kromě příjmů z investičních dotací (§ 18a odst. 5 ZDP).

### 3. Otázky

Z výše uvedených důvodů vzniká následující dotaz:

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

### 4. Relevantní legislativa

Níže shrnujeme relevantní ustanovení ZDP

- „Od daně z příjmů právnických osob se osvobozuje bezúplatný příjem
  - o b) poplatníka, který je
    - 1. veřejně prospěšným poplatníkem se sídlem na území České republiky, pokud je nebo bude využit pro účely vymezené v § 15 odst. 1 nebo § 20 odst. 8 nebo jeho kapitálové dovybavení,
    - 2. veřejně prospěšným poplatníkem se sídlem na území jiného členského státu Evropské unie nebo státu tvořícího Evropský hospodářský prostor než České republiky, je-li jeho právní forma, předmět činnosti a způsob využití předmětu bezúplatného nabytí obdobný právní formě, předmětu činnosti a způsobu využití těch poplatníků, jejichž příjmy jsou osvobozeny podle bodu 1,
    - 3. územním samosprávným celkem nebo jím zřízenou příspěvkovou organizací, dobrovolným svazkem obcí, veřejnou výzkumnou institucí nebo veřejnou vysokou školou, mají-li sídlo na území České republiky,
    - 4. právnickou osobou se sídlem na území jiného členského státu Evropské unie nebo státu tvořícího Evropský hospodářský prostor než České republiky, je-li jeho právní forma a předmět činnosti obdobný právní formě a předmětu činnosti poplatníka uvedeného v bodě 3,<sup>11</sup>
- „Osvobození bezúplatných příjmů podle odstavce 2 písm. b) až d) se nepoužije, pokud ho veřejně prospěšný poplatník neuplatní. Rozhodnutí veřejně prospěšného poplatníka o uplatnění nebo neuplatnění osvobození bezúplatných příjmů nelze zpětně měnit.“<sup>12</sup>
- „Pro účely daní z příjmů platí, že při plnění ze svěřenského fondu se nejdříve plní ze zisku fondu a až poté z ostatního majetku fondu.“<sup>13</sup>
- „Pro účely daní z příjmů platí, že při plnění z rodinné fundace se nejdříve plní ze zisku fundace a až poté z ostatního majetku fundace.“<sup>14</sup>
- Při plnění ze SF tedy se nejdříve plní ze zisku SF a až poté z ostatního majetku SF, přičemž podle souhlasného stanoviska Generálního finančního ředitelství

<sup>11</sup> § 19b odst. 2 písm. b) ZDP.

<sup>12</sup> § 19b odst. 3 ZDP.

<sup>13</sup> § 21c odst. 1 ZDP.

<sup>14</sup> § 21c odst. 2 ZDP.

(„GFŘ“) může dojít k výplatě plnění ze zisku SF nejdříve v okamžiku, kdy SF vykáže v souladu s účetními předpisy zisk v řádné účetní závěrce. Pokud účetní zisk minulých let není evidován, není možno použít daňovou fikci § 21c ZDP (není splněna podmínka pro její použití) a pro účely ZDP je plněno z ostatního majetku SF<sup>15</sup>.

## 5. Rozbor situace

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

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

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

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

S účinky od 1. 1. 2014 byl zrušen zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, a předměty těchto tří daní byly začleněny (resp. implementovány) do rámce daně z příjmů. V této souvislosti byl do ZDP implementován nový pojem – „*bezúplatný příjem*“. „*Bezúplatný příjem*“ ze své podstaty znamená všechna plnění (peněžní i nepeněžní) bez jakékoli úplaty. „*Úplatou*“ se obecně rozumí jakékoli přímé a adekvátní protiplnění za příslušné právní jednání. Pojem „*bezúplatný příjem*“ tedy zahrnuje např. příjem z titulu darování, příjem z titulu dědění, příjem z titulu plnění ze SF<sup>16</sup>, příjem z titulu majetkového práva<sup>17</sup> a příjem z titulu majetkového prospěchu<sup>18</sup> bez ohledu na skutečnost, zda je takový bezúplatný

<sup>15</sup> Závěr koordinačního výboru č. 572/ 24.03.21 Bezúplatné vydání majetku z rodinné fundace a svěřenského fondu („*KOOV*“).

<sup>16</sup> Bez ohledu na rozdělení pro daňové účely na (i) plnění ze zisku SF; a (ii) plnění z (ostatního) majetku SF.

<sup>17</sup> Např. věcné břemeno (§ 1257 a násl. zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník („*NOZ*“)); právo stavby (§ 1240 a násl. *NOZ*) nebo výměnek (§ 2707 a násl. *NOZ*).

<sup>18</sup> Vzniká (i) na základě právního jednání, kterým současně (ii) příslušný poplatník získá majetkovou výhodu tak, že se jeho majetek zvýší nebo zůstane stejný, neboť ušetří (nemusí zaplatit). Stále existuje ustálená judikatura, podle které: „... *příjem podléhající dani z příjmů fyzických osob podle zákona o daních z příjmů je zvýšení majetku daňového poplatníka, přičemž se musí jednat o příjem skutečný, a nikoliv jen zdánlivý. To znamená, že se zvýšení majetku musí v právní sféře daňového poplatníka reálně projevit, a to tak, aby bylo pro poplatníka skutečně využitelné. Nejvyšší správní soud dodává, že uvedená zásada vyplývá z povahy a podstaty daně z příjmů a není odvozena od subjektu, který uvedené příjmy má. Nevztahuje se proto pouze na příjmy fyzických osob, nýbrž i na příjmy osob právnických* (např. rozsudky

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

Veškerá plnění ze SF jsou ze své podstaty bezúplatná i podle názoru GFR<sup>19</sup>, stejně jako darování. Výše uvedené platí na všechna bezúplatná plnění ze SF, tedy bez ohledu na skutečnost, zda SF eviduje či neeviduje (účetní) zisk a bez ohledu na skutečnost, že na základě daňové fikce přednosti plnění ze zisku SF před plněním z (ostatního) majetku SF<sup>20</sup> se pro účely daní z příjmů při plnění ze SF nejdříve plní ze zisku SF a až poté z ostatního majetku SF.

Navíc kromě výše uvedeného, daňová fikce o „*přednostním plnění ze zisku SF*“<sup>21</sup> v obecné rovině pouze znamená, že část bezúplatného plnění z majetku SF obmyšleným (v právním slova smyslu) představuje v rozsahu (účetního) zisku SF daňovou fikci příjmu (resp. výnosu), který je předmětem daně podle § 18 ZDP. Příjmy, které jsou předmětem daně, jsou zdanitelné pouze v případě, kdy (i) jsou předmětem daně; a zároveň (ii) nejsou osvobozeny od DPPO. Příjmy na základě daňové fikce o „*přednostním plnění ze zisku SF*“ jsou tedy ze své podstaty obecně zdanitelné (prostřednictvím srážky u plátce daně) pouze v případě, kdy tyto příjmy (i) jsou předmětem daně; a současně (ii) nejsou osvobozeny od DPPO. Jsou tedy zdanitelné pouze v případě, kdy ZDP pro tato plnění neurčí výjimku ze zdanění.

Pokud VPP v obecné rovině naplní výše uvedené podmínky pro

- (i) vyjmutí bezúplatného příjmu z předmětu daně (pro VPP s „úzkým“ základem daně)<sup>22</sup>; nebo
- (ii) osvobození bezúplatného příjmu od DPPO<sup>23</sup>;

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

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

---

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

<sup>19</sup> Např. viz závěr KOOV, kde GFR uvádí: „...*Protože vydání majetku ze svěřenského fondu považujeme za bezúplatný nepeněžní příjem, jsme výše uvedeného názoru.*“

<sup>20</sup> § 21c odst. 1 a 2 ZDP.

<sup>21</sup> § 21c odst. 1 a 2 ZDP.

<sup>22</sup> § 18a odst. 1 písm. a) ZDP. Tj. situace, kdy VPP realizuje příjmy (resp. výnosy) z nepodnikatelské činnosti za podmínky, že výdaje (náklady) vynaložené podle tohoto zákona v souvislosti s prováděním této činnosti jsou vyšší.

<sup>23</sup> § 19b ZDP.

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

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

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

**Na základě výše uvedeného lze tedy shrnout, že**

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

Pro větší přehlednost níže uvádíme krátký modelový příklad

- V průběhu roku 2021 fyzická osoba bezúplatně zvýšila majetek SF o peněžní prostředky ve výši 500 tis. Kč. Aby nedošlo ke znehodnocení peněžních prostředků, svěřenský správce je deponoval na spořicí účet s úročením 3 % p.a. Hlavním účelem SF je podpora spolku pro ochranu zatoulaných koček. V souladu se statutem SF pouze drží a zhodnocuje peněžní prostředky, nicméně jiným způsobem s nimi nenakládá. SF ani nedisponuje jiným majetkem a ani se v průběhu roku 2021-2022 nestaly jiné skutečnosti. Po zhodnocení peněžních prostředků SF eviduje k 31. 12. 2022 (účetní) zisk<sup>24</sup> ve výši 25 tis. Kč.
- Svěřenský správce v souladu se statutem SF má záměr v červenci 2023 poslat peněžní prostředky spolku pro ochranu zatoulaných koček ve výši 50 tis. Kč na základě smlouvy o plnění ze SF spolku jako obmyšlenému.
- V případě plnění z majetku SF obmyšlenému SF ve formě peněžních prostředků jsou u spolku (jako VPP) naplněny veškeré podmínky pro osvobození příjmu (resp. výnosu) od DPPO bez ohledu na výši (účetního) zisku evidovaného u SF v okamžiku plnění. SF tedy vyplatí spolku plnou částku ve výši 50 tis. Kč bez jakékoli srážky.
- Na modelovém příkladu je zřejmé, že navrhovaný princip zdanění je také v souladu s obecným principem daňové neutrality předvídaným zákonodárci, kdy má být zachován princip darování v linii dárce – obmyšlený. Pokud by fyzická osoba alternativně poskytla peněžní prostředky napřímo spolku, zdanila by příjem z úroku daní z příjmů a spolek by měl darované peněžní prostředky osvobozené od daně z příjmů (při splnění ostatních podmínek).

## 6. Závěr

Z výše uvedeného vyplývá:

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

## 7. Návrh na opatření

Po projednání v Koordinačním výboru vhodným způsobem publikovat.

---

<sup>24</sup> Nerozdělený zisk minulých let a výsledek hospodaření za rok 2022 po zdanění.

# **ODLOŽENÝ PŘÍSPĚVEK**

## **Daň z příjmů**

### **624/30.04.25 Rozdělení vyčleněním obchodního závodu a obchodního podílu z hlediska ZDP**

Předkládají: JUDr. Jana Fuksová, LL.M., daňový poradce, č. osv. 5029  
Ing. Bc. Jiří Nesrovnal, daňový poradce, č. osv. 1757  
Mgr. Ing. Petr Toman, daňový poradce, č. osv. 3466

#### **1. Popis problematiky**

Zákonem č. 162/2024 Sb. byl do zákona č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev (dále jen „ZP“) doplněn do českého právního řádu nový typ přeměny, a to **rozdělení vyčleněním**.

To spočívá ve vyčlenění části jmění rozdělované společnosti a jeho přechodu na jednu či více nově vznikajících nebo existujících nástupnických společností podle projektu vyčlenění, přičemž rozdělovaná společnost v tomto modelu nezaniká a stává se společníkem příslušné nástupnické společnosti (viz § 243 odst. 1 písm. c) ZP). Zásadní rozdíl mezi nově zavedeným rozdělením vyčleněním a „klasickým“ rozdělením odštěpením, spočívá v tom, že při vyčlenění rozdělovaná společnost nabývá podíl na nástupnické společnosti; oproti tomu při rozdělení odštěpením podíl na nástupnické společnosti zásadně nabývají společníci rozdělované společnosti. Zjednodušeně lze říci, že z hlediska své ekonomické podstaty má rozdělení vyčleněním v zásadě charakter vkladu části jmění s rozhodným dnem a ostatními pravidly a podmínkami pro přeměnu. Skutečnost, že ekonomicky má vyčlenění charakter vkladu, zmiňuje rovněž důvodová zpráva.<sup>25</sup> Novela zavádějící rozdělení vyčleněním neobsahuje žádnou změnu v oblasti daně z příjmů reflektující tuto novou formu přeměny.

Z tohoto hlediska je otázkou,

- podle jakých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“) implementujících směrnici Rady 2009/133/ES ze dne 19. října 2009 o společném systému zdanění při fúzích, rozděleních, částečných rozděleních, převodech aktiv a výměně akcií týkajících se společností z různých členských států a při přemístění sídla evropské společnosti nebo evropské družstevní společnosti mezi členskými státy (kodifikované znění), ve znění směrnice Rady 2013/13/EU (dále jen „směrnice“) tj. § 23a až § 23d ZDP se bude v těchto případech postupovat; a

<sup>25</sup> Viz např. důvodová zpráva k bodu 154 novely: Vyčlenění sloučením umožní společnostem vložit část jmění identifikovanou projektem přeměny do jiné společnosti (společností) výměnou za podíly v ní (nich).

- jakým způsobem v těchto případech stanovit (daňovou) nabývací cenu. Předmětem tohoto příspěvku je stanovení (daňové) nabývací ceny pouze v případě českých daňových rezidentů.

## **2. Systém zdanění při rozdělení vyčleněním**

### **2.1. Vyčlenění obecně**

Z hlediska obecné formulace rozdělení obchodních korporací nový typ přeměny – rozdělení vyčleněním - definici v § 23c odst. 2 ZDP zřejmě nenaplní, neboť při vyčlenění společníci rozdělované obchodní korporace nenabudou podíl v rozdělované obchodní korporaci (nýbrž tento podíl nabude přímo rozdělovaná obchodní korporace).

Vyčlenění se však bude považovat za rozdělení obchodní korporace dle § 23c odst. 3 ZDP, jelikož představuje přeměnu obchodní korporace podle zvláštního právního předpisu (rozdělení dle právního předpisu upravujícího přeměny obchodních společností a družstev).

Obdobné bylo již v minulosti řešeno v rámci závěru koordinačního výboru č. 137/06.09.06 - *Daňové dopady u rozdělení odštěpením* v případě tehdejšího zavedení nové formy přeměny rozdělení odštěpením. Domníváme se, že v případě rozdělení vyčleněním se jedná o obdobný případ jako v případě odštěpení a mělo by se postupovat obdobným způsobem.

Z tohoto hlediska tedy obecně bude v případě rozdělení vyčleněním postupováno dle § 23c ZDP.

### **2.2. Zvláštní případy vyčlenění – vyčlenění obchodního závodu a vyčlenění podílu**

V případě, kdy dojde k vyčlenění obchodního závodu (nebo jeho části) (dále jen „obchodní závod“), případně podílu, bude dle našeho názoru zároveň naplněna definice převodu obchodního závodu dle § 23a odst. 1 ZDP, respektive výměny podílů dle § 23b odst. 1 ZDP. Z tohoto hlediska je nutné zdůraznit, že obě předmětné operace (převod obchodního podílu dle § 23a odst. 1 ZDP a výměna podílů dle § 23b odst. 1 ZDP) jsou v souladu se směrnicí definovány obecně (z hlediska jejich charakteristik a výsledného stavu, bez ohledu na právní formu, jakou jsou realizovány). Pro tyto účely tedy není relevantní právní forma realizované operace, nýbrž naplnění ekonomické podstaty transakce a dosažení ekonomického výsledku tak, jak je uveden v příslušných ustanoveních. I ze samotné směrnice vyplývá, že není rozhodující a relevantní, jakými právními operacemi je dosaženo výsledku, který je uveden v předmětných definicích daných transakcí pro účely směrnice, resp. ZDP a jak jsou tyto operace v právu nazývány.

Z tohoto hlediska se domníváme, že vyčlenění obchodního závodu (tj. v situaci, kdy se vyčleňovaný soubor majetku kvalifikuje je jako obchodní závod) naplní definici převodu obchodního závodu dle § 23a odst. 1 ZDP:

*„Převodem obchodního závodu na obchodní korporaci se pro účely tohoto zákona rozumí postup, při kterém obchodní korporace převádí bez toho, aby zanikla (dále jen „převádějící obchodní korporace“), obchodní závod na jinou obchodní korporaci (dále jen „přijímající obchodní korporace“) tak, že za převedený obchodní závod získá*

*převádějící obchodní korporace podíl v přijímající obchodní korporaci nebo se zvýší její vklad do základního kapitálu přijímající obchodní korporace...“.*

V případě rozdělení vyčleněním z hlediska ekonomické podstaty dané operace dochází k převodu (dle našeho názoru není relevantní právní debata k otázce, zda a případně, u kterých typů přeměn dochází z právního pohledu k převodu či přechodu majetku a dluhů) obchodního závodu bez tohoto, že by společnost, ze které se obchodní závod vyčleňuje, zanikla, a zároveň tato společnost získá podíl na společnosti, do které se obchodní závod vyčleňuje.

Obdobně se domníváme, že v případě vyčlenění kvalifikujícího se podílu (tj. vyčleňovaný podíl představuje více jak 50 % všech hlasovacích práv) naplní definici výměny podílů dle § 23b odst. 1 ZDP:

*„Výměnou podílů se pro účely tohoto zákona rozumí postup, při kterém jedna obchodní korporace (dále jen „nabývajcí obchodní korporace“) získá podíl v jiné obchodní korporaci (dále jen „nabytá obchodní korporace“) v rozsahu, který představuje většinu hlasovacích práv nabyté obchodní korporace, a to tak, že poskytne společníkům nabyté obchodní korporace za podíl v nabyté obchodní korporaci podíl v nabývajcí obchodní korporaci s případným doplatkem na dorovnání. Většinou hlasovacích práv se rozumí více než 50 % všech hlasovacích práv. Nabytí podílu v nabyté obchodní korporaci provedené nabývajcí obchodní korporací prostřednictvím obchodníka s cennými papíry nebo osoby s obdobným postavením v zahraničí se posuzuje jako jedna transakce, a to za předpokladu, že se uskuteční v rámci šestiměsíčního období.“*

V případě vyčlenění podílu získá společnost, do které je podíl vyčleněn více jak 50 % všech hlasovacích práv na společnosti, jejíž podíl je vyčleněn, a za to je poskytnut společníkovi (v daném případě společnosti, která podíl vyčleňuje) podíl na základním kapitálu v nabývajcí obchodní korporaci, tj. v daném případě ve společnosti, do které se obchodní podíl vyčleňuje.

Z dané právní úpravy nelze jednoznačně dovodit, které ustanovení z § 23a až § 23c ZDP je vůči sobě v postavení speciální právní úpravy (tj. zda je § 23a ZDP speciální právní úpravou vůči § 23c ZDP či naopak, resp. § 23b ZDP vůči § 23c ZDP). Z pořadí jednotlivých ustanovení v zákoně lze systematickým výkladem dovozovat, že se nejprve posuzuje, zda daná operace splní definici převodu obchodního závodu dle § 23a odst. 1 ZDP (pokud ano, pak se postupuje dle tohoto ustanovení), následně se obdobně posuzuje, zda je splněna definice výměny podílu dle § 23b odst. 2 ZDP. Teprve u operací, které nejsou převodem obchodního závodu podle § 23a ZDP, ani výměnou podílů podle § 23b ZDP, se posuzuje, zde naplňují definici fúze a rozdělení dle § 23c odst. 1, resp. 3 ZDP. Závěr o specialitě ustanovení § 23a ZDP, resp. § 23b ZDP vůči § 23c ZDP podporuje rovněž skutečnost, že se jedná o specifické případy vyčlenění, kdy je vyčleňován určitý druh majetku (obchodní závod či obchodní podíl), oproti ostatním případům vyčlenění, na které bude dopadat úprava § 23c ZDP.

### Závěr

S ohledem na výše uvedené navrhuje přijmout a standardním způsobem publikovat níže uvedené závěry:

2.1. V případě, kdy bude docházet k rozdělení vyčleněním části jmění rozdělované společnosti, kterou představuje obchodní závod, může poplatník postupovat dle § 23a ZDP.

2.2. V případě, kdy bude docházet k rozdělení vyčleněním části jmění rozdělované společnosti, kterou představuje podíl, může poplatník postupovat dle § 23b ZDP.

2.3. Pokud nepůjde o vyčlenění části jmění rozdělované společnosti, kterou představuje obchodní závod či podíl, poplatník bude při vyčlenění postupovat dle § 23c ZDP.

### **3. Stanovení (daňové) nabývací ceny podílu nabytého za vyčleněný majetek**

S výše uvedeným souvisí další problematika, a to otázka stanovení (daňové) nabývací ceny podílu u rozdělované společnosti na nástupnické společnosti. Dle našeho názoru bude určení (daňové) nabývací ceny záviset na skutečnosti, podle jakého ustanovení ZDP, tj. § 23a až § 23c, bude rozdělovaná společnost postupovat při vyčlenění části svého jmění.

To znamená, že v případě, kdy bude docházet k rozdělení vyčleněním části jmění rozdělované společnosti, kterou představuje obchodní závod, a rozdělovaná společnost bude postupovat dle § 23a ZDP, bude u ní (daňová) nabývací cena podílu v přijímající společnosti stanovena dle § 23a odst. 2 ZDP, tj. jako cena převedeného obchodního závodu, jak byl oceněn pro nepeněžitý vklad podle zvláštního právního předpisu, v ostatních případech cena určená podle právního předpisu upravujícího oceňování majetku. V případě vyčlenění obchodního závodu tedy bude (daňovou) nabývací cenou společnosti, ze které je obchodní závod vyčleněn, na společnost, do které je závod vyčleněn, hodnota vyčleňovaného obchodního závodu dle znaleckého posudku (pokud bude docházet pro účely vyčlenění k ocenění obchodního závodu, půjde o znalecký posudek pro účely rozdělení vyčleněním). Skutečnost, že v případě postupu podle § 23a ZDP se (daňová) nabývací cena stanoví dle § 23a odst. 2 ZDP a nikoliv podle § 24 odst. 7 ZDP vyplývá již z příspěvku koordinačního výboru č. 180/27.06.07 - *Převod podniku nebo jeho samostatné části na společnost*.

Pokud bude rozdělovaná společnost postupovat při vyčlenění části svého jmění, kterou představuje podíl, podle § 23b ZDP, bude (daňovou) nabývací cenou jejího podílu v nabývací společnosti dle § 23b odst. 3 ZDP hodnota, jakou měl podíl v nabyté společnosti pro účely ZDP v době výměny, tj. hodnota vyčleňovaného podílu v době vyčlenění.

V situaci, kdy bude rozdělovaná společnost při vyčlenění části svého jmění postupovat dle § 23c ZDP se pro stanovení (daňové) nabývací ceny podílu na nástupnické společnosti u rozdělované společnosti speciální právní úprava uvedená v § 23c odst. 6 ZDP nepoužije, protože se na tuto situaci nevztahuje. Bude tedy nutné aplikovat příslušný bod obecného ustanovení týkajícího se určení (daňové) nabývací ceny, tj. §

24 odst. 7 písm. b) bod 2. ZDP, a tedy (daňovou) nabývací cenu podílu stanovit ve výši (daňové) zůstatkové ceny vyčleněného hmotného majetku a účetní hodnoty ostatního vyčleněného majetku.

### Závěr

S ohledem na výše uvedené navrhuje přijmout a standardním způsobem publikovat níže uvedené závěry:

3.1. V případě vyčlenění bude (daňová) nabývací cena podílu u rozdělované společnosti na nástupnické společnosti určena podle příslušného ustanovení § 23a nebo § 23b ZDP, podle kterého bude rozdělovaná společnost postupovat při vyčlenění části svého jmění.

3.2. V případě, kdy bude rozdělovaná společnost postupovat podle § 23c ZDP, bude (daňová) nabývací cena jejího podílu v nástupnické společnosti určena dle § 24 odst. 7 bod 2. ZDP.

# **ODLOŽENÝ PŘÍSPĚVEK**

## **Daň z příjmů**

### **625/30.04.25 Osvobození příjmů z úplatného převodu kryptoaktiv**

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

#### **1. Úvod**

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

Text schválené novely zní následovně:

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

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

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

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

V § 4 odstavec 3 zní:

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

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

## **2. Popis problémů**

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

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

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

#### **2.1.1. Závěr**

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

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

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

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

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

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

## **2.2. Časový dopad nové právní úpravy**

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

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

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

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

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

### **2.2.1. Závěr**

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

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

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

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

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

#### **Příklad č. 1:**

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

#### **Příklad č. 2:**

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

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

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

### **2.3. Sloučení nebo splnutí kryptoaktiva**

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

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

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

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

### **Příklad č. 1**

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

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

#### **2.3.1. Závěr**

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

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

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

#### **2.4. Výměna kryptoaktiva jeho vydavatelem za jiné kryptoaktivum**

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

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

#### 2.4.1. Závěr

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

# **ODLOŽENÝ PŘÍSPĚVEK**

## **Daň z příjmů**

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

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

#### **Úvod**

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

#### **Popis problému**

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

Hlavním problémem u srovnatelnosti<sup>26</sup>:

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

#### **Cíle příspěvku**

Cíli příspěvku jsou:

1. Revidovat šest kritérií pro srovnatelnost zahraničních SF se SF zřízeným podle OZ.
2. Stanovit podmínky srovnatelnosti zahraničních SF a fundací se SF a rodinnými fundacemi zřízenými podle českého práva, které budou respektovat

---

<sup>26</sup> Viz důvodová zpráva k zákonnému opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí (dále jen "zákonné opatření") bod 3:

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

...

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

## Zdůvodnění

Z obecných principů výkladu právních předpisů vyplývá, že ustanovení ZDP týkající se svěřenských fondů a rodinných fondací se vztahují i na zahraniční jednotky obdobného charakteru. Toto je potvrzeno i v důvodové zprávě k příslušné novele ZDP<sup>27</sup>.

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

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

Principu jednoty právního řádu a rovného zacházení vyplývá i ze zásad dle zákona č. 37/2021 Sb., o evidenci skutečných majitelů (dále jen „ZESM“)<sup>28</sup>.

---

<sup>27</sup> Viz důvodová zpráva k zákonnému opatření: „... záměrně použitý pojem „svěřenský fond“ podle koncepce uplatňované v daňových zákonech nezahrnuje pouze svěřenský fond podle nového občanského zákoníku, ale i zahraniční instituty daného typu (např. trusty v zemích common law). Podle zmíněné koncepce platí, že hovoří-li ustanovení daňového zákona o konkrétním institutu, vztahuje se i na zahraniční instituty obdobného charakteru. V opačném případě, má-li se dané ustanovení týkat pouze institutu českého práva, použije se dovětek odkazující na příslušný zákon, kterým je daný institut upraven, např. „svěřenský fond podle občanského zákoníku“. Bez této koncepce by ve všech případech, nejen u svěřenských fondů, musela většina ustanovení daňových předpisů výslovně zmiňovat i instituty zahraničního práva, což by vedlo ke značnému prodloužení textu právního předpisu a tím i k jeho nesrozumitelnosti. I úplatné vyčlenění nebo nabytí nemovité věci do zahraničního institutu, např. trustu, bude tedy předmětem daně, a to nezávisle na tom, zda majetek v tomto institutu je či není podle příslušné zahraniční právní úpravy předmětem vlastnictví. Bude-li majetek v tomto zahraničním institutu, např. trustu, ve vlastnictví tohoto institutu, bude takový institut poplatníkem na základě ustanovení § 1 odst. 1. Půjde-li o zahraniční institut např. trust, obdobný svěřenskému fondu podle občanského zákoníku, tj. o oddělené a nezávislé vlastnictví obdobně jako je tomu u svěřenského fondu podle § 1448 nového občanského zákoníku, bude takový institut poplatníkem na základě ustanovení § 1 odst. 2.“

<sup>28</sup> Viz KV 588/24.11.21: „...Ustanovení § 2 ZESM vymezuje pojem právní uspořádání jako svěřenský fond nebo zahraniční svěřenský fond. Zahraničním svěřenským fondem se rozumí svěřenský fond nebo jemu strukturou nebo funkcemi podobné zařízení řídicí se právem jiného státu. ZESM těmto jednotkám ukládá stejné povinnosti, a to v rozsahu, v jakém spadají do působnosti českého právního řádu. Podle Důvodové zprávy k § 2 ZESM. bude „vždy klíčové, aby si příslušný svěřenský správce (respektive osoba ve funkci obdobné svěřenskému správci) vyhodnotil, zda spravuje uspořádání, které lze funkčně či strukturálně (organizačně) připodobnit svěřenskému fondu“. Podobností struktury zahraničního uspořádání se svěřenským fondem se rozumí organizace správy, povaha spravovaného majetku a práva a povinnosti osob zapojených v rámci právního uspořádání. Dále z důvodové

## Fundace

S ohledem na různorodost zahraničních fundačních uspořádání<sup>29</sup> je nutné definovat obecně znaky fundačních struktur takto:

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

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

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

## Svěřenské fondy

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

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

*Trust má následující znaky:*

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

---

*zprávy vyplývá, že vzhledem k tomu, že česká právní úprava účely a cíle svěřenského fondu neomezuje, bude třeba vycházet z (formálního) posouzení, jak dané právní upořádání funguje a co se jeho zřízením sleduje.“*

<sup>29</sup> V řadě zemí kontinentální Evropy má pojem fundace význam mnohem širší, než jak jej chápe nový občanský zákoník, neboť jsou jím označovány i jiné útvary, které mají také majetkový základ a vymezený účel (tzv. nesamostatné nadace). Zákon jim však právní osobnost nepřiznává. Obě tyto formy (s právní osobností i bez ní) jsou v takovém případě mnohdy nazývány „nadacemi“. Příkladem může být německý přístup, kde jsou „nadace“ chápány v tomto širším – *funkcionálním pojetí*, jako „majetek, který byl zakladatelem na základě jeho svobodného a konečného projevu vůle převeden na jinou osobu (správce), aby jej tato dlouhodobě spravovala k naplňování účelu zakladatelem určeného, jako „Sondervermögen“ – *zvláštní osamostatněný majetek, oddělený od ostatního majetku správce (viz Hütemann, R., Rawert, P. Kommentar zum Art. 80–89 BGB. In: J. von Staudingers Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch mit Einföhrungsgesetz und Nebengesetzen. Erstes Buch. Allgemeiner Teil. § 80–89 BGB (Stiftungsrecht). Berlin : Sellier - de Gruyter, 2010, s. 19).*

## Návrh řešení

Navrhuji, aby

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

## **ODLOŽENÝ PŘÍSPĚVEK**

### **Daň z příjmů**

#### **629/18.06.25 Sociální výpomoc pozůstalým po zemřelém zaměstnanci**

Předkládají: Ing. Ivana Stibůrková, daňový poradce, č. osv. 3914  
Ing. Marie Smékalová, daňový poradce, č. osv. 5796

Účelem tohoto příspěvku je vyjasnění daňového režimu nárokového plnění ve formě sociální výpomoci poskytnuté zaměstnavatelem zemřelého zaměstnance (dále jen „zaměstnanec“) jeho pozůstalým, a to i v návaznosti na zrušení ustanovení § 4 odst. 1 písm. k) bodu 4 zákona 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“), které platilo do konce roku 2023. Podle tohoto ustanovení byl od daně z příjmů fyzických osob osvobozen příjem v podobě nepeněžního plnění nebo sociální výpomoci poskytované zaměstnavatelem z fondu kulturních a sociálních potřeb nejbližším pozůstalým nebo sociální výpomoci nejbližším pozůstalým za obdobných podmínek jako u zaměstnavatele, u kterého se tento fond nezřizuje.

Poskytování sociální výpomoci, ať už peněžní či nepeněžní, pozůstalým po zaměstnanci je často využíváno např. výrobními podniky, zejména u rizikových pracovních pozic, ale i jiní zaměstnavatelé je poskytují např. v případě úmrtí dlouholetých zaměstnanců nebo zaměstnanců zemřelých v důsledku nemoci nebo nehod. Často jde o situace, kdy se úmrtí týká hlavního živitele nebo spoluživitele rodiny. Úmrtí zaměstnance a následný výpadek jeho příjmu tak má na sociální situaci rodiny nezanedbatelný negativní dopad.

V návaznosti na zrušení vyhlášky o FKSP a novele zákona o daních z příjmů účinné od 1. ledna 2024 vyvstává v případě sociální výpomoci pozůstalým otázka jejího daňového režimu, a to jak na straně příjemců této výpomoci, tj. pozůstalých, tak i na straně jejího poskytovatele, tj. zaměstnavatele zemřelého zaměstnance.

#### **1. Daň z příjmů fyzických osob**

Důvodová zpráva k novele ZDP obsažené v rámci zákona č. 349/2023 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s konsolidací veřejných rozpočtů („Důvodová zpráva“), již došlo ke zrušení výše zmiňovaného osvobození sociální výpomoci poskytnuté pozůstalým po zaměstnanci stanovení v § 4 odst. 1 písm. k) bod 4 ZDP ve znění platném do 31. prosince 2023, uvádí, že

*„V návaznosti na navrhované zrušení ustanovení § 6 odst. 9 písm. m) zákona o daních z příjmů (dosavadní ustanovení § 6 odst. 9 písm. o)), podle kterého je osvobozen příjem zaměstnance poskytnutý zaměstnavatelem jako sociální výpomoc do výše 500 000 Kč, se navrhuje zrušení souvisejícího ustanovení § 4 odst. 1 písm. j) bodu 4 zákona o daních z příjmů (dosavadní § 4 odst. 1 písm. k) bod 4), na základě něhož je osvobozen příjem v podobě nepeněžního plnění nebo sociální výpomoci poskytnutý zaměstnavatelem nejbližším pozůstalým zaměstnance za podmínek stanovených vyhláškou o FKSP, jejíž zrušení se rovněž očekává. Tento příjem bude i nadále od daně z příjmů osvobozen podle § 10 odst. 3 písm. c) bodu 5 zákona o daních z příjmů, pokud v úhrnu od téhož poplatníka ve zdaňovacím období nepřesáhne částku 50 000 Kč. Již podle současné vyhlášky o FKSP bylo tento příjem možné poskytovat jen do výše 30 000 Kč“.*

Důvodová zpráva v tomto případě tedy odkazuje na možnost využití osvobození sociální výpomoci pozůstalým s tím, že se u nich jedná o bezúplatný příjem nabytý příležitostně, který je možné osvobodit od daně z příjmů fyzických osob podle § 10 odst. 3 písm. c) ZDP, pokud jejich úhrn od téhož poplatníka ve zdaňovacím období nepřevyšuje částku 50 000 Kč. Důvodová zpráva specificky neuvádí možnost posoudit sociální výpomoc nejbližším pozůstalým po zaměstnanci jako jejich bezúplatný příjem poskytnutý na humanitární nebo charitativní účel, který je podle § 4a písm. k) ZDP osvobozen bez omezení jeho výši od daně z příjmů fyzických osob.

Vymezení pojmu charitativní a humanitární účel bylo projednáváno již v rámci KOOV 595/18.05.22.

Humanitární účel byl podpůrně vymezen jako *souhrn činností, jejichž cílem je zamezit ztrátám na životech a újmě na zdraví, zmírnit utrpení a obnovit základní životní podmínky lidí po vzniku mimořádných událostí, jakož i zmírňovat dlouhodobě trvající následky mimořádných událostí a předcházet jejich vzniku a negativním následkům.*

Charitou se v obecném významu má rozumět *dobrovolná a dobročinná činnost na pomoc skupinám lidí, kteří se ocitli v sociální, zdravotní nebo jiné nouzi, tj. lidem ohroženým v důsledku stáří, opuštění, nemoci, zranění, vyhnání z vlasti a podobně.*

Kromě výše zmíněného také uvádíme textaci zrušené Vyhlášky ministerstva financí č. 114/2002 Sb., o fondu kulturních a sociálních potřeb, dle které se sociální výpomoc mohla poskytnout zaměstnancům nebo jejich nejbližším pozůstalým, a to *v mimořádně závažných případech a při řešení tíživých nebo neočekávaných sociálních situací, ...*, kterou smrt v rodině bezpochyby je.

Domníváme se, že sociální výpomoc poskytnutá nejbližším pozůstalým je plněním poskytnutým na charitativní (případně i humanitární) účel, protože představuje pomoc lidem, kteří se v důsledku smrti svého výdělečně činného příbuzného (v řadě případů doslova živitele rodiny) ocitli v sociální nouzi. Tuto sociální výpomoc by tedy mělo být osvobodit na straně jejich příjemců podle ustanovení § 4a písm. k) ZDP od daně z příjmů fyzických osob, a to bez ohledu na její výši. Jedině v případě, kdy by u příjemců sociální výpomoci (tj. nejbližších pozůstalých zaměstnance) nebyla podmínka humanitárního nebo charitativního účelu jednoznačně splněna, pak by tato sociální výpomoc představovala příjem pozůstalých, který by byl podle § 10 ZDP předmětem daně z příjmů fyzických osob, ale který by bylo od této daně možné osvobodit, pokud by byly splněny podmínky stanovené v § 10 odst. 3 písm. c) ZDP.

### **Návrh řešení:**

Sociální výpomoc poskytnutá zaměstnavatelem nejbližším pozůstalým po zaměstnanci, a to jak formou nepeněžního plnění, tak i formou finanční výpomoci, je možné považovat za plnění poskytnuté na charitativní účel, kterým je pomoc při řešení neočekávané sociální nouze způsobené úmrtím výdělečného člena rodiny, a jako takový jej lze plně osvobodit od daně z příjmů fyzických osob v souladu s § 4a písm. k) ZDP. V případě, že by tato sociální výpomoc překročila u jednoho nejbližšího příbuzného částku 5 mil. Kč, podléhalo by přijetí této výpomoci oznamovací povinnosti ve smyslu § 38v ZDP.

## **2. Daň z příjmů právnických osob**

Sociální výpomoc pozůstalým, k jejímuž poskytnutí se v případě úmrtí zaměstnance zaměstnavatel zaváže v kolektivní smlouvě, vnitřním předpisu, pracovní nebo jiné

smlouvě, by potenciálně mohla představovat výdaj vynaložený na sociální podmínky rodinného příslušníka zaměstnance, a náklad vynaložený zaměstnavatelem na její poskytnutí by mohl být nákladem daňově uznatelným dle § 24 odst. 2 písm. j) bod 4 ZDP. Otázkou je, zda se v tomto specifickém případě nejedná spíše o náklady na reprezentaci ve formě daru definované v § 25 odst. 1 písm. t) ZDP, přestože je poskytnutí sociální výpomoci vázáno na protiplnění ve formě závislé činnosti vykonávané zaměstnancem (až do jeho úmrtí) pro zaměstnavatele.

Otázka daňové uznatelnosti u plnění osvobozených u jeho příjemců podle § 4a písm. k) ZDP již byla diskutována v KOOV 595/18.05.22 (Ukrajina) a dále pak na Sekci DPFO konané dne 20. února 2024, jejímž hlavní tématem byl daňový režim benefitů ve světle konsolidačního balíčku.

Podle stanoviska GFŘ by bylo možné náklady na taková plnění osvobozená od daně z příjmů fyzických osob dle § 4a písm. k) ZDP považovat za daňově uznatelný náklad podle § 24 odst. 2 písm. j) bod 4 ZDP v případě, že je naplněno návětí tohoto ustanovení, tj. bude se jednat o výdaje vynaložené na pracovní a sociální podmínky, péči o zdraví a zvýšený rozsah doby odpočinku zaměstnanců vynaložené na práva zaměstnanců vyplývající z kolektivní smlouvy, vnitřního předpisu zaměstnavatele, pracovní nebo jiné smlouvy, pokud tento nebo zvláštní zákon nestanoví jinak.

Ze závěrů KOOV 595/18.05.22 vyplynulo, že žádné z plnění diskutovaných v rámci tohoto Koordinačního výboru a osvobozených od daně z příjmů fyzických osob dle § 4a písm. k) ZDP návětí § 24 odst. 2 písm. j) bod 4 ZDP podle zástupců GFŘ nenaplnilo, a všechna diskutovaná plnění byla posouzena jako dary ve smyslu § 25 odst. 1 písm. t) ZDP. Tento postoj GFŘ byl potvrzen v zápisu ze Sekce DPFO konané dne 20. února 2024. V něm bylo explicitně uvedeno, že záměrem zákonodárce podle zástupců GFŘ bylo, aby veškeré dary poskytnuté zaměstnanci byly považovány za daňově neuznatelné dle § 25 odst. 1 písm. t) ZDP, protože ustanovení § 25 odst. 1 písm. t) ZDP je ustanovením speciálním ve vztahu k ustanovení § 24 odst. 2 písm. j) bod 4 ZDP.

Vzhledem k výše uvedenému užšímu výkladu GFŘ pojmu sociální podmínky se domníváme, že sociální výpomoc pozůstalým má spíše charakter daru a náklady na její poskytnutí by tak měly být posouzeny jako náklady nedaňové ve smyslu § 25 odst. 1 písm. t) ZDP.

#### **Návrh řešení:**

Sociální výpomoci poskytnuté pozůstalým rodinným příslušníkům po zaměstnanci, pokud mají charakter daru, tak náklady na ně vynaložené představují nedaňový náklad ve smyslu § 25 odst. 1 písm. t) ZDP.

Pokud sociální výpomoci poskytnuté pozůstalým rodinným příslušníkům po zaměstnanci splní podmínku, že se jedná o náklady na pracovní a sociální podmínky zaměstnanců, půjde na straně zaměstnavatele o daňově uznatelný náklad dle § 24 odst. 2 písm. j) bod 4 ZDP. Důkazní břemeno v této věci jde k tíži poplatníka (zaměstnavatele), který bude muset být schopen prokázat, že se jedná o náklady na pracovní a sociální podmínky zaměstnanců.

Dovolujeme si požádat o vyjádření názoru Generálního finančního ředitelství k výše uvedeným závěrům a současně navrhuje tyto závěry vhodnou formou publikovat.

# **ODLOŽENÝ PŘÍSPĚVEK**

## **Daň z příjmů**

### **630/18.06.25 Některé otázky aplikace § 24 odst. 2 písm. zs) ZDP**

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

#### **1. Úvod**

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

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

##### **2.1. Popis problému**

Dopředu bychom chtěli zdůraznit, že na rozdíl od druhé části příspěvku (tj. 3. Časová aplikace změny v § 24 odst. 2 písm. zs) bod 2. ZDP provedené zákonem č. 84/2025 Sb. - dále jen „novela“) se tato první část týká i právní úpravy v ZDP platné před novelou. V případě zaměstnaneckého benefitu dle § 6 odst. 17 ZDP bude nepeněžní příjem ze závislé činnosti ve formě použití zařízení péče o děti předškolního věku včetně mateřské školy podle školského zákona rodinným příslušníkem tohoto zaměstnance oceněn v místě a čase obvyklou cenou za použití mateřské školy zřízené státem, krajem, obcí nebo dobrovolným svazkem obcí, nebo nejvyšší měsíční úplatou za předškolní vzdělávání podle vyhlášky upravující předškolní vzdělávání<sup>30</sup>, a to za každý kalendářní měsíc poměrně podle doby používání tohoto zařízení rodinným příslušníkem v daném měsíci. Způsob ocenění je na rozhodnutí zaměstnavatele.

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

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

---

<sup>30</sup> § 6 odst. 2 Vyhláška č. 14/2005 Sb., o předškolním vzdělávání (dále jen „Vyhláška“) – „Měsíční výše úplaty nesmí přesáhnout 8 % základní sazby minimální mzdy za měsíc, která je platná v době stanovení měsíční výše úplaty.“ Pro rok 2025 tak maximální částka činí 1 664 Kč měsíčně.

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

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

### **2.1.1. Závěry**

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

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

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

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

### **3.1. Popis problému**

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

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

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

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

### **3.1.1. Zaměstnavatel vedoucí účetnictví**

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

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

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

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

### **3.1.2. Zaměstnavatel vedoucí daňovou evidenci nebo jednoduché účetnictví**

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

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

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

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

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

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

### **3.2. Závěr**

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

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

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

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