

# DIS 05/2024

## Obsah:

1. Žádost o závazné posouzení určení sazby DPH
2. Metodika zdanění firemních školek coby nepeněžního benefitu
3. Upozornění k režimu vylučování nerealizovaných kurzových rozdílů dle právní úpravy § 23i a § 23j zákona o daních z příjmů
4. Praktická informace pro dodavatele Liberty Ostrava, kterou lze obecně využít při insolvenční likvidaci kteréhokoliv odběratele
5. Informace ke lhůtě pro podání daňového přiznání k dani z neočekávaných zisků
6. Metodický pokyn GFŘ k problematice zdaňování zpevněných ploch pozemku

Vážení přátelé,

na vaše dotazy odpovídáme telefonicky každý pracovní den, kromě pátku, od 8 do 12 hodin. Pokud se vám např. nepodaří telefonické spojení, můžete své dotazy zasílat poštou, e-mailem nebo faxem, a to nepřetržitě 24 hodin denně.

---

Praha 26. 03. 2024

## Vážení přátelé,

i v tomto čísle našeho (Vašeho) DISu pokračujeme v nekonečném seriálu ze světa účetnictví a daní.

### Žádost o závazné posouzení určení sazby DPH

**V návaznosti na změny sazeb daně a přeřazení některých položek zboží či služeb do jiných sazeb eviduje Generální finanční ředitelství („GFR“) zvýšený počet žádostí o závazná posouzení. Podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů („zákon o DPH“), lze požádat GFR o závazné posouzení ve třech oblastech.**

- určení sazby DPH u zboží nebo služeb ve smyslu § 47a a § 47b zákona o DPH,
- použití režimu přenesení daňové povinnosti podle § 92h a § 92i zákona o DPH,
- uplatnění osvobození od daně s nárokem na odpočet daně při dodání knihy a poskytnutí obdobné služby ve smyslu § 71j a § 71k zákona o DPH (nově od 1. 1. 2024).

Finanční správa považuje za vhodné zjednodušenou formou shrnout základní pravidla daného institutu, jelikož dosud obdržené žádosti ve značném počtu případů neobsahují všechny informace potřebné pro vydání rozhodnutí o závazném posouzení.

Pro bezproblémové zpracování závazného posouzení je důležité, aby žádost obsahovala veškeré nezbytné údaje. V opačném případě GFR žadatelům zasílá výzvy k odstranění vad podání, čímž dochází k prodloužení celého procesu jak u příslušného žadatele, tak u dalších žádostí, které čekají na vyřízení.

#### **Obsah žádosti**

Žádost se podává volnou formou (tedy nikoliv na předepsaném formuláři) a měla by obsahovat:

- Identifikaci subjektu žádajícího o závazné posouzení (žadatele)
- Druh závazného posouzení, tedy zda je požadováno:
  - určení sazby DPH (§ 47a-§ 47b zákona o DPH)
  - použití režimu přenesení daňové povinnosti (§ 92h-§ 92i zákona o DPH)
  - osvobození od daně s nárokem na odpočet daně (§ 71j-§ 71k zákona o DPH)
- Detailní popis zboží nebo služby
  - v žádosti lze uvést jen **jednu položku** zboží nebo služby
- Návrh výroku rozhodnutí o závazném posouzení
  - zde žadatel vyplní, do jaké sazby daně (či osvobození od daně s nárokem na odpočet daně) navrhuje dané zboží nebo službu zařadit, nebo podle kterého ustanovení se použije režim přenesení daňové povinnosti (jeden z § 92b až § 92g zákona o DPH)
  - návrh výroku rozhodnutí o závazném posouzení sazby daně lze formulovat např. následujícím způsobem: „*U předmětného zdanitelného plnění se uplatní základní/snížená (vždy pouze jeden návrh) sazba daně z přidané hodnoty*“.

### **Popis zboží nebo služby**

V žádosti je nezbytné uvést detailní popis zboží nebo služby, a to za účelem správného určení příslušné části číselného kódu klasifikace produkce CZ-CPA (v případě služeb) nebo kódu nomenklatury celního sazebního (u zboží) a následného slovního popisu.

V případě **zboží (výrobků)** je pro jeho charakteristiku vhodné přiložit rovněž základní obrazovou dokumentaci, např. fotografii výrobku, projekt, produktový list včetně obalu výrobku, příbalový leták apod. Pokud se jedná o výrobek skládající se s různých složek, měly by být tyto složky v žádosti uvedeny, a to včetně případného vyjádření jejich hmotnostního podílu (v procentech). Dále je vhodné poskytnout dokumentaci obsahující deklarované dávkování daného výrobku, pokud existuje.

U **tiskovin** a souvisejících **elektronicky poskytovaných služeb** by měl být doložen obsah, rozměr, počet stránek, vazba a obsah reklamy.

V případě požadavku na zařazení **zdravotnických prostředků** by měla být přiložena osvědčující dokumentace – typicky se může jednat o prohlášení o shodě, případně osvědčení o notifikaci zdravotnického prostředku. Pokud je zdravotnický prostředek deklarován jako jednorázový, je třeba též doložit návod k použití a obal výrobku s etiketou, jak je dodáván.

U **služeb** je důležité podrobně popsat obsahovou náplň služby, jaké konkrétní úkony jsou v rámci služby poskytovány apod. Pokud je požadováno zařazení poskytování stavebních nebo montážních prací v souvislosti s nemovitou věcí, pak je nutné vymezit, o jakou nemovitou věc se jedná (např. zda se jedná o stavbu pro bydlení nebo pro sociální bydlení ve smyslu § 48 a § 49 zákona o DPH).

### **Podání žádosti**

Žádost se podává Generálnímu finančnímu ředitelství, Lazarská 15/7, 117 22 Praha 1.

Žádost lze podat:

- elektronicky prostřednictvím datové schránky (ID: p9iwj4f),
- prostřednictvím portálu MOJE daně,
- poštou,
- osobně v úředních hodinách na podatelně GFŘ: Lazarská15/7,117 22 Praha 1.

### **Správní poplatek**

Podání žádosti o vydání rozhodnutí o závazném posouzení podléhá správnímu poplatku **10.000 Kč za každou položku zboží či služby**, o jejíž posouzení je žádáno.

Neuhradí-li žadatel správní poplatek spolu s podáním žádosti, je mu zaslána výzva k zaplacení správního poplatku, včetně uvedení příslušných údajů pro úhradu. Pro urychlení vyřízení žádosti je vhodné uhradit poplatek již předem a přiložit údaje o provedené úhradě do podané žádosti. Příslušným účtem k úhradě je účet u ČNB v Praze, předčíslení **13717**, číslo účtu **77628031**, směrový kód **0710**, konstantní symbol **8148**, variabilní symbol **DIČ žadatele**.

### **Vyřízení žádosti**

Pro vyřízení žádosti není stanovena zákonná lhůta. Podle pokynu č. MF-5 o stanovení lhůty při správě daní by měl správce daně vyřídit žádost o závazné

posouzení nejpozději do tří měsíců ode dne jejího doručení. Případné výzvy k odstranění vad podání, výzvy k zaplacení správního poplatku nebo podání žádosti věcně a místně nepříslušnému správci daně tuto lhůtu prodlužují. V rámci svých časových kapacit se GŘ snaží vyřídit přijaté žádosti v co nejkratším možném termínu.

O závazném posouzení vydává GŘ rozhodnutí. Rozhodnutí o závazném posouzení je **účinné po dobu 3 let ode dne nabytí právní moci**, pokud nenastane změna zákona o DPH, okolností nebo podmínek případu, na jejichž základě bylo rozhodnutí vydáno.

### **Metodika zdanění firemních školek coby nepeněžního benefitu**

**Finanční správa chce tímto vyvrátit pochybnosti ohledně přístupu ke zdanění firemních školek, které poskytují zaměstnavatelé jako nepeněžní benefit svým zaměstnancům.**

Jak publikovalo Ministerstvo financí ČR, daňový režim bude vycházet z ceny obecních školek v příslušné lokalitě. Je-li obvyklá cena obecní školky v místě a čase 1.500 Kč měsíčně a zaměstnanec platí 500 Kč, do limitu pro osvobození benefitů se mu započítá 1.000 Kč. Platí-li zaměstnanec 1.500 Kč a více, do limitu se nezapočítá nic.

Pro zachování právní jistoty bude v nadcházejících měsících provedena legislativně-technická úprava zákona o daních z příjmů a toto pravidlo bude v zákoně výslovně zakotveno. Tento metodický přístup bude uplatňován již od ledna 2024.

#### **Reakce MF k článku Seznam Zpráv k danění benefitu firemních školek**

**Ministerstvo financí reaguje na článek zveřejněný 4. 12. 2023 na webu zpravodajského portálu Seznam Zprávy, viz:**

<https://www.seznamzpravy.cz/clanek/domaci-politika-skryty-hacek-v-uspornem-balicku-rodice-budou-platit-dan-z-firemni-skolky-240701>

Jedná se o **výklad danění zaměstnaneckého benefitu v podobě firemních školek, resp. ocenění daného benefitu, který zaměstnavatel poskytuje rodičům**. Finanční správa nyní dokončuje metodiku zdanění v návaznosti na schválený ozdravný balíček.

Pro rychlou orientaci v systému zdanění tohoto benefitu od 1. 1.2024 jsou důležitá následující fakta:

Celá problematika se týká toho, jakým způsobem ocenit službu firemních školek, kterou zaměstnavatel poskytuje zaměstnancům jako benefit. Zda se firemní školka pro účely zaměstnaneckého benefitu má oceňovat spíše jako školka zřizovaná obcí, nebo jako soukromá. Pro výši benefitů by to mohlo teoreticky znamenat rozdíl i tisíců korun, a ovlivnit tak hodnotu poskytovaného benefitu, který by mohl vstupovat do míry zdanění.

Ve veřejném prostoru vznikla mylná domněnka, že zaměstnanci se službami firemních školek budou od zaměstnavatele dostávat benefit v hodnotě školného v soukromých školkách a že tuto sumu budou muset započítávat do souhrnné výše

benefitů, kde osvobození od daně bude od roku 2024 pouze do výše poloviny průměrné mzdy, tedy cca 21.000 Kč ročně, resp. cca 1.750 Kč měsíčně.

**Dle názoru MF se ocenění těchto služeb spíše blíží a vychází z cen, za které je služba poskytována ve školkách zřizovaných obcemi, nikoli soukromých (účel firemních školek primárně vychází z nedostatečné kapacity předškolních zařízení zřizovaných obcemi).**

Ceny školek zřizovaných obcemi se obvykle pohybují v rozmezí od vyšších stokorun, maximálně 1-2 tis. Kč měsíčně (bez stravování). **Pokud zaměstnanci za firemní školky platí alespoň částku, která je obdobná pro školky zřizované obcemi, pak v těchto případech nebude již muset benefit firemní školky danit, protože do limitu benefitů osvobozených od daně bude vstupovat pouze částka vzniklá rozdílem nad cenou obvyklou pro školky zřizované obcemi.**

**Teoretický dopad do daňové povinnosti může mít pouze situace, kdy je firemní školka poskytována zaměstnancům zcela zdarma.** Nicméně i tito zaměstnanci mohou zahrnout náklady na firemní školku do limitu benefitů osvobozených od daně (tedy do roční výše cca 21.000 Kč, resp. 1.750 Kč měsíčně). Zde MF upozorňuje, že přesáhnou-li jejich benefity osvobozené od daně částku 21.000 Kč ročně, bude nutné vše nad tuto výši zdanit odpovídající daní z příjmů a zaplatit z nadlimitní částky i sociální a zdravotní pojištění.

**Konkrétní určení ocenění benefitu firemních školek by mělo být obsahem připravované metodiky Finanční správy.** Pokud by se v průběhu její aplikace objevily jakékoliv problematické aspekty, je Ministerstvo financí připraveno navrhnout odpovídající legislativně technickou změnu relevantních pasáží v zákonu o dani z příjmů.

**Upozornění k režimu vylučování nerealizovaných kurzových rozdílů dle právní úpravy § 23i a § 23j zákona o daních z příjmů**

Generální finanční ředitelství v souvislosti s novelou zákona č. 586/1998 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), provedenou zákonem č. 349/2023 Sb., tzv. konsolidačním balíčkem, účinným od 1. 1. 2024, upozorňuje, že Informace GFŘ k problematice „nerealizovaných“ kurzových rozdílů s ohledem na judikaturu Nejvyššího správního soudu č. j. 45965/13 (dále jen „Informace“), viz [https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/Kurzove\\_rozdily\\_2013.pdf](https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/Kurzove_rozdily_2013.pdf)

není relevantní pro daňový režim kurzových rozdílů podle § 23i a § 23j zákona o daních z příjmů. Tato Informace byla vydána jako reakce na rozhodovací praxi Nejvyššího správního soudu a upravovala primárně postup poplatníků do konce roku 2013.

Pro účely režimu vylučování nerealizovaných kurzových rozdílů dle § 23i a § 23j zákona o daních z příjmů, ve znění zákona č. 349/2023 Sb., je třeba vycházet ze záměru zákonodárce vtěleného do odůvodnění pozměňovacího návrhu k této nové právní úpravě. Z odůvodnění je zřejmé, že zákonodárce zamýšlel uplatňovat režim vylučování kurzových rozdílů na veškeré nerealizované kurzové rozdíly, které vznikají k okamžiku ocenění cizoměnového majetku nebo závazků ve smyslu § 24

odst. 6 písm. b) zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále jen „zákon o účetnictví“), resp. § 24 odst. 2 písm. b) zákona o účetnictví, popř. i k jinému okamžiku, pokud účetní jednotka oceňuje cizoměnový majetek nebo závazky častěji.

Nerealizovaný kurzový rozdíl pak vstoupí do základu daně v období, kdy dojde k jeho realizaci nebo kdy poplatník přestává být poplatníkem v režimu vylučování kurzových rozdílů. K realizaci dochází obecně v okamžiku, kdy zanikne měnové riziko nebo se změni jeho nosič nebo podstata. Měnové riziko tedy zaniká např. v okamžiku odpisu pohledávky nebo inkasa pohledávky a připsání prostředků na bankovní účet v měně účetnictví. Stejně tak by případný dříve ze základu daně vyloučený nerealizovaný kurzový rozdíl byl dodaněn v situaci, kdy by bylo inkaso pohledávky připsáno na bankovní účet vedený v cizí měně. V takovém případě měnové riziko nadále existuje, ale již není z titulu pohledávky, ale z držení deviz (změnil se tedy jeho nosič).

S ohledem na výše uvedené Generální finanční ředitelství pro právní jistotu poplatníků zveřejní ve spolupráci s Ministerstvem financí podrobnější informaci s návodnými příklady.

## **Z důvodové zprávy k nové právní úpravě § 23i a § 23j zákona o daních z příjmů**

### **Obecně:**

Poplatníkovi se nově dává možnost od roku 2024 vyloučit nerealizované kursové rozdíly ze základu daně v období jejich vzniku (zaúčtování) a do základu daně je zahrnout až v období, kdy je kurzový rozdíl realizován. V současné době se veškeré kursové rozdíly (realizované i nerealizované) účtované výsledkově do základu daně v souladu s pokynem GFR D-59 obecně zahrnují, a to bez ohledu na skutečnost, k jakému příjmu nebo výdaji se vztahují. Kursové rozdíly jsou tedy daňově účinné i v případě, že se vztahují k příjmu, který není předmětem daně nebo je od daně osvobozený, nebo k výdaji, který není výdajem vynaloženým na dosažení, zajištění a udržení příjmů.

Kursový rozdíl je obecně rozdíl mezi tím, v jaké výši je tatáž částka jedné měny vyjádřena v měně účetnictví při použití různých měnových kurzů. Kursový rozdíl je tedy rozdíl mezi prvotním oceněním cizoměnového majetku nebo závazku v měně účetnictví (v českých korunách, americkém dolaru nebo euru) a výší obdržené či placené částky cizí měny vyjádřené v měně účetnictví. Tento kurzový rozdíl je časově rozlišován a tím vznikají nerealizované kursové rozdíly. Základní úpravou, která účetní jednotce ukládá přepočítávat cizoměnový majetek a závazky, jsou § 4 odst. 12 a § 24 odst. 6 zákona o účetnictví. Účetní metodu kurzových rozdílů pak stanovují prováděcí předpisy k zákonu o účetnictví.

Nerealizované kursové rozdíly zpravidla vznikají k okamžiku ocenění cizoměnového majetku (mimo cizí měny) nebo závazku (§ 24 odst. 6 písm. b) zákona o účetnictví) podle § 24 odst. 2 písm. b) zákona o účetnictví, popř. i k jinému okamžiku, pokud účetní jednotka oceňuje cizoměnový majetek nebo závazky častěji. Pokud k tomuto okamžiku vznikne nerealizovaný kurzový rozdíl, který je v souladu s účetními předpisy účtován výsledkově, a subjekt se rozhodne uplatňovat režim vylučování kurzových rozdílů, tak jej v období jeho vzniku vyloučí ze základu daně a dodanění provede typicky v období okamžiku realizace daného majetku nebo závazku. V případě částečné realizace (např. v případě splátky úvěru) se obecně postupuje tak, že pokud je splátka úvěru v cizí měně např. ve výši desetiny úvěru (tj. hradí se např. 100 euro z úvěru ve výši 1.000 euro), tak se dodaní desetina nerealizovaného

kursového rozdílu z daného úvěru, a to obecně bez ohledu na to, zda úvěr 1.000 euro byl v minulosti čerpán najednou, nebo po částech.

Vodítkem pro identifikaci okamžiku zahrnutí nerealizovaných kursových rozdílů do základu daně mohou být okamžiky uskutečnění účetního případu podle bodu 2.2. Českého účetního standardu č. 006 – Kursové rozdíly, nicméně výčet okamžiků nelze vyčerpávajícím způsobem vyjmenovat a může se jednat i o jiné skutečnosti, např. odpis pohledávky nebo jednotlivé splátky úvěru, přičemž platí, že nerealizovaný kursový rozdíl vstoupí do základu daně v okamžiku realizace, tedy obecně v okamžiku, kdy zanikne měnové riziko nebo se změní jeho nosič nebo podstata. Měnové riziko tedy zaniká např. v okamžiku inkasa pohledávky a připsání prostředků na bankovní účet v měně účetnictví, tedy v tomto období by měl být případný nerealizovaný kursový rozdíl zahrnut do základu daně. Stejně tak by případný dříve ze základu daně vyloučený nerealizovaný kursový rozdíl byl dodaněn v situaci, kdy by bylo inkaso pohledávky připsáno na bankovní účet vedený v cizí měně. V takovém případě totiž sice měnové riziko nadále existuje, ale již není z titulu pohledávky, ale z držení deviz. Stejně tak měnové riziko zaniká např. jednotlivou splátkou úvěru (viz výše), tedy i k tomuto okamžiku dojde k zahrnutí poměrné části vyloučeného nerealizovaného kursového rozdílu vztahujícího se k dané splátce do základu daně.

Režimu vyloučení kursových rozdílů mohou využít pouze ti poplatníci, kteří o nerealizovaných kursových rozdílech v souladu s účetními předpisy účtují, tedy účetní jednotky, s výjimkou poplatníků, kteří účtují v soustavě jednoduchého účetnictví (tj. poplatníci účtující v soustavě podvojného účetnictví).

Pokud se poplatník rozhodne nerealizované kursové rozdíly ze základu daně vylučovat, musí tak učinit pro všechny nerealizované kursové rozdíly související s veškerým majetkem a všemi závazky (včetně jiných aktiv a jiných pasiv - § 24 odst. 2 zákona o účetnictví), nemůže se tedy selektivně rozhodnout některé ze základu daně vyloučit a jiné v něm ponechat. Postup je takový, že o nerealizované kursové ztráty snižující výsledek hospodaření se základ daně zvýší a o nerealizované kursové zisky zvyšující výsledek hospodaření se základ daně sníží.

Poplatník musí dále identifikovat částku, o kterou je nutné upravit výsledek hospodaření v období, ve kterém je kursový rozdíl realizován. Obecně je postup takový, že u každého jednotlivého cizoměnového majetku a závazku, které byly v daném období (částečně) realizovány (např. inkaso pohledávky nebo splátka úvěru) a se kterými je spojen nerealizovaný kursový rozdíl vyloučený ze základu daně, se provede součet všech vyloučených nerealizovaných kursových zisků souvisejících s takovým majetkem nebo závazkem nebo jeho částí a od výsledku se odečte součet všech vyloučených nerealizovaných kursových ztrát souvisejících s takovým majetkem nebo závazkem nebo jeho částí. Za každý jednotlivý (částečně) realizovaný majetek a závazek tímto způsobem vznikne výsledná částka (kladná nebo záporná) kumulovaného nerealizovaného kursového rozdílu (zisku nebo ztráty), která má být v daném období zahrnuta do základu daně v souvislosti s tímto majetkem nebo závazkem. Následně poplatník sečte všechny takto spočtené kumulované nerealizované kursové rozdíly a o tuto částku upraví výsledek hospodaření v daném období. Pokud je výsledná částka kladná, bude výsledek hospodaření zvyšován, pokud je záporná, bude výsledek hospodaření snižován.

Nerealizované kursové rozdíly je nutné vyloučit ze základu daně ve všech případech, tedy i v případě kursového rozdílu vztahujícího se například k opravné položce. Opravné položky mohou být daňově neuznatelné, přesto je k nim vytvořený kursový

rozdíl daňově účinný. Platí tedy, že pokud se v případě cizoměnové pohledávky účtuje kursový rozdíl jak k brutto hodnotě pohledávky, tak k opravné položce, oba tyto kursové rozdíly jsou daňové, tedy pokud poplatník zvolí možnost nerealizované kursové rozdíly ze základu daně vylučovat, bude tak činit jak v případě kursových rozdílů souvisejících s brutto hodnotou pohledávky, tak v případě k ní vytvořené opravné položky. Při realizaci (i částečné) cizoměnové pohledávky je nutné opravnou položku vypořádat účetně i daňově (daňově relevantní opravnou položku dodanit) a současně do základu daně zahrnout všechny vyloučené nerealizované kursové rozdíly jak k pohledávce, tak i k opravné položce.

Nerealizované kursové rozdíly bude možné ze základu daně vyloučit od roku 2024, a to i v případě již dříve zaúčtovaných majetků nebo závazků, ke kterým již byly v minulosti nerealizované kursové rozdíly účtovány. Pokud se tedy poplatník rozhodne přejít na režim vylučování nerealizovaných kursových rozdílů ze základu daně, bude tak činit u veškerého majetku a všech závazků, o kterých účtuje, bez ohledu na to, kdy vznikly.

V případě, že poplatník přejde na režim vylučování nerealizovaných kursových rozdílů ze základu daně, musí veškeré nerealizované kursové rozdíly v období uplatnění tohoto režimu ze základu daně vylučovat, a zároveň tyto rozdíly musí do konce období, ve kterém tento režim končí, i dodanit. Jinak řečeno, pokud nastane situace, kdy režim skončí, např. poplatník režim dobrovolně ukončí, nebo nastane okamžik ukončení tohoto režimu (např. přejde na jednoduché účetnictví apod.), je nutné o veškeré nerealizované kursové rozdíly, které byly ze základu daně vyloučeny a o které ještě nebyl upraven výsledek hospodaření, výsledek hospodaření upravit.

Pokud poplatník bude chtít přejít na režim vylučování kursových rozdílů, bude muset podat oznámení správci daně, a to nejpozději do 3 měsíců od počátku období, ve kterém chce nerealizované kursové rozdíly začít vylučovat. V případě období kratšího než 3 měsíce, např. 2 měsíce, bude nutné podat oznámení do konce tohoto období.

Poplatník bude mít možnost dobrovolně z režimu vylučování nerealizovaných kursových rozdílů vystoupit, pokud se ale tak rozhodne, bude moci režim ukončit až po 2 obdobích po konci období, ve kterém oznámení učiní. Zároveň bude muset při ukončení režimu dodanit všechny nerealizované kursové rozdíly, které ze základu daně vyloučil a o které nebyl zatím upraven výsledek hospodaření, viz výše.

Zákon o daních z příjmů zároveň definuje další okamžiky, kdy režim vylučování nerealizovaných kursových rozdílů ze základu daně končí (např. přeměna, zrušení s likvidací apod.). V těchto případech bude poplatník muset (stejně jako při dobrovolném ukončení) upravit výsledek hospodaření o všechny nerealizované kursové rozdíly, které ze základu daně vyloučil a o které nebyl zatím výsledek hospodaření upraven. Pokud poplatník bude chtít i po tomto okamžiku (např. po přeměně) nadále vylučovat nerealizované kursové rozdíly ze základu daně, může tak učinit až po podání nového oznámení o vstupu do režimu vylučování kursových rozdílů.

Dle § 25 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů nejsou výdaji vynaloženými na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů finanční výdaje - úrok z úvěrového finančního nástroje (definovaný v § 19 odst. 1 písm. zk) zákona o daních z příjmů) a související výdaje, včetně výdajů na obstarání, zpracování úvěrů a poplatků za záruky. Protože dle Pokynu GFR D - 59 k § 25 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů kursové rozdíly (realizované i nerealizované) nejsou součástí finančních



výdajů, nemohou být nerealizované kursové rozdíly vylučovány ze základu daně dle tohoto ustanovení. Úprava § 25 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů tedy není v dané souvislosti nutná.

V období, ve kterém je kursový rozdíl realizován, případně v období, ve kterém končí režim vylučování kursových rozdílů, bude poplatník povinen upravit výsledek hospodaření v konečném důsledku o jednu částku, která může výsledek hospodaření snižovat, nebo zvyšovat. Zjištění výše této částky bude poplatník povinen prokázat podle obecných principů správy daně dle daňového řádu (daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních). Poplatník by si tedy měl průběžně vést evidenci nakládání s kursovými rozdíly, aby byl schopen toto prokázat.

### **K § 23i:**

Úprava vylučování kursových rozdílů je obsažena v nově navrženém § 23i zákona o daních z příjmů.

Jeho odstavec 1 stanoví, kdy se kursové rozdíly nezahrnují do základu daně. První podmínkou je, že jde o kursový rozdíl, který není realizován, a druhou podmínku je, že je poplatník v daném zdaňovacím období nebo období, za které se podává daňové přiznání, v režimu vylučování kursových rozdílů. To, kdy je poplatník v režimu vylučování kursových rozdílů, je uvedeno v odstavcích 2 a 3.

Odstavec 2 upravuje vstup do režimu vylučování kursových rozdílů, ke kterému je zapotřebí naplnění čtyř podmínek. Zaprvé musí jít o poplatníka, který je účetní jednotkou a neúčtuje v soustavě jednoduchého účetnictví (tedy účtuje v soustavě podvojného účetnictví). Zadruhé musí jít o poplatníka, který není dlužníkem, vůči němuž bylo zahájeno insolvenční řízení, ani není v likvidaci. Poslední podmínkou je, že takový poplatník podá správci daně oznámení o vstupu do režimu vylučování kursových rozdílů. Toto oznámení se podle § 23j odst. 1 podává do 3 měsíců od prvního dne daného zdaňovacího období nebo období, za které se podává daňové přiznání, případně do konce daného období, pokud je kratší než 3 měsíce. Oznámení o vstupu do režimu vylučování kursových rozdílů podané po lhůtě je neúčinné a lhůtu nelze navrátit v předešlý stav, tedy pokud poplatník nepodá oznámení v dané lhůtě, nemůže už žádným způsobem do režimu vylučování kursových rozdílů vstoupit (viz § 23j odst. 2 zákona o daních z příjmů).

Odstavec 3 upravuje konec režimu vylučování kursových rozdílů. Ten může nastat buď dobrovolně podle písmene a), nebo v situacích vyjmenovaných v písmenech b) až f) ze zákona. Podle písmene a) může poplatník podat oznámení o vystoupení z režimu vylučování kursových rozdílů a režim pro něho skončí uplynutím druhého zdaňovacího období nebo období, za které se podává daňové přiznání, následujících po období, ve kterém oznámení podal. Toto oznámení není podle § 23j odst. 4 zákona o daních z příjmů možné vzít zpět, tedy pokud jej poplatník podá, uplynutím druhého zdaňovacího období následujícího po období, ve kterém jej podal, přestává být v režimu vylučování kursových rozdílů a v tomto druhém zdaňovacím období musí upravit výsledek hospodaření podle § 23i odst. 5 zákona o daních z příjmů.

Písmeno b) vychází ze situací uvedených v § 38ma odst. 1 zákona o daních z příjmů, ve kterých se podává daňové přiznání za období, které není zdaňovacím obdobím. Režim vylučování kursových rozdílů se ukončí i uplynutím takového období, ovšem nikoli pouze tehdy, když se jedná o toto tzv. období, za které se podává daňové přiznání, ale také v případě zdaňovacího období, které končí stejným dnem jako

takové období. Situace v § 38ma odst. 1 jsou totiž takové, kdy je třeba za určité období podat daňové přiznání, přestože nejde o zdaňovací období, pro účely ukončení režimu vylučování kursových rozdílů je však lhostejné, zda jde o zdaňovací období, či nikoli, důvodem ukončení režimu je událost, na kterou je skončení takového období vázáno. Uvedeno na příkladu § 38ma odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů tedy režim končí jak v případě, kdy dojde k fúzi a její rozhodný den není prvním dnem kalendářního ani hospodářského roku a podává se tedy daňové přiznání za období podle § 38ma odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů, tak v případě, kdy je při fúzi rozhodný den prvním dnem kalendářního nebo hospodářského roku a období předcházející tomuto dni je tedy zdaňovacím obdobím. Z ustanovení § 38ma odst. 1 je vynecháno pouze písmeno c), protože při změně zdaňovacího období z kalendářního roku na hospodářský rok nebo naopak nedochází u poplatníka k takové změně, která by vyžadovala zahrnutí nerealizovaných kursových rozdílů do výsledku hospodaření. Jde tedy o jediné období, za které se podává daňové přiznání, které neznamena ukončení režimu vylučování kursových rozdílů.

V případech podle písmen c) a f) je nutno o kursové rozdíly upravit výsledek hospodaření z důvodu ukončení činnosti poplatníka, případně ukončení používání podvojného účetnictví pro účely daní z příjmů, bez ukončení režimu vylučování kursových rozdílů v těchto případech už by nikdy k úpravě výsledku hospodaření nedošlo. V případech uvedených v písmenu c) se podává daňové přiznání za zdaňovací období nebo jeho část před jednotlivými uvedenými skutečnostmi, viz § 239b, 240a, 240c a 244 daňového řádu. V případech podle písmen d) a e) sice poplatník i nadále bude vykonávat činnost a budou mu plynout příjmy, ale nebude již účetní jednotkou, případně bude účetní jednotkou účtující v soustavě jednoduchého účetnictví, případně již nebude vycházet z účetnictví pro určení základu daně, proto už nemůže být poplatníkem v režimu vylučování kursových rozdílů (viz také podmínka pro vstup do režimu v odst. 2 písm. a)) a je třeba k tomuto okamžiku výsledek hospodaření upravit o dříve vyloučené kursové rozdíly. Písmeno f) obsahuje situace ukončení činnosti poplatníka daně z příjmů fyzických osob a přerušení jeho činnosti, aniž by byla činnost znovu zahájena do lhůty pro podání daňového přiznání za dané zdaňovací období, nutnost provést úpravu výsledku hospodaření je tedy založena na stejném principu jako úpravy podle § 23 odst. 8 zákona o daních z příjmů.

Odstavec 4 upravuje situaci ve zdaňovacím období nebo období, za které se podává daňové přiznání, ve kterém je poplatník v režimu vylučování kursových rozdílů a došlo k realizaci kursového rozdílu. V takovém případě musí poplatník upravit výsledek hospodaření o všechny kursové rozdíly související se stejným majetkem nebo závazkem, které v předchozích obdobích nebyly zahrnuty do základu daně.

Odstavec 5 upravuje postup ve zdaňovacím období, části zdaňovacího období nebo období, za které se podává daňové přiznání, k jejichž konci poplatník přestává být v režimu vylučování kursových rozdílů. V tomto případě musí upravit výsledek hospodaření o všechny dříve vyloučené kursové rozdíly, bez ohledu na to, zda v tomto období jsou realizovány, či nikoli. Neupravuje však samozřejmě výsledek hospodaření o kursové rozdíly, které byly dříve vyloučeny, ale následně již o ně byl upraven výsledek hospodaření podle odstavce 4 (tedy byly realizovány v některém dřívějším období).

Odstavec 6 obsahuje speciální pravidlo pro případy, kdy je režim vylučování kursových rozdílů ukončen z důvodů uvedených v odstavci 3 písm. e) bodech 3 nebo

4. Režim vylučování kursových rozdílů je v případě poplatníka daně z příjmů fyzických osob ukončen uplynutím zdaňovacího období, po němž následuje zdaňovací období, ve kterém poplatník uplatňuje výdaje způsobem podle § 7 odst. 7 nebo podle § 9 odst. 4 zákona o daních z příjmů nebo má daň rovnu paušální dani. Způsob uplatňování výdajů si však poplatník může vybrat až po skončení zdaňovacího období, kterého se toto rozhodnutí týká, a skutečnost, zda je jeho daň rovna paušální dani, je také zřejmá až po skončení daného zdaňovacího období, proto poplatník nemusí vědět v okamžiku podání daňového přiznání za předchozí zdaňovací období, že uplynutím tohoto zdaňovacího období končí jeho režim vylučování kursových rozdílů a je třeba upravit výsledek hospodaření. Z toho důvodu se v odstavci 6 stanoví, že pokud podá dodatečné daňové přiznání za zdaňovací období, jehož uplynutím mu byl ukončen režim vylučování kursových rozdílů podle odstavce 3 písm. e) bodů 3 nebo 4, a zaplatí daň za toto období ve lhůtě pro podání daňového přiznání za následující zdaňovací období, hledí se na něho, jako by nebyl v prodlení. Jedná se o obdobnou úpravu jako v § 23 odst. 8 zákona o daních z příjmů, který také stanoví úpravy výsledku hospodaření v těchto situacích.

### **K § 23j:**

Ustanovení § 23j upravuje oznámení o vstupu do režimu vylučování kursových rozdílů a oznámení o ukončení režimu vylučování kursových rozdílů.

Odstavec 1 upravuje lhůtu pro podání oznámení o vstupu do režimu vylučování kursových rozdílů, viz odůvodnění výše.

Odstavec 2 upravuje nemožnost podat oznámení o vstupu do režimu vylučování kursových rozdílů po lhůtě a zároveň umožňuje změnu a zpětvzetí oznámení kdykoli do uplynutí lhůty pro jeho podání.

Odstavec 3 upravuje obsahové náležitosti oznámení. Možnost změnit či zpětvzetí oznámení o vstupu do režimu vylučování kursových rozdílů je výslovně normována z důvodu, že obecně lze takto činit do okamžiku, než nastanou účinky spojené s daným podáním, v tomto případě k prvnímu dni zdaňovacího období. Bez výslovné úpravy by oznámení podané až během rozhodného zdaňovacího období nebylo možné vzít zpět. Nejedná se o formulářové podání a na podání se obecně vztahují náležitosti podání podle daňového řádu.

Odstavec 4 vylučuje možnost zpětvzetí v případě oznámení o vystoupení z režimu vylučování kursových rozdílů. Jak vyplývá z výše uvedeného, pokud by nebylo uvedeno nic, bylo by možné toto oznámení vzít zpět až do okamžiku jeho účinků, tedy do konce zdaňovacího období, jehož uplynutím by došlo k vystoupení z režimu. To však není chtěné, jednou podané oznámení o vystoupení již nelze vzít zpět, a proto je to výslovně uvedeno v legislativním textu.

Odstavec 5 stanoví poplatníkům povinnost oznámit správci daně to, že přestali být v režimu vylučování kursových rozdílů ze zákona, tedy z některého z důvodů uvedených v § 23i odst. 3 písm. b) až f). Správce daně totiž nemusí ve všech případech z daňového přiznání poznat, že došlo k ukončení režimu. Oznámení se podává ve lhůtě pro podání daňového přiznání za dané období a obsahuje i označení důvodu, ze kterého byl režim vylučování kursových rozdílů ukončen (viz odstavec 6).

**Praktická informace pro dodavatele Liberty**

## Ostrava, kterou lze obecně využít při insolvenci kteréhokoliv odběratele

Finanční správa sleduje v médiích informace o vývoji situace ohledně společnosti Liberty Ostrava, která je nejen velkým zaměstnavatelem v Moravskoslezském kraji, ale i obchodním partnerem a často většinovým nebo jediným odběratelem služeb řady menších společností v regionu. Někteří dodavatelé a obchodní partneři této společnosti se již obrátili na finanční úřady s žádostmi o radu či pomoc v obavě z toho, že v důsledku druhotné platební neschopnosti nebudou schopni řádně a včas plnit své daňové povinnosti. Finanční správa proto předkládá následující praktickou informaci, jež shrnuje možnosti dodavatelů, které jim v tomto ohledu dávají daňové předpisy.

Níže tedy uvádíme stručný přehled, o jaké úlevy mohou dodavatelé požádat svůj finanční úřad a jaké informace budou finanční úřady potřebovat pro účely vydání rozhodnutí ohledně podaných žádostí. Generální finanční ředitelství bude v tomto ohledu zároveň instruovat všechna územní pracoviště finančních úřadů tak, aby byl zajištěn shodný metodický přístup k vyřizování žádostí žadatelů z řad dodavatelů Liberty Ostrava v kontextu dané situace a očekávané potřeby rychlého řešení.

### • **Posečkání s úhradou daně či rozložení úhrady na splátky:**

- v žádosti popište význam a rozsah obchodní spolupráce s Liberty Ostrava spolu s aktuálním dopadem na další ekonomickou činnost a majetkovou situaci
- snažte se jednotlivá tvrzení doložit příslušnými dokumenty, např. výčtem dodavatelsko-odběratelských vztahů s vyjádřením podílu Liberty Ostrava, bankovními výpisy, aktuální rozvahou, výkazem zisku a ztráty apod.
- lze vyhovět splátkovému kalendáři nebo posečkání daně na dobu 3 - 6 měsíců podle stavu konkrétního případu
- pro vytvoření žádosti o posečkání lze využít webovou aplikaci Finanční správy:  
<https://ouc.financnisprava.cz/poseckani/form/danovePriznani>, další informace k posečkání jsou dostupné v informačním letáku:  
<https://www.financnisprava.cz/cs/dane/danovy-proces/informace-pro-verejnost/informace-pro-verejnost>

### • **Prodloužení lhůty pro podání daňového přiznání k dani z příjmů a tím zároveň prodloužení lhůty pro úhradu této daně:**

- důvodem žádosti o prodloužení lhůty bude vylíčení aktuální situace ve vztahu k Liberty Ostrava
- standardní je prodloužení o 3 měsíce (případně až do konce října, pokud jsou součástí přiznání i příjmy, které jsou předmětem daně v zahraničí)
- žádost o prodloužení lhůty je třeba podat před uplynutím lhůty k podání daňového přiznání (do 2. května, pokud podáte přiznání elektronicky)

### • **Stanovení nižších záloh, popř. povolení výjimky z povinnosti daň zálohovat:**

- v žádosti je třeba doložit významný útlum ekonomické činnosti a s tím související předpoklad nižší daňové povinnosti, a to např. s využitím účetních knih, evidencí či prognóz
- o snížení záloh či povolení výjimky lze uvažovat v rozsahu, v jakém poklesla ekonomická výkonnost v návaznosti na Liberty Ostrava
- žádost je možno vytvořit za pomoci webové aplikace Finanční správy: <https://ouc.financnisprava.cz/zalohy/form/zadost>
- **Prominutí příslušenství daně (úroku z prodlení či z posečkání a pokuty za opožděné tvrzení daně)**
  - jestliže navzdory využití některého z uvedených nástrojů vznikne úrok z prodlení či pokuta za opožděné tvrzení daně, lze žádat o jejich prominutí; tento postup je možno uplatnit i v případě vzniku úroku z posečkání
  - za ospravedlnitelný důvod prodlení s plněním daňových povinností bude považována souvislost s tíživou situací společnosti Liberty Ostrava
  - žádost lze vytvořit prostřednictvím webové aplikace Finanční správy: <https://ouc.financnisprava.cz/prominuti/form/prislusenstvi>
  - doplňující informace jsou dostupné na webu Finanční správy: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/danovy-proces/informace-pro-verejnost/informace-pro-verejnost>
- **Platba DPH z neuhrazených pohledávek**
  - DPH musí být dodavatelem přiznána v daňovém přiznání ke dni uskutečnění zdanitelného plnění, a to bez ohledu na úhradu pohledávky ze strany odběratele
  - v případě problémů s úhradou DPH lze využít posečkání s úhradou daně či rozložení úhrady na splátky
  - důležité je, že pokud se pohledávka následně stane nedobytnou, lze získat neuhrazenou DPH zpět formou opravy základu daně, a to v návaznosti na zvolený postup řešení situace u společnosti Liberty Ostrava.

Vaše žádosti adresujte na příslušný finanční úřad. Pokud se potřebujete ohledně své situace poradit, můžete využít následující telefonní linky:

- Moravskoslezský kraj: 778 785 012
- Olomoucký kraj: 585 541 241
- Specializovaný finanční úřad: 220 364 740

### **Informace ke lhůtě pro podání daňového přiznání k dani z neočekávaných zisků**

Generální finanční ředitelství po projednání s Ministerstvem financí vydává pro právní jistotu poplatníků daně z neočekávaných zisků informaci ke lhůtě pro podání daňového přiznání k dani z neočekávaných zisků s cílem publikovat východiska pro uplatňování správních praxe a předejít tím případným sporům v oblasti posuzování běhu a délky této lhůty.

Novelou zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“ nebo „ZDP“), provedenou zákonem č. 366/2022 Sb., byla zavedena právní úprava daně z neočekávaných zisků. V této souvislosti byla detekována výkladová nejistota ohledně určení lhůty pro podání daňového přiznání k dani z neočekávaných zisků, a to ve vazbě na lhůtu pro podání daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob.

Konkrétně vyvstala **otázka, zda se lhůta pro podání daňového přiznání k dani z neočekávaných zisků primárně odvozuje a vždy shoduje se lhůtou pro podání daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob**, nebo je posuzována samostatně, a to zejména ve vazbě na její případné prodloužení na základě žádosti o prodloužení lhůty dle § 36 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „DŘ“).

Pro posouzení je nezbytné vyjít ze systematiky zákona o daních z příjmů a z konstrukce procesního modelu, které byly při implementaci daně z neočekávaných zisků zvoleny. Obdobně, jako např. u daně vybírané srážkou, se jedná u daně z neočekávaných zisků o podkategorii daně z příjmů právnických osob, což vyplývá z jejího zařazení do části druhé zákona o daních z příjmů – Daň z příjmů právnických osob a též z textu ustanovení § 21 odst. 5 ZDP, kde je explicitně uvedeno, že daň z neočekávaných zisků je samostatnou daní z příjmů právnických osob s vlastním rozpočtovým určením.

Uvedené potvrzuje i důvodová zpráva, podle které: *„Zavádí se nová podkategorie daně z příjmů právnických osob, nazvaná daň z neočekávaných zisků. Poplatníkem této daně jsou jen někteří poplatníci daně z příjmů právnických osob, pro tuto daň se určuje zvláštní základ daně, který se počítá na základě obecného základu daně z příjmů právnických osob, a na tento zvláštní základ daně se aplikuje speciální sazba daně. Protože se stále jedná o daň z příjmů právnických osob, v ostatním se použijí ustanovení o dani z příjmů právnických osob (tedy např. právní úprava zdaňovacího období nebo podávání daňového přiznání).“*

Zákonná úprava tedy předvídá, že daň z neočekávaných zisků je poplatníkem tvrzena samostatně a odděleně od daně z příjmů právnických osob a na samostatném formuláři daňového přiznání. Z uvedeného pak vyplývá, že tvrzená daň je dále stanovována samostatně a odděleně od daně z příjmů právnických osob. Probíhá tedy individuální nalézací řízení, které je z procesního hlediska zcela nezávislé na správě daně z příjmů právnických osob, i když věcná souvislost může existovat a může výsledek nalézacího řízení ovlivnit. Logickým základem pro tento proces je pak skutečnost, že i jednotlivé procesní instituty musí být aplikovány samostatně, lhůtu pro podávání daňového přiznání nevyjímaje. Lhůta pro podání daňového přiznání nebo samotné podání daňového přiznání je totiž dále určující pro navazující instituty v podobě lhůty pro stanovení, nebo žádost o prodloužení lhůty apod.

Odvozování lhůty pro podání daňového přiznání k dani z neočekávaných zisků od lhůty pro podání daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob není právní úpravou explicitně upraveno a nelze jej a priori dovozovat z pouhé věcné provázanosti těchto daní.

**GFŘ proto ve vazbě na výše uvedené uzavírá, že lhůta pro podání daňového přiznání k dani z neočekávaných zisků se odvozuje od identických ustanovení jako lhůta pro podání daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob, přitom tyto lhůty jsou na sobě nezávislé. Lhůta pro podání daňového přiznání k dani z neočekávaných zisků bude správcem daně posuzována odděleně a**

individuálně v závislosti na nastalých okolnostech a skutečnostech, které délku lhůty mohou ovlivnit. Lhůta pro podání daňového přiznání k dani z neočekávaných zisků se proto může se lhůtou pro podání daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob shodovat, ale může být též určena odlišně, typicky např. v důsledku individuálního rozhodnutí o prodloužení lhůty podle § 36 DŘ.

Pro úplnost uvádíme, že daňové přiznání k dani z neočekávaných zisků je ve smyslu § 72 odst. 1 DŘ považováno za formulářové podání a pokud poplatník daně z neočekávaných zisků naplní zákonem definované podmínky (§ 72 odst. 6 DŘ), má povinnost podat daňové přiznání k dani z neočekávaných zisků elektronicky. Pro sestavení daňového přiznání k dani z neočekávaných zisků ve formátu a struktuře zveřejněné správcem daně lze využít aplikaci Elektronická podání pro Finanční správu v rámci portálu MOJE daně. Elektronické formuláře daňového přiznání k dani z neočekávaných zisků a oznámení o přesouvání průměru upravených srovnávacích základů daně v rámci skupiny podniků s neočekávanými zisky jsou k dispozici v části „Daň z příjmů právnických osob“.

V dalších podrobnostech k právní úpravě daně z neočekávaných zisků odkazujeme na informace a dotazy a odpovědi zveřejněné na webu Finanční správy: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-prijmu/dan-z-neocekavanych-zisku>

**Metodický pokyn GFŘ k problematice zdaňování  
zpevněných ploch pozemku**

**Metodický pokyn GFŘ k problematice zdaňování zpevněných ploch  
pozemku, které jsou užívány k podnikání nebo které má podnikatel  
zařazený v obchodním majetku podle zákona upravujícího daně  
z příjmů**

Účinnost	od 15. 1. 2024
Důvod přijetí	nastavení správní praxe
Oblast úpravy	zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o dani z nemovitých věcí“) zákon č. 283/2021 Sb., stavební zákon, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „nový stavební zákon“) zákon č. 183/2006 Sb., o územním plánování a stavebním řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „původní stavební zákon“) zákon č. 13/1997 Sb., o pozemních komunikacích, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o pozemních komunikacích“) zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „občanský zákoník“) zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o

	daních z příjmů“)
Agenda	zpevněná plocha, sazba daně, podnikání
Základní ustanovení	§ 1a odst. 1 písm. o), odst. 3, 4, a 5 zákona o dani z nemovitých věcí
Předcházející metodické materiály	Metodická pomůcka k problematice zdaňování zpevněných ploch pozemků užívaných k podnikání nebo v souvislosti s ním, č. j. 24673/16/7100-30121-010560 Metodická pomůcka Zpevněné plochy pozemků č. j. 26819/15/7100-30121-010560
Související metodické materiály	---
Technické postupy v IS/Úlohy ADIS	---
Přílohy	---
Judikatura, literatura	rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové č. j. 31 Ca 24/2002-27 ze dne 25. 4. 2003

### Anotace:

Pokyn upravuje v návaznosti na změny zákona o dani z nemovitých věcí, účinné k 1. 1. 2024, problematiku zdaňování zpevněných ploch pozemku, které jsou užívány k podnikání nebo které má podnikatel zařazený v obchodním majetku podle zákona upravujícího daně z příjmů.

Jednou ze zásadních změn definice zpevněné plochy pozemku oproti stávající právní úpravě je vypuštění vazby na druh pozemku, tzn. **že nově se zpevněná plocha může nacházet na jakémkoliv druhu pozemku, který je předmětem daně. Další změnou je, že zpevněnou plochou pozemku je nově také pozemek nebo jeho část, které má podnikatel zařazený v obchodním majetku podle zákona upravujícího daně z příjmů.**

### Primární příjemci:

Úřední osoby spravující daň z nemovitých věcí – využití při standardních činnostech souvisejících s vyměřením či doměřením daně z nemovitých věcí.

### Čl. I.

#### Zpevněná plocha pozemku

#### 1. [Definice zpevněné plochy pozemku pro účely zákona o dani z nemovitých věcí]

Zpevněnou plochou pozemku se dle § 1a odst. 1 písm. o) zákona o dani z nemovitých věcí rozumí pozemek nebo jeho část, které jsou užívány k podnikání nebo které má podnikatel zařazený v obchodním majetku podle zákona upravujícího daně z příjmů, jejichž povrch je zpevněn stavbou podle stavebního zákona bez svislé nosné konstrukce, včetně plochy vlečky, bazénu nebo nádrže, pokud tyto nejsou zdanitelnou stavbou.



Do 31. prosince 2023 bylo rozhodující pro určení, zda se jedná o zpevněnou plochu pozemku to, jestli se pozemek nebo jeho část, jejichž povrch je zpevněn stavbou podle stavebního zákona bez svíslé nosné konstrukce, včetně plochy vlečky, bazénu nebo nádrže, nachází na pozemku druhu ostatní plocha nebo zastavěná plocha a nádvoří. Pokud se jednalo o pozemek evidovaný v katastru nemovitostí s jiným druhem než ostatní plocha nebo zastavěná plocha a nádvoří, nemohlo se jednat o zpevněnou plochu pozemku.

Od 1. ledna 2024 není nově rozhodující, jestli se pozemek nebo jeho část, jejichž povrch je zpevněn stavbou podle stavebního zákona bez svíslé nosné konstrukce, včetně plochy vlečky, bazénu nebo nádrže, nachází na pozemku ostatní plocha nebo zastavěná plocha a nádvoří. Pokud jsou tedy povrch pozemku nebo jeho část evidovány v katastru nemovitostí s druhem pozemku **orná půda, chmelnice, vinice, zahrada, ovocný sad, trvalý travní porost, lesní pozemek, zastavěná plocha a nádvoří nebo ostatní plocha, a je zpevněn stavbou podle stavebního zákona bez svíslé nosné konstrukce**, včetně plochy vlečky, bazénu nebo nádrže, pokud tyto nejsou zdanitelnou stavbou a zároveň je užíván k podnikání nebo jej má podnikatel zařazen do obchodního majetku podle zákona o daních z příjmů, **jedná se o zpevněnou plochu pozemku.**

**2. [Definice stavby]** Stavbou zpevňující povrch pozemku je stavba ve smyslu § 5 odst. 1 nového stavebního zákona (§ 2 odst. 3 původního stavebního zákona), dle něhož se stavbou rozumí stavební dílo, které vzniká stavební nebo montážní činností ze stavebních výrobků, materiálů nebo konstrukcí za účelem užívání na určitém místě.

**3. [Stavební dílo]** Stavebním dílem nemůže být pouhé nahromadění, případně rozložení stavebního materiálu na určitém místě. Ke vzniku stavebního díla musí být použity stavební nebo montážní technologie – tedy soubor určitých znalostí, dovedností nebo postupů, nutných k jeho vzniku; o stavebním díle není možné hovořit, pokud k jeho vzniku žádné takové schopnosti nebo znalosti třeba nebyly.

**4. [Požadavky na stavby]** Stavba musí při běžné údržbě a působení běžně předvídatelných vlivů vyhovovat základním požadavkům na stavby po celou dobu své životnosti, což je především mechanická odolnost a stabilita stavby (§ 145 nového stavebního zákona).

S ohledem na citovanou právní úpravu a vlastnosti použitého materiálu **nelze proto za zpevněnou plochu pozemku ve smyslu § 1a odst. 1 písm. o) zákona o dani z nemovitých věcí považovat plochu zpevněnou snadno rozebíratelným povrchem bez nutnosti použití speciálních technologií** (např. dlažba nebo panely uložené bez podloží nebo v podloží z písku, škváry, apod.), nebo zpevnění povrchu pozemku pouhým rozprostřením materiálu (škváry, drtě, asfaltový potěr) na povrchu pozemku, a to ani zhutněnou bez jedné či více podkladních konstrukčních vrstev zajišťujících stabilitu, nosnost a odolnost zpevněné plochy. V této souvislosti lze zmínit také rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové č. j. 31 Ca 24/2002-27 ze dne 25. 4. 2003, v jehož odůvodnění se uvádí, že volně položené panely nelze pro účely vymezení hmotného majetku podle zákona o daních z příjmů považovat za stavbu.

**5. [Terénní úpravy]** O zpevněnou plochu pozemku se nejedná také v případě, že byly na pozemku provedeny pouze terénní úpravy podle § 8 nového stavebního zákona (§ 3 odst. 1 původního stavebního zákona). Terénní úpravou se mimo jiné rozumí zemní práce a změny terénu, jimiž se podstatně mění vzhled prostředí nebo

odtokové poměry, těžební a jim podobné a s nimi související práce, nejde-li o hornickou činnost nebo činnost prováděnou hornickým způsobem. Pouhé vrstvení jednotlivých druhů materiálu nebo proces pouhé typové přeměny částí zemského povrchu (terénní úprava), není zhotovením stavby.

**6. [Zpevněná plocha na části pozemku]** Je-li zpevněnou plochou pozemku pouze část pozemku, hledí se na ni a na zbývající část pozemku pro účely daně z nemovitých věcí jako na dva samostatné pozemky.

**7. [Výměra zpevněné plochy]** Pro stanovení daně je rozhodující **výměra plochy pozemku zpevněné stavbou v m<sup>2</sup>**. Jedná-li se o stavbu nově provedenou, musí být dokončena natolik, aby byla schopna užívání. Pokud zbývající část pozemku není zpevněna stavbou, zdaňuje se tato část pozemku sazbou odpovídající druhu pozemku evidovanému v katastru nemovitostí.

## Čl. II.

### Plocha vlečky

**[Plocha vlečky]** Plochou vlečky se rozumí pouze část odpovídající železničnímu kolejovému svršku. Výměra této zpevněné plochy pro zjištění základu daně z pozemků se zjistí ze stavební délky kolejí v metrech násobené průměrnou délkou pražců, tj. 2,5 m. V případě kolejového rozvětvení vlečky se základ daně zjistí jako součet stavebních délek kolejí násobený průměrnou délkou pražců, tj. nikoli z celkové plochy kolejiště. Zbývající část pozemku včetně kolejového spodku je předmětem daně jako druh pozemku evidovaný v katastru nemovitostí. V případě, že koleje vlečky spočívají na stavbách (mosty, přejezdy, tunely), případně procházejí budovami nebo jsou v nich zakončeny, plocha kolejového svršku, který je na těchto stavbách nebo v těchto stavbách umístěn, není předmětem daně z pozemků.

## Čl. III.

### Stavba bazénu

**[Definice stavby bazénu]** Bazénem se rozumí stavba podle stavebního zákona, která je charakteristická zpevněným dnem a svislými nebo sešikmenými stěnami po svém obvodu. Její základní schopností je zadržet tekutiny nebo sypké materiály.

## Čl. IV.

### Stavba nádrže

**[Definice stavby nádrže]** Nádržemi se rozumí stavby podle stavebního zákona konstrukčně podobné bazénům, tj. zejména retenční nádrže, nádrže pro zachycování toxických kapalin (např. úkapové nádrže u zásobníků s nebezpečnými látkami pro případ jejich úniku), nádrže na užitkovou vodu nebo chladicí bazény v elektrárnách, a také požární nádrže umístěné zpravidla v uzavřených areálech, které nejsou majetkem obce a neslouží potřebám dobrovolných či profesionálních veřejných hasičských sborů. Nepatří sem uzavřené opláštěné zásobníky, které jsou zpravidla zdanitelnými stavbami a netvoří proto zpevněné plochy pozemků.

## Čl. V.

### Zařazení do skupiny pozemků a sazby daně

**1. [Skupiny pozemků]** Zpevněná plocha je specifickým ztvárněním, zpracováním i užíváním pozemku, který lze zařadit do příslušné skupiny pozemků dle druhu podnikání.

Zpevněnou plochu pozemku lze zařadit do **skupiny zemědělských zpevněných ploch pozemku** v případě, kdy je zpevněná plocha pozemku užívána k podnikání pro zemědělskou prvovýrobu, lesní hospodářství nebo vodní hospodářství nebo pokud zpevněná plocha pozemku není užívána k podnikání, ale je zařazena do obchodního majetku podle zákona upravujícího daně z příjmů, a poplatníkem daně je podnikatel převážně podnikající v zemědělské prvovýrobě, lesním hospodářství nebo vodním hospodářství.

Zpevněná plocha pozemku, která je užívána k podnikání, ale neslouží pro zemědělskou prvovýrobu, lesní hospodářství nebo vodní hospodářství, nebo není užívána k podnikání, ale je zařazena do obchodního majetku podle zákona upravujícího daně z příjmů a poplatníkem daně je podnikatel převážně podnikající v jiné oblasti než v zemědělské prvovýrobě, lesním hospodářství nebo vodním hospodářství, zařadí se do **skupiny ostatních zpevněných ploch pozemku**.

Jedná se tedy o zpevněnou plochu pozemku užívanou pro průmysl, stavebnictví, dopravu, energetiku, ostatní zemědělskou výrobu a ostatní druhy podnikání, případně o zpevněnou plochu pozemku, která je zařazena do obchodního majetku podle zákona upravujícího daně z příjmů a poplatníkem daně je podnikatel převážně podnikající v oblasti průmyslu, stavebnictví, dopravy, energetiky, ostatní zemědělské výroby či jiné oblasti.

Je-li zpevněná plocha pozemku užívána k různým druhům podnikání a nelze-li vymezit její části užívané k jednotlivým druhům podnikání, zahrnuje se podle § 5a zákona o dani z nemovitých věcí do **skupiny ostatních zpevněných ploch pozemku**.

**2. [Podnikatel]** Pojem podnikatel je upraven v § 420 odst. 1 občanského zákoníku. Dle citovaného ustanovení *„kdo samostatně vykonává na vlastní účet a odpovědnost výdělečnou činnost živnostenským nebo obdobným způsobem se záměrem činit tak soustavně za účelem dosažení zisku, je považován se zřetelem k této činnosti za podnikatele.“* Podle § 421 odst. 1 občanského zákoníku se za podnikatele považuje osoba zapsaná v obchodním rejstříku. Dále podle § 421 odst. 2 občanského zákoníku se má za to, *„že podnikatelem je osoba, která má k podnikání živnostenské nebo jiné oprávnění podle jiného zákona“.*

**3. [Obchodní majetek podle zákona o daních z příjmů]** Obchodní majetek je v zákoně o daních z příjmů upraven samostatně pro právnické osoby a samostatně pro fyzické osoby.

Obchodní majetek u fyzických osob je upraven v § 4 odst. 4 zákona o daních z příjmů. Dle citovaného ustanovení se *„Obchodním majetkem poplatníka daně z příjmů fyzických osob pro účely daní z příjmů rozumí část majetku poplatníka, o které bylo nebo je účtováno anebo je nebo byla uvedena v daňové evidenci. Dnem vyřazení určité složky majetku z obchodního majetku poplatníka se rozumí den, kdy poplatník o této složce majetku naposledy účtoval nebo ji naposledy uváděl v daňové evidenci“.* Obchodní majetek u právnických osob je upraven v § 20c zákona o daních z příjmů, dle kterého se *„Obchodním majetkem poplatníka daně z příjmů právnických osob pro účely daní z příjmů rozumí veškerý majetek, který*

- a) *mu patří, pokud jde o poplatníka právnickou osobu,*
- b) *k němu patří, pokud jde o poplatníka, který není právnickou osobou“.*

U právnických osob, které jsou podnikateli, lze tedy konstatovat, že veškeré nemovité věci, které jsou v jejich vlastnictví, jsou zařazené do jejich obchodního majetku.

#### 4. [Sazby daně] Sazba daně u skupiny:

- **zemědělských zpevněných ploch pozemku** (předmět daně v daňovém přiznání „X“) činí: **1,80 Kč za každý 1 m<sup>2</sup>**,
- **ostatních zpevněných ploch pozemku** (předmět daně v daňovém přiznání „Y“) činí: **9,00 Kč za každý 1 m<sup>2</sup>**.

### Čl. VI.

#### Osvobození od daně

#### 1. [Osvobození pozemků ve funkčním celku se všeobecně prospěšnými zdanitelnými stavbami a jednotkami]

Podle § 4 odst. 1 písm. g) zákona o dani z nemovitých věcí jsou od daně osvobozeny pozemky **tvorící jeden funkční celek** se zdanitelnou stavbou nebo zdanitelnou jednotkou sloužící

- škole nebo školskému zařízení zapsanému ve školském rejstříku,
- poskytování péče o děti do 3 let věku na základě oprávnění provozovat živnostenské podnikání,
- muzeu nebo galerii, které spravují sbírky zapsané do centrální evidence sbírek muzejní povahy vedené Ministerstvem kultury,
- knihovně vedené v evidenci knihoven,
- veřejnému archivu podle zákona upravujícího archivnictví a spisovou službu,
- zdravotnickému zařízení uvedenému v rozhodnutí o udělení oprávnění k poskytování zdravotních služeb nebo v rozhodnutí o registraci,
- zařízení sociálních služeb,
- fundaci nebo ústavu k jimi vykonávané veřejně prospěšné činnosti,
- spolku zdravotně postižených občanů,
- zařízení služby péče o dítě v dětské skupině podle zákona upravujícího poskytování služby péče o dítě v dětské skupině,
- sociálnímu družstvu.

Záměrem tohoto ustanovení je nezatížit nemovité věci sloužící výslovně uvedeným veřejným účelům daní z nemovitých věcí, avšak z osvobození vyloučit nemovité věci pronajímané, propachtované či využívané k podnikání mimo uvedené obory.

**Pokud jsou zpevněné plochy těchto pozemků využívány pouze v souvislosti s provozem citovaných zařízení, nepovažují se za zpevněné plochy pozemků užívané pro podnikání.** Stejně je nutno přistupovat také k pozemkům ve vlastnictví veřejných vysokých škol, osvobozeným od daně podle § 4 odst. 1 písm. r) zákona o dani z nemovitých věcí, pokud tyto pozemky slouží k uskutečňování akreditovaných studijních programů.

**2. [Osvobození veřejných parkovišť]** Veřejná parkoviště podrobněji upravuje Metodický pokyn k aplikaci osvobození od daně z pozemků, na nichž se nacházejí stavby pozemních komunikací sloužících veřejné dopravě, pozemků využívaných pro veřejnou dopravu a rovněž pozemků se stavbami veřejných parkovišť, respektive ploch sloužících veřejnosti pro parkování dle § 4 odst. 1 písm. o) a l) zákona č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí, ve znění účinném od 1. 1. 2024, č. j. 65779/23/7700-40121-050343.

### Čl. VII.

#### Zpevněné plochy pozemku ve dvorech a vnitroblocích obytných domů s nájemními byty

**[Zpevněné plochy pozemku ve dvorech a vnitroblocích obytných domů s nájemními byty]** Podle zákona o dani z nemovitých věcí, ve znění do 31. 12. 2023, byl v případech, kdy byla vlastníkem obytných domů a pronajímatelem bytů právnická osoba (podnikatel), která měla domy zahrnuté do svého obchodního majetku, pro posouzení, jak budou zdaněny zpevněné plochy pozemků ve dvorech a vnitroblocích obytných domů, **rozhodující způsob jejich využití.**

Podle zákona o dani z nemovitých věcí, ve znění od 1. 1. 2024, v případě, že je **právnická osoba podnikatelem a má zpevněnou plochu pozemku zařazenu v obchodním majetku** podle zákona o daních z příjmů ve smyslu Čl. V., **jedná se o zpevněnou plochu pozemku bez ohledu na to, zda je užívána pro podnikání.**

#### Čl. VIII.

##### Zpevněné plochy pozemku v zemědělských areálech

**[Zpevněné plochy v zemědělských areálech]** Podle zákona o dani z nemovitých věcí, ve znění účinném od 1. 1. 2024, jsou zpevněnou plochou pozemku i např. pozemky druhu **orná půda**, jejichž povrch je zpevněn stavbou podle stavebního zákona bez svislé nosné konstrukce, včetně plochy vlečky, bazénu nebo nádrže, pokud tyto nejsou zdanitelnou stavbou, jsou-li tyto pozemky užívány k podnikání nebo je má podnikatel zařazeny do obchodního majetku podle zákona o daních z příjmů. Nově tedy mohou být zpevněnou plochou např. silážní jámy, hnojiště atd.

#### Čl. IX.

##### Zpevněné plochy pozemku pronajatých pozemků ve vlastnictví kraje

**[Pozemky ve vlastnictví kraje]** Podle § 4 odst. 1 písm. t) zákona o dani z nemovitých věcí jsou od daně **osvobozeny pozemky ve vlastnictví kraje, které se nacházejí v jeho územním obvodu, nejsou-li využívány k podnikání, pronajímány nebo propachtovány** (§ 4 odst. 3 zákona o dani z nemovitých věcí).

**Jestliže jsou tedy pozemky pronajaty, nelze toto osvobození uplatnit.** Pokud jsou zpevněné plochy pozemku pronajaty k podnikání, zařadí se do příslušné skupiny zpevněných ploch pozemků s odpovídající sazbou daně a v daňovém přiznání se uvedou s předmětem daně z pozemků jako druh zpevněné plochy pozemku „X“ nebo „Y“. Pokud se zpevněná plocha pozemku nachází pouze na části pozemku, uvede se pozemek s výměrou v rozsahu zpevněné plochy pozemku na samostatný výpočtový list s příslušnou sazbou daně a zbylá část pozemku se uvede na samostatný list s uvedením sazby daně pro daný druh pozemku dle katastru nemovitostí.

#### Čl. X

##### Zpevněné plochy pozemků pronajatých pozemků ve vlastnictví fyzických osob

**[Pozemky ve vlastnictví fyzických osob]** Pokud zpevněné plochy pozemku ve vlastnictví fyzických osob nejsou vlastníkem využívány k podnikání, fyzická osoba není podnikatelem nebo je podnikatelem, ale nemá zpevněnou plochu pozemku zařazenu do obchodního majetku podle zákona o daních z příjmů a rovněž není zpevněná plocha pozemku pronajata či propachtována jiným subjektům, bude uvedena v daňovém přiznání dle druhu pozemku evidovaného v katastru nemovitostí.

Jestliže jsou pozemky, na nichž se nachází zpevněná plocha pozemku, vlastníkem užívány k podnikání, anebo jsou-li pronajaty jinému subjektu pro jeho podnikání,

případně je fyzická osoba podnikatelem a má je zařazeny do obchodního majetku podle zákona o daních z příjmů, **zařadí se do příslušné skupiny zpevněných ploch pozemků** s odpovídající sazbou daně a v daňovém přiznání se uvedou s předmětem daně z pozemků jako druh zpevněné plochy pozemku „X“ nebo „Y“.

Pokud se zpevněná plocha pozemku nachází pouze na části pozemku, uvede se pozemek s výměrou v rozsahu zpevněné plochy pozemku na samostatný výpočtový list s příslušnou sazbou daně a zbylá část pozemku se uvede na samostatný list s uvedením sazby daně pro daný druh pozemku dle katastru nemovitostí.

### **Čl. XI. Zrušovací ustanovení**

Tento metodický pokyn zrušuje:

Metodická pomůcka k problematice zdaňování zpevněných ploch pozemků užívaných k podnikání nebo v souvislosti s ním, č. j. 24673/16/7100-30121-010560.

Metodická pomůcka - Zpevněné plochy pozemků č. j. 26819/15/7100-30121-010560.