

**P
O
R
A
D
C
E**

7-8

ZDP

2025
30. ročník

*zákon po novele
s komentářem*

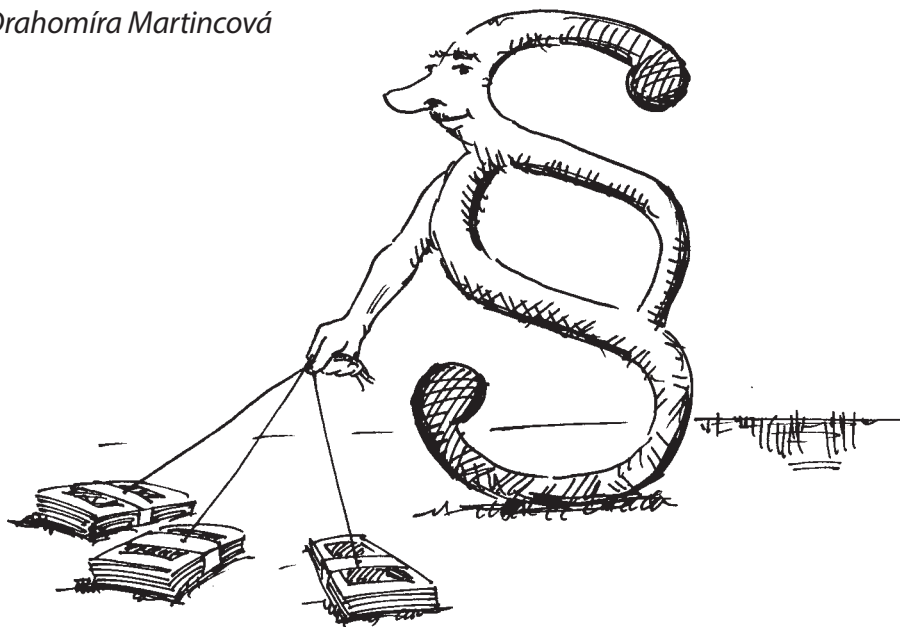


Zákon o daních z příjmů

Zákon č. 586/1992 Sb. s komentářem

Ing. Eva Sedláková

Ing. Drahomíra Martincová



Poslední novela zákona o daních z příjmů (586/1992 Sb.) platná k datu zpracování tohoto komentáře má číslo 470/2024 Sb. Komentář respektuje platné pokyny a stanoviska Generálního finančního ředitelství zveřejněná na webových stránkách Finanční správy ČR. Podrobná stanoviska k zákonu o daních z příjmů zveřejnilo Generální finanční ředitelství na webových stránkách Finanční správy v pokynu D-59 a metodickou informaci GFR k zaměstnaneckým benefitům. V komentáři jsou uvedena k příslušným ustanovením týkajícím se některých změn, odůvodnění obsažená v důvodových zprávách k návrhu předmětného zákona.

§ 1

ČÁST PRVNÍ	DAŇ Z PŘÍJMŮ FYZICKÝCH OSOB	5
§ 2	Poplatníci daně z příjmů fyzických osob	7
§ 2a	Poplatník v paušálním režimu	8
§ 3	Předmět daně z příjmů fyzických osob	14
§ 4	Osvobození od daně	20
§ 4a	Osvobození bezúplatných příjmů	44
§ 4b	Bytová potřeba	50
§ 5	Základ daně a daňová ztráta	53
§ 6	Příjmy ze závislé činnosti	56
§ 7	Příjmy ze samostatné činnosti	78
§ 7a	Paušální daň	84
§ 7b	Daňová evidence	90
§ 8	Příjmy z kapitálového majetku	92
§ 9	Příjmy z nájmu	98
§ 10	Ostatní příjmy	102
§ 12	Společné příjmy a výdaje	119
§ 13	Příjmy a výdaje spolupracujících osob	120
§ 15	Nezdanitelná část základu daně	124
§ 15a	Produkt spoření na stáří	136
§ 15b	Daňová podpora produktu spoření na stáří	136
§ 15c	Pojištění dlouhodobé péče	138
§ 16	Sazba a výpočet daně pro základ daně	140
§ 16a	Sazba a výpočet daně pro samostatný základ daně	140
§ 16ab	Výpočet daně	140
§ 16b	Zdaňovací období	141

ČÁST DRUHÁ	DAŇ Z PŘÍJMŮ PRÁVNICKÝCH OSOB	141
§ 17	Poplatníci daně z příjmů právnických osob	141
§ 17a	Veřejně prospěšný poplatník	144
§ 17b	Základní investiční fond	147
§ 17c	Poplatník daně z neočekávaných zisků	150
§ 18	Obecná ustanovení o předmětu daně	152
§ 18a	Zvláštní ustanovení o předmětu daně veřejně prospěšných poplatníků	156
§ 18b	Zvláštní ustanovení o předmětu daně osobních obchodních společností a jejich společníků	160
§ 19	Osvobození od daně	181
§ 19b	Osvobození bezúplatných příjmů	181
§ 20	Základ daně a položky snižující základ daně	186
§ 20b	Samostatný základ daně	194
§ 20ba	Základ daně z neočekávaných zisků	195
§ 20bb	Srovnávaný základ daně	195
§ 20bc	Srovnávací základ daně	195
§ 20bd	Průměr upravených srovnávacích základů daně	196
§ 20be	Závazné posouzení toho, zda je poplatník součástí skupiny podniků s neočekávanými zisky	197
§ 20c	Obchodní majetek poplatníka daně z příjmů právnických osob	197
§ 21	Sazba a výpočet daně	197
§ 21a	Zdaňovací období	199

ČÁST TŘETÍ	SPOLEČNÁ USTANOVENÍ	200
§ 21b	Obecná společná ustanovení o věcech	200
§ 21c	Obecná společná ustanovení o majetkových právech	201
§ 21d	Obecná společná ustanovení o finančním leasingu	203

§ 21e	Obecná společná ustanovení o osobách	205
§ 21f	Použití ustanovení o vkladech u svěrenských fondů, fundací a ústavů	206
§ 21g	Minimální a průměrná mzda	207
§ 21h	Vztah k účetním předpisům	207
§ 21i	Zvláštní ustanovení o vymezení dividendového příjmu	208
§ 22	Zdroj příjmů	208
§ 23	Základ daně	213
	Společný systém zdanění při převodu podniku, výměně podílů, fúzi a rozdělení	
§ 23a	Převod obchodního závodu na obchodní korporaci	259
§ 23b	Výměna podílů	260
§ 23c	Fúze a rozdělení obchodních korporací	261
§ 23e	Omezení uznatelnosti nadměrných výpůjčních výdajů	268
§ 23f	Výjimky z režimu omezení uznatelnosti nadměrných výpůjčních výdajů	269
§ 23g	Zdanění při přemístění majetku bez změny vlastnictví	273
§ 23h	Řešení důsledků rozdílné právní kvalifikace	276
§ 23i	Kursový rozdíl	277
§ 23j	Oznámení v souvislosti s režimem vylučování kursových rozdílů	282
§ 24	Výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů	284
§ 24a	Závazné posouzení způsobu rozdělení výdajů (nákladů), které nelze přiřadit pouze ke zdanitelným příjmům	316
§ 24b	Závazné posouzení poměru výdajů (nákladů) spojených s provozem nemovité věci používané zčásti k činnosti, ze které plyne příjem ze samostatné činnosti, anebo k nájmu a zčásti k soukromým účelům, které lze uplatnit jako výdaj (náklad) ...	316
§ 25	Nedaňové výdaje	317
§ 26 – 32	Odpisy hmotného majetku	324
§ 32b	Pacht obchodního závodu	366
§ 32c – § 32d	Nepeněžitě vklady ze zahraničí	367
§ 33	Technické zhodnocení	368
§ 33a	Závazné posouzení skutečnosti, zda je zásah do majetku technickým zhodnocením	370
§ 34	Položky odčitatelné od základu daně	370
§ 34a	Výše odpočtu na podporu výzkumu a vývoje	373
§ 34b	Výdaje vynaložené na výzkum a vývoj zahrnované do odpočtu	373
§ 34ba	Oznámení o záměru odečíst od základu daně odpočet na podporu výzkumu a vývoje ...	374
§ 34c	Projektová dokumentace	374
§ 34d	Odpočet na podporu výzkumu a vývoje u společníků osobních obchodních společností ...	375
§ 34e	Závazné posouzení výdajů vynaložených na výzkum a vývoj zahrnovaných do odpočtu ...	375
§ 34f	Obecné ustanovení o odpočtu na podporu odborného vzdělávání	381
§ 34g	Odpočet na podporu pořízení majetku na odborné vzdělávání	382
§ 34h	Odpočet na podporu výdajů vynaložených na žáka nebo studenta	383
§ 35 – 35b	Sleva na dani	387
§ 35ba	Slevy na dani pro poplatníky daně z příjmů fyzických osob	399
§ 35bb	Sleva na manžela	401
§ 35c – 37c	Daňové zvýhodnění pro poplatníky daně z příjmů fyzických osob	402
§ 36	Zvláštní sazba daně	411
§ 37	Mezinárodní smlouva	416
§ 37e	Přeměny jiných poplatníků než obchodních korporací	418
§ 38	Přepočet měny pro výpočet daní z příjmů	419
§ 38a	Zálohy	425
§ 38aa	Zálohy na daň z neočekávaných zisků	429
§ 38ab	Zálohy na daň z neočekávaných zisků před stanovením daně z neočekávaných zisků	430
§ 38b	Minimální výše daně	431
§ 38ba	Položky evidované v méně účetnictví	431
§ 38bb	Přepočet kritérií v české měně	432
§ 38bc	Měna přenositelných daňových položek pro jejich uplatnění	433
§ 38c	Plátce daně	434
§ 38d	Daň vybíraná srážkou podle zvláštní sazby daně	435

§ 38da	Oznámení o příjmech plynoucích do zahraničí	438
§ 38e	Zajištění daně	442
§ 38f	Vyloučení dvojího zdanění příjmů ze zahraničí	444
§ 38fa	Zdanění ovládané zahraniční společnosti	446

ČÁST ČTVRTÁ ZVLÁŠTNÍ USTANOVENÍ PRO VYBÍRÁNÍ DANĚ Z PŘÍJMŮ 451

	Zvláštní ustanovení pro vybírání daně z příjmů fyzických osob	
§ 38g	Daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob	451
§ 38ga	Daňové přiznání podávané osobou spravující pozůstalost	454
§ 38gb	Daňové přiznání v insolvenčním řízení	454
§ 38h	Vybírání a placení záloh na daň a daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti	456
§ 38ch	Roční zúčtování záloh na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a daňového zvýhodnění	459
§ 38i	Opravy na dani z příjmů ze závislé činnosti vybírané srážkou formou záloh	460
§ 38j	Povinnosti plátců daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti	461
§ 38k	Uplatnění nezdanitelných částek ze základu daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti, slevy na dani podle § 35 odst. 4 a § 35ba a daňového zvýhodnění	463
§ 38l	Způsob prokazování nároku na odečet nezdanitelné části základu daně, slevy na dani podle § 35 odst. 4 a § 35ba a daňového zvýhodnění z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti u plátce daně	466
§ 38la – 38ll	Paušální režim	469
§ 38lm	Přeplatek	483
§ 38ln	Nedoplatek na záloze na veřejné pojištění	485
§ 38lo	Převod výnosu paušálního pojistného	486
§ 38lp	Poskytování informací správcem daně	486
§ 38lq	Poskytování informací orgány sociálního zabezpečení a správcem registru všech pojištěnců veřejného zdravotního pojištění	487
§ 38m	Daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období	487
§ 38ma	Daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za období, za které se podává daňové přiznání	487
§ 38mb	Výjimky z povinnosti podat daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob	488
§ 38mc	Výjimka z oznamovací povinnosti	488
§ 38n – 38na	Daňová ztráta	488
§ 38nd	Závazné posouzení způsobu určení základu daně daňového nerezidenta z činností vykonávaných prostřednictvím stále provozovny	494
§ 38o	Zvláštní ustanovení o pokutě za opožděné tvrzení daně	496
§ 38p	Zvláštní ustanovení o penále	496
§ 38v	Oznámení o osvobozených příjmech fyzických osob	502
§ 38w	Pokuta za neoznámení osvobozeného příjmu	504

ČÁST PÁTÁ REGISTRACE 512

§ 39	Registrační povinnost plátce příjmu ze závislé činnosti	512
§ 39a	Registrační povinnost poplatníků daně z příjmů právnických osob	512

ČÁST ŠESTÁ PRÁVOMOCI VLÁDY A MINISTERSTVA FINANČÍ 512

§ 39p	Právní moc vlády	512
§ 39q	Právní moc Ministerstva financí	513

ČÁST SEDMÁ PŘECHODNÁ A ZÁVĚREČNÁ USTANOVENÍ 517

§ 42	Účinnost	517
------	----------	-----

Příloha č. 1	Třídění hmotného majetku do odpisových skupin	540
Příloha č. 2	Postup při přechodu z vedení účetnictví na daňovou evidenci z hlediska daně z příjmů fyzických osob	549
Příloha č. 3	Postup při přechodu z daňové evidence na vedení účetnictví z hlediska daně z příjmů fyzických osob	551

ZÁKON č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

ve znění

zákona č. 35/1993 Sb., zákona č. 96/1993 Sb., zákona č. 157/1993 Sb., zákona č. 196/1993 Sb., zákona č. 323/1993 Sb., zákona č. 42/1994 Sb., zákona č. 85/1994 Sb., zákona č. 114/1994 Sb., zákona č. 259/1994 Sb., zákona č. 32/1995 Sb., zákona č. 87/1995 Sb., zákona č. 118/1995 Sb., zákona č. 149/1995 Sb., zákona č. 248/1995 Sb., zákona č. 316/1996 Sb., zákona č. 18/1997 Sb., zákona č. 151/1997 Sb., zákona č. 209/1997 Sb., zákona č. 210/1997 Sb., zákona č. 227/1997 Sb., zákona č. 111/1998 Sb., zákona č. 149/1998 Sb., zákona č. 168/1998 Sb., zákona č. 333/1998 Sb., zákona č. 63/1999 Sb., zákona č. 129/1999 Sb., zákona č. 144/1999 Sb., zákona č. 170/1999 Sb., zákona č. 225/1999 Sb., nálezu ÚS č. 3/2000 Sb., zákona č. 17/2000 Sb., zákona č. 27/2000 Sb., zákona č. 72/2000 Sb., zákona č. 100/2000 Sb., zákona č. 103/2000 Sb., zákona č. 121/2000 Sb., zákona č. 132/2000 Sb., zákona č. 241/2000 Sb., zákona č. 340/2000 Sb., zákona č. 492/2000 Sb., zákona č. 117/2001 Sb., zákona č. 120/2001 Sb., zákona č. 239/2001 Sb., zákona č. 453/2001 Sb., zákona č. 483/2001 Sb., zákona č. 50/2002 Sb., zákona č. 128/2002 Sb., nálezu ÚS č. 145/2000 Sb., zákona č. 198/2002 Sb., zákona č. 210/2002 Sb., zákona č. 260/2002 Sb., zákona č. 308/2002 Sb., zákona č. 575/2002 Sb., zákona č. 162/2003 Sb., zákona č. 362/2003 Sb., zákona č. 438/2003 Sb., zákona č. 19/2004 Sb., zákona č. 47/2004 Sb., zákona č. 49/2004 Sb., zákona č. 257/2004 Sb., zákona č. 280/2004 Sb., zákona č. 359/2004 Sb., zákona č. 360/2004 Sb., zákona č. 436/2004 Sb., zákona č. 562/2004 Sb., zákona č. 628/2004 Sb., zákona č. 669/2004 Sb., zákona č. 676/2004 Sb., zákona č. 179/2005 Sb., zákona č. 217/2005 Sb., zákona č. 342/2005 Sb., zákona č. 357/2005 Sb., zákona č. 441/2005 Sb., zákona č. 530/2005 Sb., zákona č. 545/2005 Sb., zákona č. 552/2005 Sb., zákona č. 56/2006 Sb., zákona č. 57/2006 Sb., zákona č. 109/2006 Sb., zákona č. 112/2006 Sb., zákona č. 179/2006 Sb., zákona č. 189/2006 Sb., zákona č. 203/2006 Sb., zákona č. 223/2006 Sb., zákona č. 245/2006 Sb., zákona č. 264/2006 Sb., zákona č. 267/2006 Sb., zákona č. 29/2007 Sb., zákona č. 67/2007 Sb., zákona č. 159/2007 Sb., zákona č. 261/2007 Sb., zákona č. 296/2007 Sb., zákona č. 362/2007 Sb., zákona č. 126/2008 Sb., (úplné znění č. 193/2008 Sb.), zákona č. 306/2008 Sb., zákona č. 482/2008 Sb., zákona č. 2/2009 Sb., zákona č. 87/2009 Sb., zákona č. 216/2009 Sb., zákona č. 221/2009 Sb., zákona č. 227/2009 Sb., zákona č. 281/2009 Sb., zákona č. 289/2009 Sb., zákona č. 303/2009 Sb., zákona č. 304/2009 Sb., zákona č. 326/2009 Sb., zákona č. 362/2009 Sb., zákona č. 199/2010 Sb., zákona č. 346/2010 Sb., zákona č. 348/2010 Sb., zákona č. 73/2011 Sb., nálezu ÚS č. 119/2011 Sb., zákona č. 188/2011 Sb., zákona č. 329/2011 Sb., zákona č. 353/2011 Sb., zákona č. 370/2011 Sb., zákona č. 375/2011 Sb., zákona č. 420/2011 Sb., zákona č. 428/2011 Sb., zákona č. 458/2011 Sb., zákona č. 466/2011 Sb., zákona č. 470/2011 Sb., zákona č. 192/2012 Sb., zákona č. 399/2012 Sb., zákona č. 401/2012 Sb., zákona č. 403/2012 Sb., zákona č. 428/2012 Sb., zákona č. 500/2012 Sb., zákona č. 201/2013 Sb., zákona č. 44/2013 Sb., zákona č. 80/2013 Sb., zákona č. 105/2013 Sb., zákona č. 160/2013 Sb., zákona č. 215/2013 Sb., zákona č. 241/2013 Sb., zákonného opatření č. 344/2013 Sb., nálezu ÚS č. 162/2014 Sb., zákona č. 247/2014 Sb., zákona č. 267/2014 Sb., zákona č. 332/2014 Sb., zákona č. 84/2015 Sb., zákona č. 127/2015 Sb., zákona č. 221/2015 Sb., zákona č. 375/2015 Sb., zákona č. 377/2015 Sb., zákona č. 47/2016 Sb., zákona č. 105/2016 Sb., zákona č. 113/2016 Sb., zákona č. 125/2016 Sb., zákona č. 148/2016 Sb., zákona č. 188/2016 Sb., zákona č. 271/2016 Sb., zákona č. 321/2016 Sb., zákona č. 454/2016 Sb., zákona č. 170/2017 Sb., zákona č. 200/2017 Sb., zákona č. 225/2017 Sb., zákona č. 246/2017 Sb., zákona č. 254/2017 Sb., zákona č. 293/2017 Sb., zákona č. 92/2018 Sb., zákona č. 174/2018 Sb., zákona č. 306/2018 Sb., zákona č. 32/2019 Sb., zákona č. 80/2019 Sb., zákona č. 125/2019 Sb., zákona č. 364/2019 Sb., zákona č. 299/2020 Sb., zákona č. 343/2020 Sb., zákona č. 386/2020 Sb., zákona č. 450/2020 Sb., zákona č. 540/2020 Sb., zákona č. 543/2020 Sb., zákona č. 588/2020 Sb., zákona č. 609/2020 Sb., zákona č. 39/2021 Sb., zákona č. 251/2021 Sb., zákona č. 284/2021 Sb., zákona č. 285/2021 Sb., zákona č. 286/2021 Sb., zákona č. 297/2021 Sb., zákona č. 324/2021 Sb., zákona č. 329/2021 Sb., zákona č. 353/2021 Sb., zákona č. 142/2022 Sb., zákona č. 244/2022 Sb., zákona č. 366/2022 Sb., zákona č. 432/2022 Sb., zákona č. 458/2022 Sb., zákona č. 281/2023 Sb., zákona č. 285/2023 Sb., zákona č. 349/2023 Sb., zákona č. 462/2023 Sb., zákona č. 162/2024 Sb., zákona č. 163/2024 Sb., zákona č. 230/2024 Sb., **zákona č. 263/2024 Sb., zákona č. 470/2024 Sb. a zákona č. 32/2025 Sb.**

Česká národní rada se usnesla na tomto zákoně:

§ 1

Tento zákon zapracovává příslušné předpisy
Evropské unie¹³⁷⁾ a upravuje

- daň z příjmů fyzických osob,
- daň z příjmů právnických osob.

k omentář k § 1

Počínaje r. 2011 zákon stanoví, že tento zákon zapracovává příslušné předpisy Evropské unie (ty jsou uvedeny v poznámce pod čarou č. 137, jde o příslušné Směrnice Rady ES) a upravuje:

- daň z příjmů fyzických osob,
- daň z příjmů právnických osob.

ČÁST PRVNÍ

DAŇ Z PŘÍJMŮ FYZICKÝCH OSOB

§ 2

Poplatníci daně z příjmů fyzických osob

(1) Poplatníky daně z příjmů fyzických osob jsou fyzické osoby. Poplatníci jsou daňovými rezidenty České republiky, nebo daňovými nerezidenty.

(2) Poplatníci jsou daňovými rezidenty České republiky, pokud mají na území České republiky bydliště nebo se zde obvykle zdržují. Daňoví rezidenti České republiky mají daňovou povinnost, která se vztahuje jak na příjmy plynoucí ze zdrojů

Poznámky jsou uvedeny na str. 537.

na území České republiky, tak i na příjmy plynoucí ze zdrojů v zahraničí.

(3) Poplatníci jsou daňovými nerezidenty, pokud nejsou uvedeni v odstavci 2 nebo to o nich stanoví mezinárodní smlouvy. Daňoví nerezidenti mají daňovou povinnost, která se vztahuje jen na příjmy plynoucí ze zdrojů na území České republiky (§ 22). Poplatníci, kteří se na území České republiky zdržují za účelem studia nebo léčení, jsou daňovými nerezidenty a mají daňovou povinnost, která se vztahuje pouze na příjmy plynoucí ze zdrojů na území České republiky, i v případě, že se na území České republiky obvykle zdržují.

(4) Poplatníky obvykle se zdržujícími na území České republiky jsou ti, kteří zde pobývají alespoň 183 dnů v příslušném kalendářním roce, a to souvisle nebo v několika obdobích; do doby 183 dnů se započítává každý započatý den pobytu. Bydlištěm na území České republiky se pro účely tohoto zákona rozumí místo, kde má poplatník stálý byt za okolností, z nichž lze usuzovat na jeho úmysl trvale se v tomto bytě zdržovat.

k omentář k § 2

■ **Poplatníci daně z příjmů fyzických osob**

Zákon o daních z příjmů v § 2 rozděluje poplatníky daně z příjmů fyzických osob na dvě skupiny:

1. Daňoví rezidenti ČR jsou poplatníci, kteří mají na území ČR bydliště nebo se zde obvykle zdržují. Tito poplatníci mají daňovou povinnost, která se vztahuje jak na příjmy plynoucí ze zdrojů na území České republiky, tak i na příjmy plynoucí ze zdrojů v zahraničí. Jedná se o neomezenou daňovou povinnost – § 2 odst. 2 zákona.

Poplatníkem může být i osoba nezletilá nebo osoba, které soud omezil svéprávnost. Za tyto osoby pak v otázkách daňových jedná jejich zákonný zástupce.

Bydlištěm na území ČR se rozumí místo, kde má poplatník stálý byt. Stálým bytem se rozumí byt, který je poplatníkovi kdykoliv k dispozici podle jeho potřeby, ať již vlastní či najatý. Tento byt může být poplatníkem pronajat jiné osobě formou, která umožňuje podle potřeby poplatníka obnovení jeho užívání poplatníkem bez prodlevy. Úmysl poplatníka zdržovat se trvale ve stálém bytě se posuzu-

je vzhledem k okolnostem jeho osobního a rodinného stavu, tj. má-li zde rovněž např. manželku, děti, rodiče, či zda byt je využíván v návaznosti na jeho ekonomické aktivity (samostatnou činnost, zaměstnání apod.).

Stálý byt tedy nemusí být vždy pouze trvalé bydliště poplatníka. Pro účely daně z příjmů není rozhodující, zda je poplatník v bytě přihlášen k pobytu či nikoli, ale zda skutečně v bytě bydlí. Při uplatňování daňových zákonů v daňovém řízení se bere v úvahu vždy skutečný obsah právního úkonu nebo jiné skutečnosti rozhodné pro stanovení či vybrání daně, pokud je zastřený stavem formálně právním a liší se od něho.

Dojde-li u poplatníka ke změně v rozsahu povinnosti vůči České republice (§ 2 odst. 2 nebo 3) v průběhu zdaňovacího období v důsledku změny bydliště, posuzuje se jeho statut za příslušné části roku samostatně. V případě vzniku neomezené daňové povinnosti v ČR (§ 2 odst. 2) v důsledku skutečnosti, že se zde poplatník obvykle zdržuje, uplatní se tento statut pro celé zdaňovací období.

Poplatníci, kteří se na území ČR obvykle zdržují, jsou ti, kteří zde pobývají alespoň 183 dní v příslušném kalendářním roce (zdaňovacím období), a to buď souvisle, nebo v několika obdobích. Do doby 183 dnů se započítává každý i započatý den pobytu, včetně dne příjezdu a odjezdu, sobot, nedělí, svátků, prázdnin a dovolených strávených na území ČR.

Od pojmu „bydliště“ je třeba odlišit pojem „trvalý pobyt“. Místem trvalého pobytu se podle § 10 odst. 1 zákona č. 133/2000 Sb., o evidenci obyvatel a o rodných číslech, ve znění pozdějších předpisů, rozumí adresa pobytu občana v České republice, která je vedena v registru obyvatel ve formě referenční vazby (kódu adresního místa) na referenční údaj o adrese v základním registru územní identifikace, adres a nemovitostí, kterou si občan zvolí zpravidla v místě, kde má rodinu, rodiče, byt nebo zaměstnání. Občan může mít jen jedno místo trvalého pobytu, a to v objektu, který je podle zvláštního právního předpisu označen číslem popisným nebo evidenčním, popřípadě orientačním číslem a který je určen pro bydlení, ubytování nebo individuální rekreaci (dále jen „objekt“).

Výklad pojmu bydliště byl rozebrán v příspěvku KV KDP č. 517/21.03.18. Generální finanční ředitelství odsouhlasilo závěr, že pokud poplat-

ník prokáže, že se trvale zdržoval ve dvou stálých bytech, a pro účely daně z příjmů tedy měl dvě bydliště, bude příjem z prodeje kteréhokoliv z těchto stálých bytů při splnění ostatních podmínek ve smyslu § 4 odst. 1 písm. a) zákona osvobozen od daně z příjmů. Doplnilo, že bydliště je právní pojem označující adresu místa, kde se fyzická osoba hodlá trvale zdržovat. Jestliže se někde pouze zdržuje bez úmyslu zdržovat se zde trvale, pak o skutečné bydliště nejde. Pojem bydliště je vymezen v § 2 odst. 4 zákona o daních z příjmů jako místo, kde má poplatník stálý byt za okolností, z nichž lze usuzovat na jeho úmysl trvale se v tomto bytě zdržovat. Dále pak pokyn GŘ D-59 ve vysvětlivce k § 2 zákona o daních z příjmů upřesňuje, co se rozumí stálým bytem.

2. Daňoví nerezidenti jsou poplatníci, kteří nemají na území ČR bydliště nebo se zde obvykle nezdržují nebo pokud tak stanoví mezinárodní smlouvy. Tito poplatníci mají daňovou povinnost, která se vztahuje jen na příjmy plynoucí ze zdrojů na území České republiky a nikoli na příjmy ze zdrojů v zahraničí. Poplatníci, kteří se na území České republiky zdržují pouze za účelem studia nebo léčení, jsou daňovými nerezidenty a mají daňovou povinnost, která se vztahuje pouze na příjmy plynoucí ze zdrojů na území České republiky, i v případě, že se na území České republiky obvykle zdržují. U těchto poplatníků se jedná o omezenou daňovou povinnost – § 2 odst. 3 zákona.

Podle stanoviska Generálního finančního ředitelství v pokynu D-59:

- dojde-li u poplatníka ke změně v rozsahu povinnosti vůči České republice (§ 2 odst. 2 nebo odst. 3 zákona) v průběhu zdaňovacího období v důsledku změny bydliště, posuzuje se jeho statut za příslušné části roku samostatně. V případě vzniku neomezené daňové povinnosti v České republice (§ 2 odst. 2 zákona) v důsledku skutečnosti, že se zde poplatník obvykle zdržuje, uplatní se tento statut pro celé zdaňovací období,
- zákon obsahuje dvě kritéria pro určení daňového rezidentství, kdy naplnění jen jednoho z nich stačí ke vzniku rezidentství, žádné nemá přednost a testovat je vždy potřeba obě kritéria. Podle toho, o jaké kritérium se jedná, je

následně posuzováno samotné období, kdy je poplatník rezidentem. Jakmile je tedy např. naplněno kritérium obvyklého zdržování se, osoba je podle zákona rezidentem České republiky po celý kalendářní rok, a to bez ohledu na to, zda v České republice má či nemá bydliště,

- u států, se kterými má Česká republika uzavřenou smlouvu o zamezení dvojímu zdanění všech druhů příjmů, která je prováděna, se v případě, kdy fyzická osoba naplní kritéria daňového rezidentství dle vnitrostátních právních předpisů obou smluvních států, použijí pro určení daňového rezidentství kritéria uvedená v příslušné smlouvě.

§ 2a

Poplatník v paušálním režimu

(1) Poplatníkem v paušálním režimu je od prvního dne rozhodného zdaňovacího období poplatník daně z příjmů fyzických osob, který

- a) k prvnímu dni rozhodného zdaňovacího období
 1. je osobou samostatně výdělečně činnou podle zákona upravujícího důchodové pojištění, na kterou se vztahují právní předpisy upravující důchodové pojištění,
 2. je osobou samostatně výdělečně činnou podle zákona upravujícího veřejné zdravotní pojištění, na kterou se vztahují právní předpisy upravující veřejné zdravotní pojištění a která není vyňata z povinnosti platit pojistné na veřejné zdravotní pojištění z důvodu dlouhodobého pobytu v cizině,
 3. není plátcem daně z přidané hodnoty a nemá registrační povinnost k dani z přidané hodnoty, s výjimkou registrační povinnosti identifikované osoby,
 4. není společníkem veřejné obchodní společnosti ani komplementářem komanditní společnosti a
 5. není dlužníkem, vůči němuž bylo zahájeno insolvenční řízení,
- b) ve zdaňovacím období bezprostředně předcházejícím rozhodnému zdaňovacímu období nepřesáhl rozhodné příjmy pro zvolené pásmo paušálního režimu,

- c) k prvnímu dni rozhodného zdaňovacího období nevykonává činnost, ze které plynou příjmy ze závislé činnosti, s výjimkou příjmů, z nichž je daň vybírána srážkou podle zvláštní sazby daně, a
- d) podá správci daně oznámení o vstupu do paušálního režimu, ve kterém si zvolí pásmo paušálního režimu, a nejpozději v poslední den lhůty pro podání oznámení o vstupu do paušálního režimu učinil oznámení o zahájení samostatné výdělečné činnosti podle zákona upravujícího organizaci a provádění sociálního zabezpečení a oznámení o zahájení samostatné výdělečné činnosti podle zákona upravujícího veřejné zdravotní pojištění; tato lhůta je zachována, je-li nejpozději v poslední den této lhůty učiněno podání obsahující údaje požadované v příslušném oznámení správci daně společně s oznámením o vstupu do paušálního režimu nebo živnostenskému úřadu společně s ohlášením živnosti nebo žádostí o koncesi.

(2) Poplatník daně z příjmů fyzických osob, který zahajuje činnost, ze které plynou příjmy ze samostatné činnosti, je poplatníkem v paušálním režimu od prvního dne kalendářního měsíce, ve kterém tuto činnost zahajuje, pokud

- a) splňuje podmínky podle odstavce 1, přičemž podmínky podle odstavce 1 písm. a) a c) musí být splněny namísto k prvnímu dni rozhodného zdaňovacího období ke dni zahájení této činnosti,
- b) v části rozhodného zdaňovacího období přede dnem zahájení této činnosti nebyl plátcem daně z přidané hodnoty, společníkem veřejné obchodní společnosti ani komplementářem komanditní společnosti a nevykonával činnost, ze které plynou příjmy ze samostatné činnosti,
- c) v části rozhodného zdaňovacího období přede dnem zahájení této činnosti měl pouze
 1. příjmy od daně osvobozené,
 2. příjmy, které nejsou předmětem daně,
 3. příjmy, ze kterých je daň vybírána srážkou podle zvláštní sazby daně,
 4. příjmy z kapitálového majetku, příjmy

z nájmu a ostatní příjmy, pokud se nejedná o příjmy podle bodů 1 až 3 a pokud celková výše těchto příjmů nepřesáhne 50 000 Kč.

(3) Poplatník daně z příjmů fyzických osob, který přestal být poplatníkem v paušálním režimu z důvodu, že přerušil činnost, ze které plynou příjmy ze samostatné činnosti, a ve stejném zdaňovacím období tuto činnost znovu zahajuje, je poplatníkem ve stejném pásmu paušálního režimu jako před přerušením této činnosti od prvního dne kalendářního měsíce, ve kterém tuto činnost znovu zahajuje.

(4) Zvolené pásmo paušálního režimu se změní od prvního dne zdaňovacího období na

- a) nově zvolené pásmo paušálního režimu, pokud poplatník v paušálním režimu
 1. ve zdaňovacím období bezprostředně předcházejícím tomuto zdaňovacímu období nepřesáhl rozhodné příjmy pro nově zvolené pásmo paušálního režimu a
 2. podá správci daně oznámení o změně zvoleného pásma paušálního režimu, nebo
 - b) pásmo paušálního režimu určující vyšší paušální daň za zdaňovací období bezprostředně předcházející tomuto zdaňovacímu období, pokud poplatník v paušálním režimu
 1. ve zdaňovacím období bezprostředně předcházejícím tomuto zdaňovacímu období nepřesáhl rozhodné příjmy pro toto pásmo,
 2. podá správci daně oznámení o jiné vyšší paušální daně na její vyšší výši z důvodu, že přesáhl rozhodné příjmy pro zvolené pásmo ve zdaňovacím období bezprostředně předcházejícím tomuto zdaňovacímu období, a
 3. pásmo paušálního režimu se nezměnilo podle písmene a).
- (5) Rozhodnými příjmy pro
- a) první pásmo paušálního režimu jsou příjmy ze samostatné činnosti do výše
 1. 1 000 000 Kč, a to bez ohledu na to, z jaké samostatné činnosti plynou,
 2. 1 500 000 Kč, pokud alespoň 75 % příjmů ze samostatné činnosti poplatníka tvoří

- příjmy, k nimž lze uplatnit výdaje ve výši 80 % z příjmů nebo 60 % z příjmů, a
3. 2 000 000 Kč, pokud alespoň 75 % příjmů ze samostatné činnosti poplatníka tvoří příjmy, k nimž lze uplatnit výdaje ve výši 80 % z příjmů,
- b) druhé pásmo paušálního režimu jsou příjmy ze samostatné činnosti do výše
1. 1 500 000 Kč, a to bez ohledu na to, z jaké samostatné činnosti plynou, a
 2. 2 000 000 Kč, pokud alespoň 75 % příjmů ze samostatné činnosti poplatníka tvoří příjmy, k nimž lze uplatnit výdaje ve výši 80 % z příjmů nebo 60 % z příjmů, a
- c) třetí pásmo paušálního režimu jsou příjmy ze samostatné činnosti do výše 2 000 000 Kč, a to bez ohledu na to, z jaké samostatné činnosti plynou.
- (6) Pro účely odstavce 5 se za příjmy ze samostatné činnosti nepovažují
- a) příjmy od daně osvobozené,
 - b) příjmy, které nejsou předmětem daně, a
 - c) příjmy, ze kterých je daň vybírána srážkou podle zvláštní sazby daně.
- (7) Pro účely paušálního režimu se
- a) příjmy rozumí příjmy podle tohoto zákona, které by poplatník měl, pokud by nebyl účetní jednotkou,
 - b) za příjmy ze samostatné činnosti považují také úroky z vkladů na účtu, který je podle podmínek toho, kdo účet vede, určen k podnikání poplatníka, a nepovažují se za ně příjmy z podílu společníka veřejné obchodní společnosti a komplementáře komanditní společnosti na zisku.
- (8) Poplatník přestává být poplatníkem v paušálním režimu uplynutím
- a) zdaňovacího období, ve kterém
 1. přesáhl rozhodné příjmy pro zvolené pásmo paušálního režimu, ledaže je jeho daň rovna paušální dani,
 2. se stane plátcem daně z přidané hodnoty nebo mu vznikne registrační povinnost k dani z přidané hodnoty, s výjimkou registrační povinnosti identifikované osoby,
 3. se stane společníkem veřejné obchodní společnosti nebo komplementářem komanditní společnosti, nebo
 4. nabylo účinnosti rozhodnutí o úpadku poplatníka a insolvenční řízení nebylo skončeno,
- b) zdaňovacího období, které poplatník uvede v oznámení o dobrovolném vystoupení z paušálního režimu,
- c) kalendářního měsíce, ve kterém přestane být
1. osobou samostatně výdělečně činnou podle zákona upravujícího důchodové pojištění, na kterou se vztahují právní předpisy upravující důchodové pojištění, nebo
 2. osobou samostatně výdělečně činnou podle zákona upravujícího veřejné zdravotní pojištění, na kterou se vztahují právní předpisy upravující veřejné zdravotní pojištění,
- d) kalendářního měsíce bezprostředně předcházejícího kalendářnímu měsíci, od kterého poplatník není povinen platit pojištění na veřejné zdravotní pojištění z důvodu dlouhodobého pobytu v cizině, nebo
- e) kalendářního měsíce, ve kterém se poplatník stane daňovým nerezidentem a přestane na území České republiky vykonávat činnost, ze které plynou příjmy ze samostatné činnosti.

k omentář k § 2a

■ **Poplatník v paušálním režimu**

Poplatníkem v paušálním režimu je od prvního dne rozhodného zdaňovacího období poplatník daně z příjmů fyzických osob, který:

– *k prvnímu dni rozhodného zdaňovacího období*

1. *je osobou samostatně výdělečně činnou podle zákona upravujícího důchodové pojištění, na kterou se vztahují právní předpisy upravující důchodové pojištění,*
2. *je osobou samostatně výdělečně činnou podle zákona upravujícího veřejné zdravotní pojištění, na kterou se vztahují právní předpisy upravující veřejné zdravotní pojištění a která není vyňata z povinnosti platit pojištění na veřejné zdravotní pojištění z důvodu dlouhodobého pobytu v cizině,*

3. není plátcem daně z přidané hodnoty a nemá registrační povinnost k dani z přidané hodnoty, s výjimkou registrační povinnosti identifikované osoby,
 4. není společníkem veřejné obchodní společnosti ani komplementářem komanditní společnosti a
 5. není dlužníkem, vůči němuž bylo zahájeno insolvenční řízení,
- ve zdaňovacím období bezprostředně předcházejícím rozhodnému zdaňovacímu období nepřesáhl rozhodné příjmy pro zvolené pásmo paušálního režimu,
 - k prvnímu dni rozhodného zdaňovacího období nevykonává činnost, ze které plynou příjmy ze závislé činnosti, s výjimkou příjmů, z nichž je daň vybírána srážkou podle zvláštní sazby daně, a
 - podá správci daně oznámení o vstupu do paušálního režimu, ve kterém si zvolí pásmo paušálního režimu, a nejpozději v poslední den lhůty pro podání oznámení o vstupu do paušálního režimu učinil oznámení o zahájení samostatné výdělečné činnosti podle zákona upravujícího organizaci a provádění sociálního zabezpečení a oznámení o zahájení samostatné výdělečné činnosti podle zákona upravujícího veřejné zdravotní pojištění; tato lhůta je zachována, je-li nejpozději v poslední den této lhůty učiněno podání obsahující údaje požadované v příslušném oznámení správci daně společně s oznámením o vstupu do paušálního režimu nebo živnostenskému úřadu společně s ohlášením živnosti nebo žádostí o koncesi.

■ **Pásma paušálního režimu**

Zákon v § 7a odst. 5 vymezuje 3 pásma paušálního režimu, do kterých poplatníci mají možnost vstoupit na základě rozhodných příjmů ze samostatné činnosti dosažených za předcházející zdaňovací období. Jedná se o horní limity rozhodných příjmů pro vstup do paušálního režimu, proto poplatníci splňující např. podmínku pro první pásmo mají možnost dobrovolně vstoupit i do vyššího pásma. Rozhodnými příjmy pro:

I. pásmo:

1. poplatníci, jejichž příjmy ze samostatné činnosti v předcházejícím zdaňovacím období ne-

přesáhly 1 mil. Kč, a to bez ohledu na to, z jaké samostatné činnosti tyto příjmy plynou (tedy bez ohledu jaké by k nim bylo možné uplatnit podle zákona o daních z příjmů výdaje procentem z příjmů),

2. poplatníci s příjmy ze samostatné činnosti v předcházejícím zdaňovacím období až do výše 1,5 mil. Kč, pokud alespoň 75 % těchto příjmů tvoří příjmy, k nimž lze podle zákona o daních z příjmů uplatnit výdaje procentem z příjmů ve výši 80 % nebo 60 %,
3. poplatníci s příjmy ze samostatné činnosti v předcházejícím zdaňovacím období až do výše 2 mil. Kč, pokud alespoň 75 % těchto příjmů tvoří příjmy, k nimž lze podle zákona o daních z příjmů uplatnit výdaje procentem z příjmů ve výši 80 %.

II. pásmo:

1. poplatníci, jejichž příjmy ze samostatné činnosti nepřesáhly v předcházejícím zdaňovacím období 1,5 mil. Kč, a to bez ohledu na to, z jaké samostatné činnosti tyto příjmy plynou (tedy jaké by k nim bylo možné uplatnit podle zákona o daních z příjmů výdaje procentem z příjmů),
2. poplatníci s příjmy ze samostatné činnosti v předcházejícím zdaňovacím období až do výše 2 mil. Kč, pokud alespoň 75 % těchto příjmů tvoří příjmy, k nimž lze podle zákona o daních z příjmů uplatnit výdaje procentem z příjmů ve výši 80 % nebo 60 %.

III. pásmo:

- poplatníci, jejichž příjmy ze samostatné činnosti nepřesáhly v předcházejícím zdaňovacím období 2 mil. Kč, a to bez ohledu na to, z jaké samostatné činnosti tyto příjmy plynou (tedy jaké by k nim bylo možné uplatnit podle zákona o daních z příjmů výdaje procentem z příjmů).

Výdaji procentem z příjmů ve výše uvedeném smyslu se rozumí paušální výdaje podle § 7 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Neznamena to, že poplatník tímto způsobem výdaje skutečně uplatňoval, ale jedná se o procentuální výši výdajů, které bylo případně možné uplatnit ve vazbě na charakter provozované činnosti.

Mezi jednotlivými pásmy paušálního režimu lze, na základě oznámení podaném poplatníkem, přecházet vždy od začátku zdaňovacího období. V průběhu zdaňovacího období nelze zvolené pásmy paušálního režimu měnit.

■ Vstup do paušálního režimu

Aby byl poplatník považován za poplatníka v paušálním režimu, je nutnou podmínkou podání **Oznámení o vstupu do paušálního režimu**.

Poplatník se stává při splnění zákonem stanovených podmínek poplatníkem v paušálním režimu k 1. dni rozhodného zdaňovacího období, tj. k 1. lednu daného roku. Poplatník, který zahajuje činnost, ze které mu plynou příjmy ze samostatné činnosti, se stává poplatníkem v paušálním režimu k počátku kalendářního měsíce, ve kterém činnost zahajuje.

Lhůta pro podání Oznámení o vstupu do paušálního režimu je **do desátého dne rozhodného zdaňovacího období**, tj. období, ve kterém poplatník vstupuje do paušálního režimu (tj. obecně do 10. ledna).

Pro poplatníka, který chce do paušálního režimu vstoupit nově od 1. ledna 2025, je tak posledním dnem lhůty pro podání „Oznámení o vstupu do paušálního režimu“ 10. ledna 2025.

Poplatník daně z příjmů fyzických osob, **který teprve zahajuje podnikatelskou činnost**, ze které plynou příjmy ze samostatné činnosti, po desátém lednu, může oznámení o vstupu do paušálního režimu podat správci daně do dne zahájení této činnosti.

Oznámení o vstupu do paušálního režimu podané po **výše uvedené** lhůtě, tj. u již podnikajících poplatníků po 10. lednu a u nově začínajících podnikatelů po dni zahájení činnosti, je neúčinné! Uvedenou lhůtu nelze navrátit v předešlý stav. To znamená, že důsledkem nedodržení lhůty je nemožnost vstupu poplatníka do paušálního režimu v daném rozhodném období (kalendářním roce).

Lhůta je zachována, je-li nejpozději v poslední den této lhůty učiněno živnostenskému úřadu podání obsahující údaje požadované v oznámení o vstupu do paušálního režimu společně s ohlášením živnosti nebo žádostí o koncesi.

Zákon umožňuje 3 způsoby, jak může poplatník zahajující činnost, ze které mu plynou příjmy ze samostatné činnosti, učinit oznámení o vstupu do paušálního režimu, a to:

1. **Samostatně u více orgánů** (tato varianta představuje administrativně největší zátěž pro poplatníka):
 - poplatník u správce daně podá oznámení o vstupu do paušálního režimu,
 - na živnostenském úřadě ohlásí živnost nebo požádá o koncesi,
 - samostatně vůči okresní správě sociálního zabezpečení a zdravotní pojišťovně učiní oznámení o zahájení samostatné výdělečné činnosti.
2. **Společným podáním u správce daně:**
 - možnost učinit více podání najednou u správce daně,
 - poplatník podá správci daně tzv. společné oznámení,
 - tímto oznámením poplatník společně s oznámením o vstupu do paušálního režimu bude moci u správce daně oznámit zahájení samostatné výdělečné činnosti vůči České správě sociálního zabezpečení a zdravotní pojišťovně,
 - podání vůči živnostenskému úřadu (tj. ohlášení živnosti a žádost o koncesi) musí poplatník vždy učinit na živnostenském úřadu.

Poznámka

Ne každá činnost, ze které plynou příjmy ze samostatné činnosti, je živností (např. činnost výkonných umělců, lékařů, daňových poradců, notářů...). Je tak možné, že poplatník veškeré povinnosti související se vstupem do paušálního režimu v návaznosti na zahájení samostatné výdělečné činnosti vyřídí u správce daně.

3. Na živnostenském úřadě:

- lze využít jednotného registračního formuláře, kterým lze vedle ohlášení živnosti nebo žádosti o koncesi oznámit zahájení samostatné výdělečné činnosti okresní správě sociálního zabezpečení a zdravotní pojišťovně,
- poplatník si zde může podat Oznámení o vstupu do paušálního režimu.

■ Platba paušální daně

Poplatník na místo standardních záloh na daň z příjmů placených správci daně (pokud k nim byl povinen), záloh na pojistné na důchodové pojištění placených OSSZ a záloh na veřejné zdravotní pojištění placených zdravotní pojišťovně platí správci daně paušální zálohu. Uvedená tři plnění se platí dohromady jednou platbou, a to každý měsíc zdaňovacího období ve stejné výši.

Poplatník nemusí specifikovat, na které plnění peníze posílá (zda na daň z příjmů, na důchodové pojištění nebo na veřejné zdravotní pojištění). Při splnění všech zákonných podmínek již není nutno po skončení zdaňovacího období nic doplácet ani nevznikají přeplatky.

Paušální zálohy jsou placeny měsíčně po celou dobu, po kterou je poplatník v paušálním režimu. Při splnění všech zákonných podmínek paušálního režimu je poplatníková daň rovna paušální dani a není nutno podávat daňové přiznání a pojistné přehledy.

Paušální záloha pro zvolené pásmo paušálního režimu je splatná do 20. dne zálohového období (kalendářního měsíce), na které se záloha platí, a to na účet příslušného finančního úřadu.

Paušální záloha zahrnuje:

- zálohu poplatníka v paušálním režimu na daň z příjmů,
- zálohu na pojistné na důchodové pojištění, kterou se rozumí záloha poplatníka v paušálním režimu na pojistné na důchodové pojištění a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti,
- zálohu na pojistné na zdravotní pojištění, kterou se rozumí záloha poplatníka v paušálním režimu na pojistné na veřejné zdravotní pojištění.

Zálohy na pojistné na důchodové pojištění a zdravotní pojištění v paušálním režimu jsou upraveny právními předpisy upravujícími tato pojištění, vycházejí z minimálních vyměřovacích základů pro tato pojistná.

■ Další povinnosti poplatníka v souvislosti s paušálním režimem

V souvislosti s paušálním režimem plynou poplatníkovi v tomto režimu některé dal-

ší povinnosti vyplývající ze zákona o daních z příjmů, ve znění dalších předpisů, a to např.:

- provést podle § 23 odst. 8 zákona o daních z příjmů úpravy rozdílu mezi příjmy a výdaji / výsledku hospodaření při přechodu ze zdaňovacího období, ve kterém daň poplatníka není rovna paušální dani, do zdaňovacího období, za které je jeho daň rovna paušální dani,
- zjistí-li poplatník daň z příjmů fyzických osob, který podal oznámení o vstupu do paušálního režimu, že nesplňoval podmínky, za kterých se poplatník stane poplatníkem v paušálním režimu, nebo nesplnil podmínky pro změnu pásma či jinou výši paušální daně, má povinnost oznámit tuto skutečnost včetně důvodu, pro který podmínky nesplňoval, správci daně do 15 dnů ode dne, ve kterém tuto skutečnost zjistil,
- nastala-li skutečnost, která má za následek, že poplatník přestane být poplatníkem v paušálním režimu, má povinnost oznámit tuto skutečnost správci daně do 15 dnů ode dne, ve kterém tato skutečnost nastala.

Poplatník v paušálním režimu, který má příjmy ze samostatné činnosti, ke kterým lze uplatnit výdaje procentem z příjmů v různé výši, vede záznamy o příjmech ze samostatné činnosti pro účely prokázání výše rozhodných příjmů pro zvolené pásmo paušálního režimu.

Vzhledem k tomu, že může dojít např. k situaci, že poplatník bude povinen podat daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob (např. proto, že daň poplatníka nebude rovna paušální dani, neboť jeho příjmy ze samostatné činnosti převýšily rozhodné příjmy nebo poplatník obdržel příjmy ze závislé činnosti, stal se plátcem DPH nebo společníkem v.o.s.), je třeba věst evidence potřebné pro správné stanovení daně v rámci daňového přiznání (lze navázat na evidence, které byly poplatníkem doposud vedeny). Rovněž je poplatník povinen doložit správnost úprav prováděných dle § 23 odst. 8 zákona o daních z příjmů při přechodu ze zdaňovacího období, ve kterém daň poplatníka není rovna paušální dani, do zdaňovacího období, za které je jeho daň rovna paušální dani.

■ Informace GFŘ k paušální dani pro r. 2025

DŮLEŽITÉ

Na webových stránkách Finanční správy **Generální finanční ředitelství** zveřejnilo v prosinci 2024 důležité změny a klíčové termíny pro OSVČ k paušální dani 2025:

Upozorňujeme na kroky, které může OSVČ učinit nejpozději do pátku 10. ledna 2025:

- Podat **oznámení o vstupu do paušálního režimu**.
- Vystoupit z paušálního režimu.
- Změnit pásmo paušálního režimu.
- Provést změnu výše paušální daně za rok 2024, pokud skutečná výše příjmů odpovídala jinému než zvolenému pásmu.

Nové zálohy pro jednotlivá pásma:

Výše měsíční zálohy na paušální daň pro rok 2025

Pásmo	Celková platba	Daň z příjmů	Důchodové pojistné	Zdravotní pojistné
I. pásmo	8 716 Kč	100 Kč	5 473 Kč	3 143 Kč
II. pásmo	16 745 Kč	4 963 Kč	8 191 Kč	3 591 Kč
III. pásmo	27 139 Kč	9 320 Kč	12 527 Kč	5 292 Kč

- Zálohy se platí do 20. dne každého měsíce.
- Při zahájení podnikatelské činnosti doprovázené vstupem OSVČ do paušálního režimu je první záloha splatná do 20. dne následujícího měsíce, a to společně s platbou zálohy za tento následující měsíc.
- Zálohy lze předplatit na několik měsíců nebo na celý rok dopředu.

■ Připomínáme podmínky pro vstup do paušálního režimu

OSVČ může vystoupit do paušálního režimu, pokud splňuje tyto podmínky:

- **Není plátcem DPH.**
- **Má roční příjmy do 2 milionů Kč.**
- **Nevykonává činnost, ze které má příjmy ze závislé činnosti (s výjimkou příjmů zdaňovaných srážkou).**
- **Není v insolvenčním řízení.**
- **Není společníkem veřejné obchodní společnosti nebo komplementářem komanditní společnosti.**

Jak podat oznámení o vstupu do paušálního režimu:

- **Elektronicky:** Povinné pro OSVČ s datovou schránkou zřízenou ze zákona.
- **Poštou na příslušný finanční úřad.**
- **Osobně na podatelnu finančního úřadu.**
- **Pro tento účel lze využít daňové tiskopisy dostupné na adrese **Finanční správy (gov.cz)**.**

■ Změna paušálních záloh od roku 2025

DŮLEŽITÉ

Od 1. ledna 2025 se mění výše paušálních záloh v prvním pásmu. Paušální zálohy ve druhém a třetím pásmu zůstávají stejné. Trvalý bankovní příkaz je nutné upravit nejpozději do pondělí 20. ledna 2025.

- **V bezprostředně předcházejícím roce neměla příjmy vyšší, než je rozhodný příjem pro zvolené pásmo paušálního režimu.**
- **V případě zahájení podnikatelské činnosti v průběhu roku neměla OSVČ před tímto datem příjmy ze závislé činnosti (nezdaňované srážkou) nebo zdanitelné příjmy z kapitálového majetku, z nájmu nebo ostatní příjmy, které nejsou zdaňované srážkou, v úhrnu vyšší než 50 000 Kč.**

Další praktické informace pro OSVČ

- **Ke vstupu do paušálního režimu dojde pouze na základě oznámení ze strany OSVČ, správce daně nevydává žádné rozhodnutí.**
- **Pokud by OSVČ nesplňovala zákonné podmínky pro vstup do paušálního režimu, správce daně ji o této skutečnosti vyrozumí.**
- **Automatické pokračování v režimu:** Pokud OSVČ byla v paušálním režimu do 31. prosince 2024, pokračuje v dosavadním pásmu paušálního režimu automaticky v roce 2025, pokud nepodá oznámení o změně pásma, oznámení o vystoupení z paušálního režimu nebo nena-

stanou skutečností, při jejichž naplnění přestává být OSVČ podle zákona poplatníkem v paušálním režimu.

§ 3

Předmět daně z příjmů fyzických osob

(1) Předmětem daně z příjmů fyzických osob jsou

- příjmy ze závislé činnosti (§ 6),
- příjmy ze samostatné činnosti (§ 7),
- příjmy z kapitálového majetku (§ 8),
- příjmy z nájmu (§ 9),
- ostatní příjmy (§ 10).

(2) Příjmem ve smyslu odstavce 1 se rozumí příjem peněžní i nepeněžní dosažený i směnou.

(3) Nepeněžní příjem se pro účely daně z příjmů fyzických osob oceňuje

- podle právního předpisu upravujícího oceňování majetku,
- jako pětinasobek hodnoty ročního plnění, pokud příjem spočívá v jiném majetkovém prospěchu, jehož obsahem je opakující se nebo trvající plnění na dobu
 - neurčitou,
 - života člověka nebo
 - delší než 5 let.

(4) Předmětem daně nejsou

- příjmy získané
 - nabytím akcií nebo podílových listů podle zákona upravujícího podmínky převodu majetku státu na jiné osoby,
 - vydáním podle právních předpisů upravujících restituci majetku,
- úvěry nebo zápůjčky s výjimkou
 - příjmu, který věřitel nabyl z vrácené zápůjčky nebo úvěru úplatným postoupením pohledávky vzniklé na základě této zápůjčky nebo úvěru, a to ve výši rovnající se rozdílu mezi příjmem plynoucím z vrácení zápůjčky nebo úvěru a cenou, za kterou byla pohledávka postoupena,
 - příjmu plynoucího poplatníkovi, který vede daňovou evidenci, z eskontního úvěru ze směnky, kterou je hrazena pohledávka,
- příjmy z rozšíření rozsahu nebo vypořádání společného jmění manželů,

- příjem plynoucí z titulu spravedlivého zadostiučinění přiznaného Evropským soudem pro lidská práva ve výši, kterou je Česká republika povinna uhradit, nebo z titulu urovnání záležitosti před Evropským soudem pro lidská práva na základě smíru nebo jednostranného prohlášení vlády ve výši, kterou se Česká republika zavázala uhradit,¹⁾
- příjem plynoucí poplatníkovi uvedenému v § 2 odst. 2, který vypomáhá s domácími pracemi v zahraničí, nebo poplatníkovi uvedenému v § 2 odst. 3, který vypomáhá s domácími pracemi v České republice, a to za stravu a ubytování, jde-li o příjem k uspokojování základních sociálních, kulturních nebo vzdělávacích potřeb (au-pair),
- příjmy získané převodem majetku mezi osobami blízkými v souvislosti s ukončením provozování zemědělské činnosti zemědělského podnikatele, pokud osoba blízká v činnosti zemědělského podnikatele pokračuje alespoň do konce třetího zdaňovacího období následujícího po ukončení provozování zemědělské činnosti zemědělského podnikatele převádějícího tento majetek s výjimkou nepokračování v činnosti z důvodu smrti; při porušení této podmínky jsou tyto příjmy předmětem daně ve zdaňovacím období, kdy k převodu tohoto majetku došlo a má se za to, že poplatník není v prodlení, pokud podá daňové přiznání nebo dodatečné daňové přiznání a zaplatí daň nejpozději do dne, kdy je povinen podat daňové přiznání k dani za zdaňovací období, ve kterém nesplnil tuto podmínku,
- příjem z
 - vypořádání spoluvlastnictví rozdělením věci podle velikosti spoluvlastnických podílů,
 - výměny pozemků při pozemkových úpravách podle zákona upravujícího pozemkové úpravy, s výjimkou části pozemku, který je stavbou,
- částka uhrazená zdravotní pojišťovnou, o kterou byl překročen limit regulačních poplatků a doplatek na léčiva nebo potraviny podle

zvláštních právních předpisů upravujících limity regulačních poplatků a doplatků na léčiva nebo potraviny,

- i) příjem plynoucí z titulu odškodnění příznahého mezinárodním trestním soudem, mezinárodním trestním tribunálem, popřípadě obdobným mezinárodním soudním orgánem, které splňují alespoň jednu z podmínek uvedených v § 145 odst. 1 zákona o mezinárodní justiční spolupráci ve věcech trestních.

k omentář k § 3

■ **Předmět daně z příjmů fyzických osob**

Zákon již od r. 1993, kdy nabyl účinnosti, stanoví, že předmětem daně z příjmů fyzických osob je pět druhů příjmů s tím, že počínaje r. 2014 došlo ke změně jejich označení. Jde o:

- příjmy ze závislé činnosti – § 6,
- příjmy ze samostatné činnosti – § 7,
- příjmy z kapitálového majetku – § 8,
- příjmy z nájmu – § 9 a
- ostatní příjmy – § 10.

Tyto uvedené příjmy tvoří tzv. **dílčí základy daně**. Uvedené příjmy mohou být peněžní i nepeněžní, dosažené i směnou. Na nepeněžní příjem je třeba pamatovat zejména u příjmů z nájmu, kdy jsou pronajímány nemovité věci a nájemné je často dohodnuto ve formě naturálního plnění, zejména opravy nemovité věci, její rekonstrukce nebo modernizace.

Nepeněžní příjem se v souladu s § 3 odst. 3 písm. a) zákona oceňuje podle zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku, ve znění pozdějších předpisů a prováděcí vyhlášky Ministerstva financí č. 441/2013 Sb., k provedení zákona o oceňování majetku (oceňovací vyhláška), ve znění pozdějších předpisů, pokud zákon o daních z příjmů nestanoví jinak (např. u § 23 odst. 6).

■ **Příjem z titulu dědění, darování, majetkového prospěchu a majetkového práva**

V důsledku rozšíření zákona o daních z příjmů počínaje r. 2014 o příjmy z titulu dědictví, darování a majetkového prospěchu (počínaje r. 2014 byla zrušena daň dědická a darovací), byl v zákoně o daních z příjmů zaveden termín **bezúplatný příjem**. Jde-li o dary, může se počínaje r. 2014 jednat o při-

jem podle § 6 zákona, jde-li o dary zaměstnanci od zaměstnavatele, o příjem podle § 7 zákona, jde-li o dary v souvislosti se samostatnou činností (např. dar soukromému lékaři nebo provozovateli školy pro jeho výdělečnou činnost) nebo o příjem podle § 9 nebo 10 zákona, který je příjmem zdanitelným, nejsou-li splněny podmínky pro jeho osvobození od daně. Příjmy z titulu darování podle § 6 a 7 zákona byly předmětem daně z příjmů i do konce r. 2013, jak stanovil § 3 odst. 4 písm. a) zákona ve znění do konce r. 2013, a to se zákonem stanovenými výjimkami. Od r. 2014 jde také o příjem podle § 9 nebo 10 zákona.

Počínaje r. 2015 je předmětem daně z příjmů bezúplatný příjem v podobě majetkového prospěchu:

1. vydlužitele při bezúročné zápůjčce,
2. vypůjčitele při výpůjčce,
3. výprosníka při výprose.

Výše uvedený majetkový prospěch je při splnění zákonných podmínek od daně z příjmů osvobozen podle § 4a, § 6 nebo § 10 zákona.

Pro ocenění majetkového prospěchu zákon v § 3 odst. 3 písm. b) stanoví, že nepeněžní příjem se pro účely daně z příjmů fyzických osob oceňuje jako pětinašobek hodnoty ročního plnění, pokud příjem spočívá v jiném majetkovém prospěchu, jehož obsahem je opakující se **nebo trvajících** plnění na dobu:

1. neurčitou,
2. života člověka nebo
3. delší než 5 let.

Do ustanovení, podle kterého se oceňuje jiný majetkový prospěch z titulu opakujících se plnění k okamžiku jeho vzniku, jsou počínaje r. 2018 doplněny příjmy z titulu trvajících plnění tak, aby byly pokryty všechny případy, kdy dochází k plnění, které trvá po delší dobu na základě jednoho právního jednání. Je-li např. v daném roce sjednána finanční zápůjčka na dobu 15 let, jedná se spíše o trvajících plnění než opakujících se, neboť peněžní prostředky jsou předány jednorázově na začátku. Majetkový prospěch vznikne v roce poskytnutí peněžních prostředků s tím, že se ocení jako pětinašobek hodnoty ročního plnění. Ke zdanění příslušného příjmu při jeho vzniku dojde na straně poplatníků s příjmy podle § 7 zákona a na straně poplatníků s příjmy podle § 9 nebo 10 zákona za podmínky, že se ne-

bude jednat o příjem od daně osvobozený. V dalších letech už tento příjem zdaňován není. Bude-li se jednat o zaměstnance, bude se tento příjem, na základě § 6 odst. 9 písm. r) zákona, zdaňovat měsíčně, resp. ročně.

V případech, kdy dochází k plnění, které se opakuje na základě vícero právních jednání (např. opakované vypůjčení automobilu vždy na 2 roky), oceňuje se jiný majetkový prospěch standardním způsobem z každého jednotlivého plnění zvlášť a § 3 odst. 3 písm. b) zákona se neuplatní.

Oproti tomu jedná-li se o **majetkové právo**, ocení se podle § 16b zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a o změně některých zákonů (zákon o oceňování majetku), ve znění pozdějších předpisů. Často vzniká v rámci rodiny, váže se k nemovité věci a zapisuje se do katastru nemovitostí. Jde o nehmotnou movitou či nemovitou věc. Majetkovým právem může být např.:

- věcné břemeno, tj. služebnost nebo reálné břemeno (§ 1257 a násl. občanského zákoníku),
- právo stavby (§ 1240 a násl. občanského zákoníku nebo
- výměnek (§ 2707 a násl. občanského zákoníku), který je příjmem podle § 10 odst. 1 písm. l) zákona s tím, že může být zřízen i jako reálné břemeno.

■ Směna

Podle § 2184 občanského zákoníku směnnou smlouvou se každá ze stran zavazuje převést druhé straně vlastnické právo k věci výměnou za závazek druhé strany převést vlastnické právo k jiné věci. Podle § 2188 občanského zákoníku se na směnnou smlouvu přiměřeně použijí ustanovení o kupní smlouvě s tím, že se každá ze stran považuje ohledně věci, kterou směnou dává, za stranu prodávající, a ohledně věci, kterou přijímá, za stranu kupující.

Není-li ve směnné smlouvě uvedena cena směňovaných věcí ani způsob jejího určení, je nutné cenu stanovit podle zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku, ve znění pozdějších předpisů. V případech, kdy jedna nebo obě ceny ve směnné smlouvě uvedeny jsou, jsou i podkladem při účtování o výsledku hospodaření. Z hlediska zákona o daních z příjmů je třeba pamatovat na § 23 odst. 7, kdy u spojených osob je za zdanitelný příjem u obou

stran považována cena, která by byla sjednána v běžných obchodních vztazích, pokud by rozdíl nebyl uspokojivě doložen.

Protože se směňují majetky s rozdílnými zjištěnými cenami, může **jedna ze stran realizovat z tohoto obchodního vztahu příjem a druhá ztrátu**. Bude-li se např. jednat o směnu odpisované nemovité věci zahrnuté v obchodním majetku poplatníka, bude ztráta ze směny předmětné nemovité věci, uplatněním zůstatkové ceny do daňových výdajů podle § 24 odst. 2 písm. b) bod 2 zákona, daňově uznatelná. Pokud by předmětem směnné smlouvy byl pozemek, bude na straně poplatníka fyzické osoby daňovým výdajem pořizovací cena pozemku jen do výše příjmů z prodeje (resp. směny) v souladu s § 24 odst. 2 písm. t) bod 5 zákona.

Z hlediska účetnictví se směna majetku účtuje tak, že nákladem obou stran je účetní cena majetku ke směně předaného a výnosem je cena majetku směnou nabytého, tj. buď pořizovací cena, jsou-li ceny ve smlouvě sjednány, nebo reprodukční pořizovací cena, nejsou-li ceny ve smlouvě uvedeny.

❓ Příklad

Podnikatelé si směnili pozemky zaúčtované na účet 031. Jeden byl zaúčtován v ceně 80 000 Kč, druhý v ceně 70 000 Kč. Dohodli se, vzhledem k poloze pozemků, že si nic doplácet nebudou. Otázkou je, jak se bude postupovat účetně a jak daňově.

Podnikatelé vedoucí účetnictví mohou pozemek vyřazený v důsledku směny zaúčtovat na účet MD 541/D 031 a pozemek směnou získaný na účet MD 031/D 641. Podnikatel, který směnou získá pozemek nižší ceny, vykáže účetní ztrátu ve výši 10 000 Kč, bude se ovšem jednat o ztrátu nedaňovou vzhledem k ustanovení § 24 odst. 2 písm. t) bod 5 zákona o daních z příjmů. Podnikatel, který směnou získá pozemek vyšší ceny, vykáže účetní zisk ve výši 10 000 Kč, který bude i ziskem z hlediska daně z příjmů.

■ Příjmy, které nejsou předmětem daně

Příjmy, které nejsou předmětem daně, se v souladu s § 5 zákona do základu daně nezahrnují a tedy ani se neuvádí do daňového přiznání.

■ Úvěry a zápůjčky

Předmětem daně podle § 3 odst. 4 písm. b) zákona nejsou úvěry a zápůjčky. Příjem úvěru, zápůjčky nebo i vlastní vklad podnikatele do podnikání není předmětem daně a je třeba ho účtovat nebo evi-

dovat jako příjem nezahrnovaný do základu daně. Toto ustanovení platí s následujícími výjimkami:

- a) **s výjimkou příjmu, který věřitel nabyl z vrácené zápůjčky nebo úvěru úplatným postoupením pohledávky** vzniklé na základě této zápůjčky nebo úvěru, a to ve výši rovnající se rozdílu mezi příjmem plynoucím z vrácení půjčky nebo úvěru a cenou, za kterou byla pohledávka postoupena,
- b) **s výjimkou příjmu plynoucího poplatníkoví, který vede daňovou evidenci**, z eskontního úvěru ze směnky, kterou je hrazena pohledávka.

Poplatník, vedoucí daňovou evidenci – věřitel, může dostat k zajištění své pohledávky např. z důvodu prodloužení splatnosti, od dlužníka směnku. Přijetí směnky není zdanitelným příjmem věřitele. Pokud si však věřitel nechá směnku proplatit bankou, obdrží od banky tzv. eskontní úvěr, jedná se již na straně poplatníka o zdanitelný příjem.

Příklad

Poplatník koupil, resp. nabyl postoupením, pohledávku vzniklou z titulu zápůjčky ve jmenovité hodnotě 30 000 Kč, kterou pořídil za částku 20 000 Kč. Celá pohledávka mu poté byla dlužníkem uhrazena. Otázkou je, jak bude poplatník postupovat z hlediska daně z příjmů.

Zdanitelným příjmem poplatníka podle § 10 zákona je částka $30\,000 - 20\,000 = 10\,000\text{ Kč}$.

Poplatník, který má prospěch z pohledávky postoupené za nižší cenu, než je její hodnota, tedy nový věřitel, zdaňuje rozdíl mezi vrácenou zápůjčkou a cenou, za kterou pohledávku nabyl.

■ **rozšíření rozsahu nebo vypořádání společného jmění manželů**

Předmětem daně z příjmů fyzických osob podle § 3 odst. 4 písm. c) zákona nejsou příjmy z rozšíření rozsahu nebo vypořádání společného jmění manželů.

Podle § 708 občanského zákoníku to, co manželům náleží, má majetkovou hodnotu a není vyloučeno z právních poměrů, je součástí společného jmění manželů (dále jen „společné jmění“). To neplatí, zanikne-li společné jmění za trvání manželství na základě zákona. Dále § 736 občanského zákoníku stanoví, že je-li společné jmění zrušeno nebo zanikne-li, anebo je-li zúžen jeho stávající rozsah, provede se likvidace dosud společných po-

vinností a práv jejich vypořádáním. Dokud zúžené, zrušené nebo zaniklé společné jmění není vypořádáno, použijí se pro ně ustanovení o společném jmění přiměřeně.

K vypořádání společného jmění manželů dochází při jeho zrušení, zániku nebo zúžení jeho rozsahu (§ 736 a násl. občanského zákoníku).

Příklad

Manželé se rozvedli, ve společném jmění manželů měli dům, v rámci vypořádání společného jmění manželů připadl manželce. Jako kompenzaci v rámci vypořádání společného jmění manželů dohodou manželka převedla na manžela vlastní pozemek, který nebyl ve společném jmění manželů. Otázkou je, zda nejde na straně manžela o bezúplatný příjem, který podléhá dani z příjmů.

Jedná-li se o jednu dohodu o vypořádání společného jmění manželů, na straně manžela i manželky jde z hlediska daně z příjmů o příjem, který není předmětem daně v souladu s § 3 odst. 4 písm. c) zákona. To platí i v případě, že manželka v rámci vypořádání společného jmění manželů, převedla na manžela pozemky ve svém výlučném vlastnictví. Na straně manžela se z hlediska daně z příjmů nejedná o bezúplatný příjem, nýbrž o příjem z vypořádání společného jmění manželů, které není předmětem daně z příjmů.

Příklad

Po rozvodu si bývalí manželé vypořádali společné jmění manželů tak, že manžel se stal výlučným vlastníkem budovy s tím, že bývalé manželce uhradí 1,5 mil. Kč. Vypořádání společného jmění manželů bude formou využití nebytových prostor v budově – ordinace, po dobu 20 let. V písemné dohodě je uvedeno, že mezi stranami panuje konsensus na dalším dlouhodobém užívání nebytových prostor (ordinace) i na tom, že kompenzace se má bývalé manželce dostat naturálním plněním. Užíváním nebytových prostor po sjednanou dobu 20 let, bude konzumována kompenzace za vypořádání společného jmění manželů odpovídající finanční částce 1,5 mil. Kč, kterou se zavazuje poskytovatel (bývalý manžel, tj. výlučný vlastník budovy) bývalé manželce poskytnout. Dále dohoda řeší to, že bývalým manželem bude vyplacen případný doplatek nezkonsumované alikvotní části kompenzace v případě předčasného ukončení užívání nebytových prostor. Otázkou je, jak postupovat z hlediska daně z příjmů.

V dohodě o vypořádání společného jmění manželů je zásadní ta skutečnost, že vypořádání se provede formou využívání nebytových prostor bývalého manžela po dobu 20 let bývalou manželkou. Nejde tedy o případ zápočtu pohledávek (manželka má po-

hledávku z titulu vypořádání společného jmění manželů, manžel by měl pohledávku z titulu nájemného za nebytový prostor), ale pouze o vypořádání společného jmění manželů. Tomu nasvědčuje i to, že dohoda o vypořádání společného jmění manželů řeší postup v případě, že manželka nebytové prostory manžela opustí dříve než za sjednaných 20 let. Uvedené vypořádání společného jmění manželů v nepeněžním plnění nebude mít na bývalé manželce žádný daňový dopad, jde o příjem, který není předmětem daně.

■ převod majetku zemědělského podnikatele

Podle § 3 odst. 4 písm. f) předmětem daně nejsou příjmy získané převodem majetku mezi osobami blízkými v souvislosti s ukončením provozování zemědělské činnosti zemědělského podnikatele, pokud osoba blízká v činnosti zemědělského podnikatele pokračuje alespoň **do konce třetího zdaňovacího období** následujícího po ukončení provozování zemědělské činnosti zemědělského podnikatele převádějícího tento majetek s výjimkou nepokračování v činnosti z důvodu smrti; při porušení této podmínky jsou tyto příjmy předmětem daně ve zdaňovacím období, kdy k převodu tohoto majetku došlo a má se za to, že poplatník není v prodlení, pokud podá daňové přiznání nebo dodatečné daňové přiznání a zaplatí daň nejpozději do dne, kdy je povinen podat daňové přiznání k dani za zdaňovací období, ve kterém nesplnil tuto podmínku.

Počínaje r. 2014 byly do zákona doplněny podmínky, za kterých předmětem daně nebude příjem z převodu majetku mezi osobami blízkými v souvislosti s ukončením zemědělské činnosti (např. otce), kdy v rámci rodiny v zemědělské činnosti bude pokračovat jiná osoba (např. syn). Dojde-li k darování uvedeného majetku, na straně obdarovaného (např. syna) se podle § 3 odst. 4 písm. f) zákona nejedná o zdanitelný příjem, dojde-li k prodeji majetku, na straně prodávajícího (např. otce) není příjem z prodeje předmětem daně tak, jako platí dosud. Pokud by však nabyvatel, který získal majetek darem, zemědělskou činnost ukončil do 3 let od nabytí majetku, nebude již takový příjem příjmem, který není předmětem daně. V takovém případě je příjem předmětem daně, a to v tom zdaňovacím období, kdy vznikl. Nabyvatel by musel podat daňové přiznání nebo dodatečné daňové přiznání za zdaňovací období, ve kterém majetek získal

a příjem z titulu daru uvést jako zdanitelný příjem podle § 7 zákona.

Počínaje r. 2015 došlo k upřesnění zákona, daňové přiznání musí podat poplatník i v případě, že daňové přiznání za předmětné zdaňovací období nepodal, protože neměl zdanitelné příjmy (v tom případě podává daňové přiznání, nikoli dodatečné daňové přiznání). Současně byl doplněn § 38r z titulu stanovení běhu lhůt nesplní-li poplatník zákonem podmínky. Ten stanoví, že lhůty pro stanovení daně z důvodu nesplnění podmínky pokračování v činnosti zemědělského podnikatele počínají běžet od konce kalendářního roku, v němž tato podmínka není splněna.

V případě, že by nabyvatel, který získal majetek koupí, zemědělskou činnost ukončil do 3 let od nabytí majetku, nebude již takový příjem příjmem, který není předmětem daně. Prodávající by musel podat dodatečné daňové přiznání za zdaňovací období, ve kterém majetek prodal, a příjem z prodeje příslušného majetku uvést jako zdanitelný příjem. Daňové přiznání nebo dodatečné zdanění příjmu poplatníci nemusí podat, pokud by nabyvatel majetku v zákonem stanovené tříleté lhůtě zemřel.

? Příklad

Soukromý zemědělec, vedoucí daňovou evidenci, ukončil činnost a daroval synovi pozemky a traktor. Syn rovněž vede daňovou evidenci. Otázkou je, jak postupovat z hlediska daně z příjmů.

V případě darování majetku z důvodu ukončení zemědělské činnosti se postupuje podle § 3 odst. 4 písm. f) zákona. Syn musí v daném případě pamatovat na § 25 odst. 1 písm. i) zákona. Ten stanoví mimo jiné, že za výdaje vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely nelze uznat výdaje vynaložené na příjmy, které nejsou předmětem daně. Traktor získaný darem od otce nemůže syn podnikatel odpisovat, hodnotu pozemků nelze uplatnit do daňových výdajů.

Na straně otce nelze výdaje spojené s pořízením pozemku ani zůstatkovou cenu traktoru, tj. hmotného majetku, uplatnit do výdajů daňových. Nejedná se o výdaj na dosažení, zajištění a udržení příjmů.

? Příklad

Soukromý zemědělec, vedoucí daňovou evidenci, ukončil činnost a prodal synovi svoji farmu. Syn rovněž vede daňovou evidenci. Otázkou je, zda je prodej farmy u otce osvobozen od daně z příjmů a zda si může syn uplatnit jednotlivé položky do daňových výdajů.

V případě prodeje majetku z důvodu ukončení zemědělské činnosti se postupuje podle § 3 odst. 4 písm. f) zákona. Na straně otce jde o příjem, který není předmětem daně. Otec musí v daném případě pamatovat na § 25 odst. 1 písm. i) zákona. Ten stanoví mimo jiné, že za výdaje vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely nelze uznat výdaje vynaložené na příjmy, které nejsou předmětem daně. Pokud by např. otec prodal synovi zásoby, výdaje spojené s jejich pořízením by otec nemohl uplatnit do výdajů daňových, pokud by prodal pozemky, výdaje spojené s jejich pořízením by nebyly výdaji daňovými. Pokud by již otec výdaje spojené s pořízením předmětných zásob do daňových výdajů v minulých letech uplatnil, musel by v roce, kdy synovi zásoby prodal základ daně o příslušné výdaje zvýšit. Do daňových výdajů by otec nemohl uplatnit ani zůstatkovou cenu prodaného hmotného majetku.

Syn, který si majetek koupil, může příslušné výdaje uplatnit jako výdaje daňové. Koupil-li syn také hmotný majetek, může výdaje spojené s jeho nákupem uplatnit do výdajů daňových pouze prostřednictvím odpisů podle § 26 až 33 zákona o daních z příjmů.

■ vypořádání spoluvlastnictví

Občanský zákoník v § 1141 stanoví, že spoluvlastnictví se zrušuje dohodou všech spoluvlastníků; dohoda musí obsahovat ujednání o způsobu vypořádání. Jedná-li se o spoluvlastnictví nemovitě věci nebo závodu, vyžaduje dohoda písemnou formu. Spoluvlastníci se **vypořádají** rozdělením společné věci, jejím prodejem z volné ruky nebo ve veřejné dražbě s rozdělením výtěžku, anebo převodem vlastnického práva jednomu nebo více spoluvlastníkům s vyplacením ostatních.

Zákon o daních z příjmů v § 3 odst. 4 písm. g) bod 1 stanoví, že předmětem daně není příjem z **vypořádání spoluvlastnictví rozdělením věci** podle velikosti spoluvlastnických podílů. Nedojde-li při vypořádání spoluvlastnictví k rozdělení věci podle velikosti spoluvlastnických podílů, nelze ustanovení § 3 odst. 4 písm. g) bod 1 zákona uplatnit. Příslušný příjem poté bude předmětem daně z příjmů (např. dva spoluvlastníci dvou pozemků si zruší spoluvlastnictví tak, že každý se stane výlučným vlastníkem jednoho z daných pozemků), který může být při splnění zákonných podmínek počínaje r. 2018 od daně osvobozen podle § 4 nebo § 10 zákona.

Půjde-li o **bezúplatné** vypořádání spoluvlastnictví, na straně spoluvlastníka, který podíl na konkrétní věci získal, jde o bezúplatný příjem podle § 10 odst. 1 písm. n) zákona. Tento příjem může být při

splnění podmínek daných § 10 odst. 3 písm. c) zákona od daně osvobozen.

Bude-li se jednat o **úplatné** vypořádání spoluvlastnictví, na straně spoluvlastníka, který příjem z titulu vypořádání spoluvlastnictví obdržel, jde o příjem podle § 10 zákona, ke kterému může uplatnit příslušný výdaj na jeho dosažení. To platí za podmínky, že uvedený příjem nebude počínaje r. 2018 od daně z příjmů osvobozen v souladu s § 4 zákona.

? Příklad

Dva spoluvlastníci pozemku, který získali v rámci restituce, se dohodli a pozemek si rozdělili podle spoluvlastnických práv, tj. každý si nechal zapsat do katastru nemovitostí jednu polovinu. Poté jeden z nich svůj pozemek prodal dětem na stavbu domku. Otázkou je, jak budou postupovat z hlediska daně z příjmů.

Samotné rozdělení pozemku nemá na poplatníky žádný daňový dopad, není předmětem daně v souladu s § 3 odst. 4 písm. g) bod 1 zákona. Pokud se jedná o příjem z prodeje pozemku získaného v rámci restituce po jeho rozdělení, bude tento příjem od daně osvobozen v souladu s § 4 odst. 1 písm. f) zákona o daních z příjmů. Rozdělení pozemku nemá na osvobození příjmů z jeho prodeje žádný daňový dopad.

? Příklad

Dva spoluvlastníci pozemku S1 a S2 se dohodli na zrušení spoluvlastnictví s tím, že pozemek, který vlastní 2 roky, byl převeden spoluvlastníkovi S1 bezúplatně. Otázkou je, jak budou postupovat z hlediska daně z příjmů.

Na straně spoluvlastníka S1 jde o bezúplatný příjem ve výši poloviny hodnoty pozemku podle § 10 odst. 1 písm. n) zákona, který je při splnění podmínek daných § 10 odst. 3 písm. c) zákona od daně osvobozen.

Bezúplatný nepeněžní příjem se v souladu s § 3 odst. 3 písm. a) zákona ocení podle zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku, ve znění pozdějších předpisů a vyhlášky č. 441/2013 Sb., oceňovací vyhláška, ve znění pozdějších předpisů.

? Příklad

Dvě spoluvlastníci S1 a S2 mají spoluvlastnický podíl na dvou pronajímaných bytových domech B1 a B2, které koupili v loňském roce s tím, že v letošním roce provedou vypořádání spoluvlastnictví. Každá fyzická osoba – spoluvlastník, vlastní ideální polovinu každé nemovité věci. Cena ke dni vypořádání spoluvlastnictví podle oceňovacího předpisu nemovité věci B1 činí 8 mil. Kč, cena nemovité věci B2 činí 6 mil. Kč. Na

základě dohody dojde k vypořádání spoluvlastnictví, spoluvlastník S1 bude vlastnit celou nemovitou věc B1, spoluvlastník S2 bude vlastnit celou nemovitou věc B2.

Zároveň spoluvlastník S1 vyplatí spoluvlastníkovi S2 finanční kompenzaci 1 mil. Kč tak, aby celková hodnota v rámci vypořádání činila u obou osob stejnou částku jako před vypořádáním, tedy 7 mil. Kč. Otázkou je, jak budou postupovat z hlediska daně z příjmů a zda se nejedná o směnu.

Ustanovení § 3 odst. 4 písm. g) bod 1 zákona použít nelze, nemovité věci nejsou rozděleny podle velikosti spoluvlastnických podílů.

O směnu se v daném případě nejedná, jde o dohodu o vypořádání spoluvlastnictví.

Příjem spoluvlastníka S1 je polovina hodnoty nemovité věci B1, tj. 4 mil. Kč (polovinu nemovité věci B1 již vlastní).

Výdajem spoluvlastníka S1 je doložená cena spoluvlastnického podílu na nemovité věci B2, kterou vypořádáváním spoluvlastnictví ztrácí.

Současně je výdajem spoluvlastníka S1 částka 1 mil. Kč uhrazená spoluvlastníkovi S2 z titulu vypořádání spoluvlastnictví.

Příjem spoluvlastníka S2 je polovina hodnoty nemovité věci B2, tj. 3 mil. Kč (polovinu nemovité věci B2 již vlastní).

Současně je příjem spoluvlastníka S2 částka 1 mil. Kč od spoluvlastníka S1 z titulu vypořádání spoluvlastnictví.

Výdajem spoluvlastníka S2 je doložená cena spoluvlastnického podílu na nemovité věci B1, kterou vypořádáváním spoluvlastnictví ztrácí.

§ 4

Osvobození od daně

(1) Od daně se osvobozuje

- a) příjem z prodeje rodinného domu a souvisejícího pozemku, nebo jednotky, která nezahrnuje nebytový prostor jiný než garáž, sklep nebo komoru, a souvisejícího pozemku, pokud v něm prodávající měl bydliště nejméně po dobu 2 let bezprostředně před prodejem; příjem z prodeje rodinného domu, jednotky, která nezahrnuje nebytový prostor jiný než garáž, sklep nebo komoru, a souvisejícího pozemku, pokud v něm prodávající měl bydliště bezprostředně před prodejem po dobu kratší 2 let a použije-li získané prostředky na obstarání vlastní bytové potřeby; pro osvobození příjmu plynoucího manželům z jejich společného jmění postačí, aby podmínky pro jeho osvobození splnil jen jeden z manželů,

pokud majetek, kterého se osvobození týká, není nebo nebyl zařazen do obchodního majetku jednoho z manželů; osvobození se nevztahuje na příjem z

1. prodeje těchto nemovitých věcí, pokud jsou nebo byly zahrnuty do obchodního majetku, a to do 2 let od jejich vyřazení z obchodního majetku,
 2. budoucího prodeje těchto nemovitých věcí, uskutečněného v době do 2 let od nabytí vlastnického práva k těmto nemovitým věcem,
 3. budoucího prodeje těchto nemovitých věcí, uskutečněného v době do 2 let od jejich vyřazení z obchodního majetku, i když kupní smlouva bude uzavřena až po 2 letech od tohoto nabytí nebo po 2 letech od tohoto vyřazení z obchodního majetku,
- b) příjem z prodeje nemovitých věcí nebo z vypořádání spoluvlastnictví k nemovitým věcem neosvobozený podle písmene a), přesáhne-li doba mezi nabytím vlastnického práva k těmto nemovitým věcem a jejich prodejem nebo vypořádáním spoluvlastnictví k nim dobu 10 let; příjem z prodeje nemovitých věcí nebo z vypořádání spoluvlastnictví k nemovitým věcem neosvobozený podle písmene a), nepřesáhne-li doba mezi nabytím vlastnického práva k těmto nemovitým věcem a jejich prodejem nebo vypořádáním spoluvlastnictví k nim dobu 10 let a použije-li poplatník získané prostředky na obstarání vlastní bytové potřeby; doba 10 let se zkracuje o dobu, po kterou byly tyto nemovité věci prokazatelně ve vlastnictví zůstavitele v případě, že jde o prodej nemovitých věcí nabytých děděním od zůstavitele, který byl příbuzným v řadě přímé nebo manželem, nebo o vypořádání spoluvlastnictví k nemovitým věcem nabytým děděním od takového zůstavitele nebo o dobu, po kterou prodávající nebo spoluvlastník vlastnil pozemek, jenž byl předmětem výměny v rámci pozemkových úprav, v případě prodeje nebo vypořádání spoluvlastnictví k pozemku nabytého výměnou od pozem-

kového úřadu, tato doba se započítává i do doby, která běží od vyřazení vyměněného pozemku z obchodního majetku; osvobození se nevztahuje na příjem z

1. prodeje těchto nemovitých věcí, které jsou nebo v období 10 let před prodejem byly zahrnuty do obchodního majetku, nebo vypořádání spoluvlastnictví k takovým nemovitým věcem,
 2. budoucího prodeje těchto nemovitých věcí uskutečněného do 10 let od nabytí vlastnického práva k těmto nemovitým věcem, i když kupní smlouva bude uzavřena až po 10 letech od tohoto nabytí,
 3. budoucího prodeje těchto nemovitých věcí uskutečněného do 10 let od jejich vyřazení z obchodního majetku, i když kupní smlouva bude uzavřena až po 10 letech od takového vyřazení,
 4. prodeje práva stavby, není-li zřízena stavba vyhovující právu stavby nebo vypořádání spoluvlastnictví k právu stavby,
- c) příjem z prodeje hmotné movité věci s výjimkou příjmu z prodeje
1. cenného papíru,
 2. motorového vozidla, letadla nebo lodě, nepřesahuje-li doba mezi jejich nabytím a prodejem dobu 1 roku,
 3. movité věci, která je nebo v období 5 let před prodejem byla zahrnuta do obchodního majetku,
- d) přijatá náhrada majetkové nebo nemajetkové újmy, plnění z pojištění majetku, plnění z pojištění odpovědnosti za škodu, plnění z cestovního pojištění; osvobození se nevztahuje na
1. náhradu za ztrátu příjmu,
 2. náhradu za škodu způsobenou na majetku, který byl zahrnut do obchodního majetku pro výkon činnosti, ze které plyne příjem ze samostatné činnosti, v době vzniku škody,
 3. náhradu za škodu způsobenou na majetku sloužícím v době vzniku škody k nájmu,
 4. plnění z pojištění odpovědnosti za škodu způsobenou v souvislosti s činností,
- ze které plyne příjem ze samostatné činnosti, poplatníka,
5. náhradu za škodu způsobenou poplatníkem v souvislosti s nájmem,
- e) výnos z prostředků rezerv uložených na zvláštním vázaném účtu v bance podle zákona upravujícího rezervy pro zjištění základu daně z příjmů, stane-li se příjmem zvláštního vázaného účtu,
- f) příjem v podobě
1. náhrady přijaté v souvislosti s nápravou některých majetkových křivd,
 2. úplaty za prodej věci vydané v souvislosti s nápravou některých majetkových křivd podle právních předpisů o restituci majetku; toto osvobození se uplatní i v případě, jestliže v době mezi nabytím a prodejem nemovité věci došlo k vypořádání mezi spoluvlastníky rozdělením věci podle velikosti jejich podílů nebo jestliže v nemovité věci vznikly jednotky; osvobození se neuplatní u věci, která je nebo v období 5 let před prodejem byla zahrnuta do obchodního majetku,
 3. příplatku nebo příspěvku k důchodu podle jiných právních předpisů,
 4. úroku ze státního dluhopisu vydaného v souvislosti s rehabilitačním řízením o nápravách křivd,
 5. jednorázové peněžní částky vyplacené státem osobě sterilizované v rozporu s právem,
 6. jednorázového odškodnění vyplaceného státem osobě v souvislosti s mimořádnou událostí v areálu muničních skladů Vlachovice-Vrbětice,
- g) příjem získaný ve formě dávky nebo služby z nemocenského pojištění, důchodového pojištění podle zákona upravujícího důchodové pojištění, peněžní pomoci obětem trestné činnosti podle zákona upravujícího poskytnutí peněžní pomoci obětem trestné činnosti, sociálního zabezpečení, plnění z uplatnění nástrojů státní politiky zaměstnanosti a veřejného zdravotního pojištění, plnění z pojistné smlouvy o pojištění důchodu podle zákona

upravujícího důchodové spoření a plnění ze zahraničního povinného pojištění stejného druhu; jde-li však o příjem ve formě pravidelně vypláceného důchodu nebo penze, je od daně osvobozena z úhrnu takových příjmů nejvýše částka ve výši 36násobku minimální mzdy, která je platná k 1. lednu kalendářního roku, za zdaňovací období, do níž se však nezahrnuje výše příplatku nebo příspěvku k důchodu podle jiných právních předpisů,

h) dávka pro osobu se zdravotním postižením, dávka pomoci v hmotné nouzi, sociální služba, dávka státní sociální podpory, dávka péstounské péče s výjimkou odměny péstouna, náhradní výživné pro nezaopatřené dítě podle zákona o náhradním výživném, příspěvek z veřejného rozpočtu a státní dávka nebo příspěvek podle jiných právních předpisů s výjimkou státní podpory podle zákona upravujícího stavební spoření nebo obdobné plnění poskytované ze zahraničí, příjem plynoucí z důvodu péče o blízkou nebo jinou osobu, která má nárok na příspěvek na péči podle zákona upravujícího sociální služby, a to do výše poskytovaného příspěvku, je-li tato péče vykonávána fyzickou osobou, u níž se nevyžaduje registrace podle zákona upravujícího sociální služby; jde-li však o péči o jinou osobu než osobu blízkou, je od daně měsíčně osvobozena z úhrnu maximálně částka do výše příspěvku pro osobu se IV. stupněm závislosti podle zákona upravujícího sociální služby,

i) příjem ve formě náhrady účelně, hospodárně a prokazatelně vynaložených výdajů spojených s darováním a odběrem krve a jejích složek, tkání, buněk nebo orgánů, pokud se tato náhrada poskytuje podle jiných právních předpisů,

j) příjem v podobě

1. stipendia ze státního rozpočtu, z rozpočtu obce, z rozpočtu kraje, z prostředků vysoké školy, veřejné výzkumné instituce nebo právnické osoby, která vykonává činnost střední školy nebo vyšší odborné školy,
2. podpory nebo příspěvku z prostředků

fundace nebo spolku, s výjimkou rodinné fundace, pokud se nejedná o poplatníka, který je členem nebo zaměstnancem těchto právnických osob, nebo o osobu blízkou tomuto poplatníkovi a jde-li o poplatníka, který je členem nebo zaměstnancem těchto právnických osob, nebo o osobu blízkou tomuto poplatníkovi, příjem v podobě podpory nebo příspěvku poskytnutého výlučně ke kompenzaci zdravotního postižení nebo sociálního vyloučení,

3. podpory nebo příspěvku z prostředků odborové organizace,

k) příjem v podobě

1. pozůstalostní penze, u které je vymezeno období pobírání nejméně 10 let nebo která je vyplácena doživotně, nebo jiné penze jako dávek vyplácených z penzijního připojištění se státním příspěvkem podle zákona upravujícího penzijní připojištění se státním příspěvkem,
2. starobní penze, u které je vymezeno období pobírání nejméně 10 let nebo která je vyplácena doživotně, invalidní penze nebo jednorázového pojistného pro penzi jako dávek vyplácených z doplňkového penzijního spoření podle zákona upravujícího doplňkové penzijní spoření,
3. plnění z penzijního pojištění s výjimkou jednorázového plnění, odbytného, odkupného nebo penze, u které je vymezeno období pobírání kratší než 10 let a která není invalidní penzí,
4. pojistného plnění z pojištění osob s výjimkou jednorázového plnění a důchodu, u kterého je vymezeno období pobírání kratší než 10 let, vyplácených z pojištění pro případ dožití, z pojištění pro případ dožití se stanoveného věku nebo dřívější smrti nebo z pojištění důchodu,

l) plnění poskytovaná ozbrojenými silami žákům škol, kteří nejsou vojáky v činné službě³⁾, vojákům v záloze povolaným k výkonu vojenské činné služby s výjimkou služného a zvláštního příplatku podle zvláštních právních předpisů^{3a)},

- m) kázeňské odměny poskytované příslušníkům ozbrojených sil a bezpečnostních sborů podle zvláštních právních předpisů³⁾,
- n) výsluhové náležitosti a služební příspěvek na bydlení u vojáků z povolání a výsluhové nároky u příslušníků bezpečnostních sborů podle zvláštních právních předpisů³⁾,
- o) plnění poskytované v souvislosti s výkonem dobrovolnické služby podle zákona upravujícího dobrovolnickou službu,
- p) plnění z vyživovací povinnosti,
- q) příjem z úplatného převodu podílu v obchodní korporaci s výjimkou příjmu z úplatného převodu cenného papíru, přesahuje-li doba mezi jeho nabytím a úplatným převodem dobu 5 let; doba 5 let mezi nabytím a úplatným převodem podílu se zkracuje o dobu, po kterou byl poplatník členem této obchodní korporace před přeměnou obchodní korporace, nebo o dobu, po kterou byl tento podíl prokazatelně ve vlastnictví zůstavitele, v případě, že jde o úplatný převod podílu nabytého děděním od zůstavitele, který byl příbuzným v řadě přímé nebo manželem; jsou-li splněny podmínky uvedené v § 23b nebo 23c, doba 5 let mezi nabytím a úplatným převodem podílu se nepřerušuje při výměně podílů nebo přeměně obchodní korporace; v případě rozdělení podílů v souvislosti s jeho úplatným převodem se doba 5 let mezi nabytím a úplatným převodem podílu v obchodní korporaci u téhož poplatníka nepřerušuje, je-li rozdělení zachována celková výše podílu; osvobození se nevztahuje na
 1. příjem z úplatného převodu podílu v obchodní korporaci, pokud byl pořízen z obchodního majetku poplatníka, a to do 5 let po ukončení jeho činnosti, ze které plyne příjem ze samostatné činnosti,
 2. příjem, který plyne poplatníkovi z budoucího úplatného převodu podílu v obchodní korporaci v době do 5 let od jeho nabytí, i když smlouva o úplatném převodu bude uzavřena až po 5 letech od jeho nabytí,
 3. příjem z budoucího úplatného převodu podílu v obchodní korporaci pořízeného z poplatníkovy obchodního majetku, pokud příjem z tohoto úplatného převodu plyne v době do 5 let od ukončení činnosti poplatníka, ze které mu plyne příjem ze samostatné činnosti, i když smlouva o úplatném převodu bude uzavřena až po 5 letech od nabytí tohoto podílu nebo od ukončení této činnosti,
- 4. příjem z úplatného převodu podílu v obchodní korporaci odpovídající zvýšení nabývací ceny podílu člena nepeněžitým plněním ve prospěch vlastního kapitálu obchodní korporace nebo nabytím podílu od jiného člena, pokud k úplatnému převodu došlo do 5 let od plnění nebo nabytí podílu,
- r) dotace ze státního rozpočtu, z rozpočtu obce, kraje, státního fondu, Národního fondu, regionální rady regionu soudržnosti, podpora z Vinařského fondu, z přiděleného grantu nebo příspěvek ze státního rozpočtu, který je výdajem státního rozpočtu podle zákona upravujícího rozpočtová pravidla anebo dotace, grant a příspěvek z prostředků Evropské unie, na pořízení hmotného majetku, na jeho technické zhodnocení nebo na odstranění následků živelní pohromy, s výjimkou dotace a příspěvku, které jsou účtovány do příjmů nebo výnosů podle zákona upravujícího účetnictví,
- s) příjem získaný formou nabytí vlastnictví k jednotce, která nezahrnuje nebytový prostor jiný než garáž, sklep nebo komoru, jako náhrady za uvolnění bytu nebo jednotky, která nezahrnuje nebytový prostor jiný než garáž, sklep nebo komoru, náhrada (odstupné) za uvolnění bytu nebo jednotky, která nezahrnuje nebytový prostor jiný než garáž, sklep nebo komoru, vyplacená uživateli této jednotky nebo bytu za podmínky, že poplatník náhradu (odstupné) použije na obstarání vlastní bytové potřeby, a příjem z úplatného převodu práv a povinností spojených s členstvím v družstvu, pokud v souvislosti s tímto převodem bude zrušena nájemní smlouva k bytu, použije-li poplatník získa-

né prostředky na obstarání vlastní bytové potřeby,

- t) příjmy z úplatného převodu cenných papírů, pokud jejich úhrn u poplatníka nepřesáhne ve zdaňovacím období částku 100 000 Kč, a příjem z podílů připadajících na podílové listy při zrušení podílového fondu, pokud výše tohoto příjmu nepřesáhne 100 000 Kč; osvobození se nevztahuje na příjmy z kapitálového majetku a na příjmy z úplatného převodu cenných papírů nebo z podílů připadajících na podílové listy při zrušení podílového fondu, které jsou nebo byly zahrnuty do obchodního majetku, a to do 3 let od ukončení činnosti, ze které plyne příjem ze samostatné činnosti; jedná-li se o kmenový list, činí doba 5 let,
- u) příjem z úplatného převodu cenného papíru, přesáhne-li doba mezi nabytím a úplatným převodem tohoto cenného papíru při jeho úplatném převodu dobu 3 let, a dále příjem z podílů připadajících na podílový list při zrušení podílového fondu, přesáhne-li doba mezi nabytím podílového listu a dnem vyplacení podílu dobu 3 let; doba 3 let se zkracuje o dobu, po kterou byl tento cenný papír nebo podíl připadající na podílový list při zrušení podílového fondu ve vlastnictví zůstavitele, v případě, že jde o úplatný převod cenného papíru nebo podílu připadajícího na podílový list při zrušení podílového fondu nabytého děděním od zůstavitele, který byl příbuzným v řadě přímé nebo manželem; doba 3 let mezi nabytím a úplatným převodem cenného papíru u téhož poplatníka se nepřerušuje při sloučení nebo splynutí podílových fondů nebo při přeměně uzavřeného podílového fondu na otevřený podílový fond; osvobození se nevztahuje na příjem z úplatného převodu cenného papíru, který je nebo byl zahrnut do obchodního majetku, a to do 3 let od ukončení činnosti, ze které plyne příjem ze samostatné činnosti, a na příjem z kapitálového majetku; osvobození se nevztahuje na příjem z podílu připadajícího na podílový list při zrušení podílového fon-

du, který byl nebo je zahrnut do obchodního majetku, a to do 3 let od ukončení činnosti, ze které plyne příjem ze samostatné činnosti; při výměně akcie emitentem za jinou akcii o celkové stejné jmenovité hodnotě se doba 3 let mezi nabytím a úplatným převodem cenného papíru u téhož poplatníka nepřerušuje; obdobně se postupuje i při výměně podílů, fúzi společností nebo rozdělení společnosti, jsou-li splněny podmínky uvedené v § 23b nebo § 23c; osvobození se nevztahuje na příjem, který plyne poplatníkovi z budoucího úplatného převodu cenného papíru, uskutečněného v době do 3 let od nabytí, a z budoucího úplatného převodu cenného papíru, který je nebo byl zahrnut 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; obdobně se postupuje u příjmu plynoucího jako protiplnění menší novému akcionáři v důsledku nuceného přechodu účastnických cenných papírů; jedná-li se o kmenový list, činí doba místo 3 let 5 let,

- v) příjem z nabytí vlastnického práva k jednotce, která nezahrnuje nebytový prostor jiný než garáž, sklep nebo komoru, je-li ve vlastnictví právnické osoby vzniklé za účelem, aby se stala vlastníkem domu s jednotkami, a fyzická osoba, která vlastnické právo k jednotce nabývá,
1. je nájemcem této jednotky,
 2. je členem této právnické osoby a
 3. podílela se nebo její právní předchůdce se podílel svým peněžním nebo nepeněžním plněním na pořízení domu s jednotkami,
- w) příjmy z úroků z přeplatků zaviněných správcem daně, orgánem sociálního zabezpečení a příjmy z penále z přeplatků pojistného, které příslušná zdravotní pojišťovna vrátila po uplynutí lhůty stanovené pro rozhodnutí o přeplatku pojistného,
- x) výnos dluhopisu podle zákona upravujícího dluhopisy a příjem plynoucí z práva na spla-

cení dluhopisu vydaných členským státem Evropské unie nebo státem tvořícím Evropský hospodářský prostor,

- y) příjmy nabyvatele jednotky přijaté v souvislosti se vzájemným vypořádáním prostředků z nájemného určených na financování oprav a údržby bytu, domu a jednotky podle zákona upravujícího převod jednotek některých bytových družstev,
- z) příjmy plynoucí ve formě povinného výtisku na základě zvláštního právního předpisu a ve formě autorské rozmnoženiny, v počtu obvyklém, přijaté v souvislosti s užitím předmětu práva autorského nebo práv souvisejících s právem autorským,
- za) příjem plynoucí jako náhrada za služebnost vzniklou ze zákona nebo rozhodnutím státního orgánu podle jiných právních předpisů a příjem plynoucí jako náhrada za vyvlastnění na základě jiných právních předpisů,
- zb) příjem z nabytí vlastnického práva k věci na základě jeho převodu nebo přechodu podle zákona upravujícího převody vlastnického práva k jednotkám některých bytových družstev, je-li nabyvatelem oprávněný člen družstva,
- zc) příjem z nabytí vlastnického práva k rodinnému domu nebo jednotce, která zahrnuje družstevní byt nebo družstevní nebytový prostor, který je garáží, sklepem nebo komorou, a nezahrnuje jiný nebytový prostor, je-li nabyvatelem fyzická osoba, která je členem bytového družstva, který je nájemcem tohoto rodinného domu nebo jednotky ve vlastnictví družstva a který se sám nebo jeho právní předchůdce podílel na jeho pořízení členským vkladem,
- zd) příjem plynoucí z doplatku na dorovnání při přeměně obchodní společnosti nebo výměně podílů obchodní společnosti, na který vznikl společníkovi nárok v souladu se zákonem upravujícím přeměny obchodních společností a družstev, vztahuje-li se k
 1. akcií, u níž doba mezi nabytím a rozhodným dnem přeměny obchodní společnosti nebo výměny podílů obchodní společ-

nosti přesáhla dobu 3 let; osvobození se nevztahuje k akcií, která je nebo byla zahrnuta do obchodního majetku, a to po dobu 3 let od ukončení činnosti, ze které plyne příjem ze samostatné činnosti,

- 2. podílu na obchodní společnosti, u něhož doba mezi nabytím a rozhodným dnem přeměny obchodní společnosti nebo výměny podílů obchodní společnosti přesáhla dobu 5 let; osvobození se nevztahuje k podílu, který je nebo byl zahrnut do obchodního majetku, a to po dobu 5 let od ukončení činnosti, ze které plyne příjem ze samostatné činnosti,
- ze) náhrada pobytových výloh nebo příspěvek na pobytové výlohy poskytované orgány Evropské unie zaměstnanci nebo národním expertovi vyslanému k působení do instituce Evropské unie,
- zf) příjem plynoucí ve formě daňového bonusu,
- zg) odměna, odchodné, starobní důchod, důchod, příspěvek, naturální plnění a náhrada výdajů poskytované z rozpočtu Evropské unie poslanci nebo bývalému poslanci Evropského parlamentu, zvolenému na území České republiky, dále zaopatření a náhrada výdajů poskytované z rozpočtu Evropské unie pozůstalému manželovi nebo manželce a nezaopatřeným dětem v případě úmrtí poslance Evropského parlamentu, zvoleného na území České republiky,
- zh) výnos dluhopisu podle zákona upravujícího dluhopisy a příjem plynoucí z práva na splacení dluhopisu vydaných v zahraničí poplatníkem se sídlem v České republice, pokud plynou daňovému nerezidentovi, který není kapitálově spojenou osobou s emitentem dluhopisu, ani s ním nevytvořil právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty,
- zi) příjmy podle § 4a,
- zj) příjmy z úplatného převodu kryptoaktiva s výjimkou elektronického peněžního toku, pokud jejich úhrn u poplatníka nepřesáhne ve zdaňovacím období částku 100000 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.

(2) Doba mezi nabytím a prodejem podle odstavce 1 písm. a) nebo b) se nepřerušuje, pokud v době mezi nabytím a prodejem došlo k

- a) vypořádání mezi spoluvlastníky nemovitě věci rozdělením podle velikosti jejich podílů,
- b) tomu, že v domě vznikly jednotky,
- c) vypořádání společného jmění manželů nebo
- d) rozdělení pozemku.

(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.

(4) Obchodním majetkem poplatníka daně z příjmů fyzických osob se 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.

k omentář k § 4

■ Příjmy od daně osvobozené

Zákon v § 4 stanoví samostatný výčet příjmů, které jsou osvobozeny od daně z příjmů fyzických osob. Mimo tyto příjmy jsou v zákoně uvedeny ještě další příjmy osvobozené od daně, a to u dílčího základu daně podle § 6 a § 10 zákona.

■ Zrušení osvobození některých příjmů

Počínaje r. 2024 bylo zrušeno osvobození některých příjmů od daně z příjmů fyzických osob:

- bylo zrušeno osvobození příjmu podle § 4 odst. 1 písm. f) zákona v podobě ceny z veřejné soutěže a obdobné ceny plynoucí ze zahraničí, pokud je v plné výši darována příjemcem na účely uvedené v § 15 odst. 1 zákona, ocenění v oblasti kultury, ceny z veřejné soutěže, z reklamní soutěže slosování, ceny ze sportovní soutěže, a to v hodnotě nepřevyšující 10 000 Kč. Uvedené příjmy jsou od r. 2024 zdaňovány jako ostatní příjem podle § 10 zákona s tím, že jednotlivé druhy ostatního příjmu budou od daně osvobozené, pokud ne-

přesáhnou v úhrnu částku 50 000 Kč ročně podle § 10 odst. 3 písm. a) zákona,

- bylo zrušeno osvobození státní podpory fyzické osobě poskytované podle zákona upravujícího stavební spoření. Uvedené příjmy jsou od r. 2024 zdaňovány jako ostatní příjem podle § 10 odst. 1 písm. q) zákona, a budou od daně osvobozené, pokud nepřesáhnou s dalšími příjmy spadajícími do tohoto druhu příjmu v úhrnu částku 50 000 Kč za zdaňovací období podle § 10 odst. 3 písm. a) zákona,
- bylo zrušeno osvobození kursového zisku při směně peněz z účtu vedeného v cizí měně. Uvedené příjmy jsou zdaňovány jako ostatní příjem podle § 10 odst. 1 písm. q) zákona, a budou od daně osvobozené, pokud nepřesáhnou s dalšími příjmy spadajícími do tohoto druhu příjmu v úhrnu částku 50 000 Kč za zdaňovací období,
- bylo zrušeno osvobození naturálního plnění poskytované prezidentu republiky podle jiných právních předpisů a bývalému prezidentu republiky podle zákona upravujícího zabezpečení prezidenta republiky po skončení funkce, s tím, že uvedené osvobození je přearaženo do § 6 zákona.

■ Osvobození příjmů z prodeje nemovitých věcí

Podle § 4 odst. 1 písm. a) je od daně osvobozen příjem z prodeje rodinného domu a souvisejícího pozemku, nebo jednotky, která nezahrnuje nebytový prostor jiný než garáž, sklep nebo komoru, a souvisejícího pozemku, pokud v něm prodávající měl bydlíště nejméně po dobu 2 let bezprostředně před prodejem; příjem z prodeje rodinného domu, jednotky, která nezahrnuje nebytový prostor jiný než garáž, sklep nebo komoru, a souvisejícího pozemku, pokud v něm prodávající měl bydlíště bezprostředně před prodejem po dobu kratší 2 let a použije-li získané prostředky na **obstarání** vlastní bytové potřeby; **osvobození se nevztahuje na příjem z:**

1. prodeje těchto nemovitých věcí, pokud jsou nebo byly zahrnuty do obchodního majetku, a to do 2 let od jejich vyřazení z obchodního majetku,
2. budoucího prodeje těchto nemovitých věcí uskutečněného v době do 2 let od nabytí vlastnického práva k těmto nemovitým věcem,

3. budoucího prodeje těchto nemovitých věcí uskutečněného v době do 2 let od jejich vyřazení z obchodního majetku, i když kupní smlouva bude uzavřena až po 2 letech od tohoto nabytí nebo po 2 letech od tohoto vyřazení z obchodního majetku.

Pro osvobození příjmů plynoucích manželům z jejich společného jmění postačí, aby podmínky pro jeho osvobození splnil jen jeden z manželů, pokud majetek, kterého se osvobození týká, není nebo nebyl zařazen do obchodního majetku jednoho z manželů. Příjmy z prodeje majetku ve společném jmění manželů se vždy zdaňují jen u jednoho z nich a manželé si mohou zvolit, který z nich to bude, pokud předmětný majetek žádný z manželů neměl v obchodním majetku.

Bydliště, které je rozhodující pro osvobození příjmů z prodeje uvedeného majetku, se však neuplatní v případě, kdy příjmy plynou poplatníkovi z budoucího prodeje rodinného domu nebo jednotky, která nezahrnuje nebytový prostor jiný než garáž, sklep nebo komoru. V těchto případech pro osvobození příjmů od daňové povinnosti je třeba splnit podmínku 2 let vlastnictví od nabytí předmětného prodávajícího majetku.

Novela č. 386/2020 Sb., zákona o daních z příjmů počínaje r. 2021 nahradila slovo „uspokojení“ slovem „obstarání“. Jde o legislativně technickou úpravu, kterou se upravují ustanovení, kde se toto slovo vyskytuje, tj. § 4 odst. 1 písm. b) a písm. v) zákona.

Jedná-li se o příjmy z prodeje ostatních nemovitých věcí zákon v **§ 4 odst. 1 písm. b)** stanoví, že od daně se osvobozuje příjem z prodeje nemovitých věcí nebo z vypořádání spoluvlastnictví k nemovitým věcem neosvobozený podle písmene a), **přesáhne-li doba mezi nabytím vlastnického práva k těmto nemovitým věcem a jejich prodejem nebo vypořádáním spoluvlastnictví k nim dobu 10 let; příjem z prodeje nemovitých věcí nebo z vypořádání spoluvlastnictví k nemovitým věcem neosvobozený podle písmene a), nepřesáhne-li doba mezi nabytím vlastnického práva k těmto nemovitým věcem a jejich prodejem nebo vypořádáním spoluvlastnictví k nim dobu 10 let a použije-li poplatník získané prostředky na obstarání vlastní bytové potřeby; doba 10 let se zkracuje o dobu, po kterou byly tyto nemovité věci prokazatelně ve vlastnictví zů-**

stavitele v případě, že jde o prodej nemovitých věcí nabytých děděním od zůstavitele, který byl příbuzným v řadě přímé nebo manželem, nebo o vypořádání spoluvlastnictví k nemovitým věcem nabytým děděním od takového zůstavitele nebo o dobu, po kterou prodávající nebo spoluvlastník vlastnil pozemek, jenž byl předmětem výměny v rámci pozemkových úprav, v případě prodeje nebo vypořádání spoluvlastnictví k pozemku nabytého výměnou od pozemkového úřadu, tato doba se započítává i do doby, která běží od vyřazení vyměněného pozemku z obchodního majetku; osvobození se nevztahuje na příjem z:

1. prodeje těchto nemovitých věcí, které jsou nebo v období 10 let před prodejem byly zahrnuty do obchodního majetku, nebo vypořádání spoluvlastnictví k takovým nemovitým věcem,
2. budoucího prodeje těchto nemovitých věcí uskutečněného do 10 let od nabytí vlastnického práva k těmto nemovitým věcem, i když kupní smlouva bude uzavřena až po 5 letech od tohoto nabytí,
3. budoucího prodeje těchto nemovitých věcí uskutečněného do 10 let od jejich vyřazení z obchodního majetku, i když kupní smlouva bude uzavřena až po 10 letech od takového vyřazení,
4. prodeje práva stavby nebo vypořádání spoluvlastnictví k právu stavby, není-li zřízení stavba vyhovující právu stavby.

V souvislosti se zrušením daně z nabytí nemovitých věcí je od r. 2021 prodloužen časový test pro osvobození příjmů z prodeje nemovitých věcí nebo z vypořádání spoluvlastnictví k nemovitým věcem z 5 na 10 let u příjmů z prodeje nemovitých věcí, které byly pořízeny pro jinou potřebu než pro potřebu vlastního bydlení. Počínaje r. 2021 zákon stanoví, že v případě, kdy prodávající nebo bývalý spoluvlastník (při vypořádání spoluvlastnictví) nesplní nový časový test 10 let, bude tento příjem od daně z příjmů fyzických osob osvobozen, pokud prodávající nebo bývalý spoluvlastník získané prostředky použije na obstarání vlastní bytové potřeby. Jde o obdobné pravidlo, jaké zákon stanoví pro osvobození příjmů z prodeje nemovitých věcí, ve kterých má prodávající bydliště po dobu kratší než 2 let před prodejem, tj. § 4 odst. 1 písm. a) zákona. Co znamená obstarání vlastní bytové potřeby, stanoví od r. 2021 § 4b zákona o daních z příjmů.

Jak stanoví přechodné ustanovení č. 2 zákona č. 386/2020 Sb., na nemovité věci **nabyté před 1. lednem 2021 se použije dosavadní právní úprava**. Citované přechodné ustanovení stanoví, že: došlo-li k nabytí nemovité věci přede dnem nabytí účinnosti čl. III, na příjem z pozbytí této nemovité věci podle § 4 odst. 1 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb., ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti čl. III, se použije osvobození podle § 4 odst. 1 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti čl. III. Uvedené přechodné ustanovení stanoví, že na nemovité věci **nabyté před 1. lednem 2021 se použije dosavadní právní úprava, tj. časový test je pouze 5 let a není možné využít ustanovení týkající se využití získaných prostředků na obstarání vlastní bytové potřeby** [osvobození podle § 4 odst. 1 písm. v) zákona se do konce r. 2020 vztahovalo na příjem z prodeje rodinného domu, jednotky, která zahrnuje nebytový prostor jiný než garáž, sklep nebo komoru, včetně souvisejícího pozemku, pokud v něm prodávající měl bydliště bezprostředně před prodejem po dobu kratší 2 let a použije-li získané prostředky na uspokojení vlastní bytové potřeby].

Již od r. 2018 je osvobození příjmů z prodeje nemovité věci podle § 4 odst. 1 písm. b) rozšířeno na vypořádání spoluvlastnictví k nemovité věci jinak než rozdělením této věci podle velikosti spoluvlastnických podílů, které není předmětem daně v souladu s § 3 odst. 4 písm. g) bodu 1 zákona. Při převedení vlastnického práva jednomu nebo některým ze spoluvlastníků s vyplacením ostatních vzniká vyplaceným spoluvlastníkům peněžitý příjem podle § 10 odst. 1 písm. b) bodu 1 zákona, který je z ekonomického hlediska obdobný příjmu z prodeje nemovité věci. Jelikož se však nejedná o prodej, nebylo před doplněním zákona možno aplikovat podmínky § 4 odst. 1 písm. b) zákona.

Jde-li o příjmy z prodeje nemovité věci, je třeba pamatovat, že občanský zákoník v § 506 stanoví, že **součástí pozemku je prostor nad povrchem i pod povrchem, stavby zřízené na pozemku a jiná zařízení (dále jen „stavba“)** s výjimkou staveb dočasných, včetně toho, co je zapuštěno v pozemku nebo upevněno ve zdech. Pokud byl počítán r. 2014 vlastník pozemku odlišný od vlastníka stavby, zůstala stavba i pozemek samostatnými nemovitými věcmi (§ 3058 odst. 1 občanského zá-

koniku – stavba přestane být ze zákona samostatnou věcí až v okamžiku, kdy se pozemek i stavba stanou vlastnictvím téhož vlastníka).

Podle § 498 občanského zákoníku nemovité věci jsou pozemky a podzemní stavby se samostatným účelovým určením, jakož i věcná práva k nim, a práva, která za nemovité věci prohlásí zákon. Stanoví-li jiný právní předpis, že určitá věc není součástí pozemku, a nelze-li takovou věc přenést z místa na místo bez porušení její podstaty, je i tato věc nemovitá. Nemovitou věcí je i **právo stavby** v souladu s § 1240 a násl. občanského zákoníku. Příjem z prodeje práva stavby není-li zřízena stavba vyhovující právu stavby, je vždy zdanitelným příjmem, osvobození se na něj nevztahuje.

Podle § 4 odst. 1 písm. b) zákona lze od daně z příjmů osvobodit např. příjem z prodeje rodinného domu, ve kterém poplatník neměl bydliště nejméně po dobu 2 let bezprostředně před prodejem, ale tento rodinný dům vlastnil více než 10 (vlastnil-li dům do konce r. 2020, pak doba činí více než 5) let.

V případě, že jde o prodej nemovitých věcí nabytých děděním od zůstavitele, který byl příbuzným v řadě přímé nebo manželem (manželkou), zkracuje se zákonná doba o dobu, po kterou byla nemovitá věc prokazatelně ve vlastnictví zůstavitele v řadě přímé nebo manželem (manželkou).

V případě prodeje pozemku nabytého prodávajícím od pozemkového úřadu výměnou v rámci pozemkových úprav podle zvláštního právního předpisu (zákon č. 139/2002 Sb., o pozemkových úpravách, ve znění pozdějších předpisů), se zákonná doba zkracuje o dobu, po kterou prodávající vlastnil původní pozemek, který byl vyměněn, a tato doba se započítává i do doby, která běží od vyřazení vyměněného pozemku z obchodního majetku.

Samotná **výměna nebo přechod vlastnických práv k pozemku** podle zákona o pozemkových úpravách **není směnou ve smyslu § 2184 občanského zákoníku** tzn., že § 4 odst. 1 písm. b) zákona se neuplatní, pokud k pozemkové úpravě dojde do 5, resp. 10 let od nabytí pozemku.

Podle stanoviska GŘ v pokynu D-59 je v případě prodeje nemovité věci (pozemku, jehož součástí je stavba), přičemž stavba je nebo byla v období 10 let před prodejem nebo vypořádáním spoluvlastnictví k takové nemovité věci zahrnuta do obchod-

ního majetku (pozemek v obchodním majetku zahrnutý nebyl), je osvobozen pouze příjem z prodeje pozemku (v případě, když přesáhne doba mezi nabytím vlastnického práva k pozemku a jeho prodejem nebo vypořádáním spoluvlastnictví k němu dobu 10 let), zatímco příjem z prodeje stavby v takovém případě osvobozený není. Tento postup se uplatní i v případě nemovité věci nabyté před 1. 1. 2021, u které se pro účely osvobození příjmu z jejího prodeje namísto 10letého použije 5letý časový test. Je-li prodej nemovité věci realizován za jednu cenu, rozdělí prodávající příjem na část týkající se pozemku a na část týkající se stavby zahrnuté v obchodním majetku.

Dále pak je pokynu D-59 uvedeno, že při prodeji majetku ve spoluvlastnictví (nebo části podílu) u majetku, jehož části byly nabyty postupně, se uplatní osvobození příjmu v poměru, v jakém splňují podmínky pro osvobození jednotlivé části takto nabytého majetku.

V případě nemovité věci, která je hmotným majetkem podle § 26 odst. 2 zákona, se zahrnutím nemovité věci do obchodního majetku poplatníka rozumí zahrnutí celé této nemovité věci a u spoluvlastnictví nemovité věci zahrnutí její části ve výši spoluvlastnického podílu. Přitom není rozhodující, zda tato vložená nemovitá věc je zčásti nebo celá používána pro samostatnou činnost dle § 7 zákona.

Příklad

Bratr od matky v r. 2020 dostal darem byt, který v r. 2022 daroval sestře. Otázkou je, zda by v případě, že by sestra byt prodala, byl příjem z prodeje od daně osvobozen.

Rozhodující zda příjem z prodeje bytu, resp. bytové jednotky, bude od daně z příjmů osvobozen, je skutečnost, zda sestra v daném bytě bydlela a kdy dojde k prodeji.

Pokud prodávající v bytě bydlela, pak podle § 4 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů je od daně osvobozen příjem z prodeje bytové jednotky, která nezahrnuje nebytový prostor jiný než garáž, sklep nebo komoru, a souvisejícího pozemku, pokud v něm prodávající měl bydliště nejméně po dobu 2 let bezprostředně před prodejem. Příjem z prodeje této jednotky, pokud v ní prodávající měl bydliště bezprostředně před prodejem po dobu kratší 2 let je v souladu s § 4b zákona od daně osvobozen, použije-li získané prostředky na obstarání vlastní bytové potřeby.

Pokud prodávající v bytové jednotce nebydlela, je příjem z prodeje od daně osvobozen, pokud poplatník předmětnou nemovitost vlastnil po dobu 10 let v souladu s § 4 odst. 1 písm. b) zákona.

Příklad

Bratři se sestrou dostali darem v r. 2024 od rodičů každý ideální ½ domu, kde nebydlí. Dům hodlají rozdělit na bytové jednotky, vypořádat si spoluvlastnictví k nim a následně jednotky darovat svým dětem. Otázkou je, zda bude vypořádání spoluvlastnictví a převod na děti od daně z příjmů osvobozen.

Vytvoření bytových jednotek nemá na spoluvlastníky žádný dopad. Vypořádání spoluvlastnictví k bytovým jednotkám provedené do 10 let od jejich vytvoření, není od daně osvobozené, jde o příjem podle § 10 zákona.

Na straně dětí bude dar od rodičů od daně osvobozen v souladu s § 10 odst. 3 písm. c) bod 1 zákona.

Příklad

Poplatník vlastnil 12 let bytovou jednotku o 6 pokojích, ve které bydlel. Vzhledem k velikosti jednotky tuto jednotku v loňském roce rozdělit na dvě jednotky o 3 pokojích. V letošním roce hodlá jednu bytovou jednotku prodat. Otázkou je, zda bude příjem z prodeje od daně z příjmů osvobozen.

Příjem z prodeje osvobozen nebude, § 4 odst. 2 zákona se na daný případ rozdělení jednotky nevztahuje.

Příklad

Poplatník počátkem r. 2022 koupil rodinný dům za 800 000 Kč, který následně prodal za 1 mil. Kč, přičemž bydliště zde měl po dobu kratší než 2 roky. Z utrženého příjmu z prodeje použije 500 000 Kč na obstarání bytové potřeby, tedy pouze polovinu příjmu. Otázkou je, jak bude postupovat z hlediska daně z příjmů.

Částka 500 000 Kč bude od daně z příjmů osvobozena, podle § 4 odst. 1 písm. b) zákona. Zdanitelným příjmem podle § 10 bude $1\,000\,000 - 500\,000 = 500\,000$ Kč. Vzhledem k tomu, že podle § 25 odst. 1 písm. i) zákona nelze k osvobozeným příjmům uplatnit daňové výdaje, bude daňovým výdajem cena, za kterou poplatník dům koupil, snižena o polovinu, tedy částka 400 000 Kč. V daném případě je nutno pamatovat, že podle § 4b odst. 3 zákona osvobození příjmu z prodeje použitého obstarání vlastní bytové potřeby, je třeba oznámit příslušnému správci daně, a to do konce lhůty pro podání daňového přiznání za zdaňovací období, ve kterém k jejich získání došlo. Případné nesplnění oznamovací povinnosti může finanční úřad sankcionovat pokutou za nesplnění povinnosti nepeněžitě povahy podle § 247a daňového řádu.

Příklad

Poplatník postavil v loňském roce rodinný domek na pozemku, který vlastnil 15 let. V letošním roce domek i s po-

zemkem prodal. Otázkou je, jak bude postupovat z hlediska daně z příjmů.

Příjem z prodeje rodinného domu včetně pozemku bude od daně osvobozen podle § 4 odst. 1 písm. b) zákona. V daném případě je třeba pamatovat, že občanský zákoník v § 506 stanoví, že součástí pozemku je prostor nad povrchem i pod povrchem, stavby zřízené na pozemku a jiná zařízení (dále jen „stavba“) s výjimkou staveb dočasných, včetně toho, co je zapuštěno v pozemku nebo upevněno ve zdech. Rodinný domek je součástí pozemku s tím, že poplatník pozemek vlastnil déle jak 5 let (pozemek nabyt do konce r. 2020). Podle pokynu D-59 pro osvobození příjmů z prodeje nemovitých věcí podle § 4 odst. 1 písm. b) zákona, pokud příjem již není osvobozen podle § 4 odst. 1 písm. a) zákona, je v případě pozemku se stavbou, jež je podle občanského zákoníku jeho součástí, rozhodující den nabytí pozemku, nikoliv stavby na pozemku.

Příklad

Dva spoluvlastníci uzavřeli v r. 2020 dohodu o vypořádání spoluvlastnictví domu s pozemkem, který vlastní 8 let, tak, že vytvořili 4 bytové jednotky, které si rozdělili bez doplatku. Otázkou je, jak postupovat z hlediska daně z příjmů.

Spoluvlastníci se v daném případě nerozdělili podle velikosti spoluvlastnických podílů a tedy § 3 odst. 4 písm. g) bod 1 zákona o daních z příjmů nelze použít.

Vzhledem ke skutečnosti, že spoluvlastníci předmětnou nemovitou věc nabyli do konce r. 2020 a vlastnili ji déle jak 5 let, je příjem z vypořádání spoluvlastnictví od daně osvobozen podle § 4 odst. 1 písm. b) zákona, ve znění do konce r. 2020.

■ Osvobození příjmů z prodeje věcí movitých

Obdobně jako u nemovitých věcí je od daně osvobozen i příjem z prodeje hmotné movité věci podle § 4 odst. 1 písm. c) zákona, a to s **výjimkou příjmu z prodeje:**

1. cenného papíru,
2. motorového vozidla, letadla nebo lodě, nepřesahuje-li doba mezi jejich nabytím a prodejem dobu 1 roku,
3. movité věci, která je nebo v období 5 let před prodejem byla zahrnuta do obchodního majetku.

V návaznosti na občanský zákoník jsou věci movitou i cenné papíry, které jsou z hlediska daně z příjmů osvobozeny podle § 4 odst. 1 písm. t) a u), proto je třeba tyto věci z ustanovení § 4 odst. 1 písm. c) zákona vyloučit.

Movitými věcmi se dále rozumějí i peníze v hotovosti. Kursové zisky při směně peněz (prodeji) v hotovosti jsou od daně z příjmů osvobozeny, nejedná-li se o směnu peněz provedenou v rámci podnikatelské činnosti, resp. příjmů ze samostatné činnosti podle § 7 zákona. Nejedná se však o příjem plynoucí ze směny peněz provedené bezhotovostním způsobem na účtech u peněžních ústavů. Tyto kursové zisky nejsou již příjmem z prodeje movité věci, a proto se na ně § 4 odst. 1 písm. c) zákona nevztahuje. Jde o příjem podle § 10 odst. 1 písm. q) zákona.

P Příklad

Fyzická osoba nepodnikatel, vlastní cca 10 let sbírku obrazů, kterou nabyt děděním v přímé linii. Nyní chce sbírku prodat. Otázkou je, zda se jedná o osvobozený příjem.

Příjem z prodeje sbírky obrazů, které nebyly v obchodním majetku poplatníka, je od daně z příjmů osvobozen podle § 4 odst. 1 písm. c) zákona. Bude-li hodnota příjmu vyšší než 5 000 000 Kč, bude muset prodávající podat finančnímu úřadu oznámení o osvobozeném příjmu podle § 38v zákona.

P Příklad

Poplatník prodal, resp. úplatně postoupil domény (právo k použití doménového jména). Otázkou je, zda jde o příjem od daně osvobozeným podle § 4 odst. 1 písm. c) zákona.

Doménu lze v právním smyslu považovat za nehmotnou movitou věc (viz § § 496 a 498 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů). Příjem z prodeje domény není osvobozen od daně z příjmů fyzických osob podle § 4 odst. 1 písm. c) zákona. Osvobození se vztahuje na příjem z prodeje hmotné movité věci nikoliv věci nehmotné.

Příjem z prodeje domény osobou nepodnikající podléhá zdanění podle § 10 zákona jako ostatní příjem. Základem daně (dílním základem daně) je příjem snížený o výdaje prokazatelně vynaložené na jeho dosažení. Jde-li o věc nabytou úplatně, je výdajem cena, za kterou poplatník věc prokazatelně nabyl, tj. výdaj za pořízení domény.

P Příklad

Manžel podnikatel měl v obchodním majetku více jak dva roky osobní automobil. Ten po rozvodu, jako vypořádání společného jmění manželů, dostala manželka, která ho obřatem prodala. Časový test pěti let od vyřazení z obchodního majetku nebyl splněn. Otázkou je, jak bude manželka postupovat z hlediska zdanitelných příjmů a daňových výdajů, když nezná zůstatkovou cenu automobilu.

V daném případě se již nejedná o příjem plynoucí do společného jmění manželů (to rozvodem manželů zaniklo). Manželka vlast-

nila předmětný automobil více jak jeden rok, a pokud ona sama neměla automobil zahrnutý v obchodním majetku, splnila podmínky pro osvobození příjmů z jeho prodeje od daňové povinnosti, tj. podmínky daně § 4 odst. 1 písm. c) zákona. Na straně manželky se jedná o příjem od daně osvobozený.

■ Osvobození přijatých náhrad

Od daně je podle § 4 odst. 1 písm. d) zákona osvobozena přijatá náhrada majetkové nebo nemajetkové újmy, plnění z pojištění majetku, plnění z pojištění odpovědnosti za škodu, plnění z cestovního pojištění; osvobození se **nevztahuje** na:

1. náhradu za ztrátu příjmu,
2. náhradu za škodu způsobenou na majetku, který byl zahrnut do obchodního majetku pro výkon činnosti, ze které plyne příjem ze samostatné činnosti, v době vzniku škody,
3. náhradu za škodu způsobenou na majetku sloužícím v době vzniku škody k nájmu,
4. plnění z pojištění odpovědnosti za škodu způsobenou v souvislosti s činností, ze které plyne příjem ze samostatné činnosti, poplatníka,
5. náhradu za škodu způsobenou poplatníkem v souvislosti s nájmem.

Postup při náhradě majetkové nebo nemajetkové újmy stanoví § 2894 a násl. občanského zákoníku. **Náhradou škody** od daně osvobozenou podle § 4 odst. 1 písm. d) zákona je např. **náhrada za bolest, náhrada za ztížení společenského uplatnění, náhrada účelně vynaložených nákladů spojených s léčením a náhrada věcné škody, a to i na straně zaměstnance**, který utrpěl pracovní úraz nebo u něhož byla zjištěna nemoc z povolání nebo jiné poškození zdraví. **Osvobození se však nevztahuje na platby přijaté jako náhrada za ztrátu příjmu**, tj. na straně zaměstnance např. náhrada za ztrátu na výdělku po dobu pracovní neschopnosti a po skončení pracovní neschopnosti.

Od daně nejsou osvobozeny úroky z prodlení vyplacené zaměstnanci zaměstnavatelem z dlužné částky nebo dodavatelem odběrateli v rámci podnikatelské činnosti. Úroky z prodlení nemají charakter náhrady škody, jde o příjem z kapitálového majetku podle § 8 odst. 1 písm. g) zákona o daních z příjmů, s tím, že úroky z prodlení vyplacené zaměstnavatelem zaměstnanci jsou příjmem zaměstnance podle § 6 odst. 1 písm. d) zákona.

Druhy náhrad při úmrtí zaměstnance stanoví § 271g a násl. zákona č. 262/2006 Sb., zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů.

Podle stanoviska GFŘ v pokynu D-59 přijatou náhradou za ztrátu příjmu se rozumějí zejména náhrady za ztrátu na výdělek, náhrady za zničené, poškozené či odcizené zásoby. Platbami přijatými náhradou za ztrátu příjmu nejsou také náhrady nákladů na výzvu pozůstalých a náhrady za ztrátu důchodu. Za přijatou náhradu nemajetkové újmy se považuje i příjem v podobě zvýšení náhrady vyplacené zaměstnavatelem na základě dohody o zvýšení náhrady za bolest a ztížené společenské uplatnění při pracovním úrazu, uzavřené mezi zaměstnancem a zaměstnavatelem podle § 271c zákona č. 262/2006 Sb., zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákoník práce“).

P Příklad

Zaměstnanec v důsledku pracovního úrazu zemřel. Manželce zemřelého zaměstnance byla zaměstnavatelem zemřelého manžela vyplacena jednorázová náhrada nemajetkové újmy jako pozůstalé podle § 271i zákoníku práce, dále pak náhrada přiměřených nákladů spojená s pohřbem podle § 271g zákoníku práce a dále také příspěvek na vyřízení pozůstalosti a příspěvek na pohřební hostinu. Otázkou je, jak postupovat z hlediska daně z příjmů.

Podle § 4 odst. 1 písm. d) zákona je od daně osvobozena mimo jiné i náhrada majetkové nebo nemajetkové újmy. V daném případě je celková částka vyplacená zaměstnavatelem v rámci odškodnění smrtelného úrazu svým charakterem náhradou nemajetkové újmy, tj. příjmem od daně osvobozeným. Smyslem náhrady nemajetkové újmy není kompenzovat vzniklé majetkové ztráty, ale zmírnit strádání prostřednictvím poskytnutí peněžních prostředků (zadostiučnění), které může pozůstalý podle svého uvážení vynaložit.

Do konce r. 2023 byla podle § 4 písm. k) bod 4 zákona od daně osvobozena sociální výpomoc zaměstnavatele nejbližším pozůstalým. Toto osvobození je počínaje r. 2024 zrušeno. Tento příjem bude náda dle daně z příjmů osvobozen podle § 10 odst. 3 písm. c) bodu 5 zákona, pokud v úhmu od tétož poplatníka ve zdaňovacím období nepřesáhne částku 50 000 Kč.

■ **náhrada ušlého výdélku**

V souvislosti s náhradami je třeba připomenout vyhlášku Ministerstva financí č. 382/2010 Sb., o náhradě ušlého výdélku a náhradě hotových výdajů při správě daní. Citovaná vyhláška upravuje rozsah a postup pro stanovení a úhradu náhrady

ušlého výdélku a náhrady hotových výdajů oprávněné osobě. **Oprávněnou osobou se pro účely této vyhlášky rozumí:**

- třetí osoba, která se na výzvu správce daně zúčastní řízení nebo jiného postupu při správě daní,
- správce daně ustanovený zástupce nebo ustanovený společný zástupce.

Výši ušlého výdélku, který hradí správní orgán při správním řízení, stanoví vyhláška Ministerstva vnitra č. 520/2005 Sb., o rozsahu hotových výdajů a ušlého výdélku, které správní orgán hradí jiným osobám, a o výši paušální částky nákladů řízení.

P Příklad

Majitel chovného rybníka není registrován jako zemědělský podnikatel, příjmy z prodeje ryb, které převyšují 50 000 Kč, vykazuje jako ostatní příjmy podle § 10 zákona. Vedle tržeb za prodané ryby obdržel náhradu škody způsobené vydrou říční, poskytnutou podle zákona č. 115/2000 Sb., o poskytování náhrad škod způsobených vybranými zvláště chráněnými živočichy, ve znění pozdějších předpisů. Otázkou je, zda je uvedená náhrada také příjmem podle § 10 zákona.

Neprovozuje-li poplatník činnost jako zemědělský podnikatel, je náhrada škody od daně osvobozena podle § 4 odst. 1 písm. d) zákona.

P Příklad

Při dopravní nehodě byla poplatníkovi způsobena škoda. Pojišťovna mu poskytla náhradu škody s tím, že jde o náhradu za ztrátu na výdělek za 1 měsíc. Otázkou je, o jaký příjem se na straně poplatníka jedná.

Z hlediska daně z příjmů je rozhodující zda jde o pracovní úraz, tj. v daném případě o dopravní nehodu při pracovní cestě zaměstnance. V tomto případě se jedná o příjem podle § 6 odst. 1 písm. d) zákona. Plátcem daně je poté pojišťovna s tím, že musí z daného příjmu srazit zálohu na daň podle § 38h zákona.

V případě, že pojišťovna příslušnou náhradu za ztrátu na výdělek přefakturuje zaměstnavateli, je plátcem daně zaměstnavatel. Pokud nejde o pracovní úraz zaměstnance, jde o příjem podle § 7 na straně podnikatele nebo o příjem podle § 10 zákona, nejedná-li se o podnikatele.

P Příklad

Na základě dohody vyplácí nemocnice rentu zdravotně těžce poškozené osobě (resp. jejím zákonným zástupcům) jako náhradu těžké újmy na zdraví, ke které došlo při porodu a narození dítěte. Plnění je sjednáno ve formě měsíční ren-

ty pro zdravotně poškozenou osobu zákonným zástupcům a dále ve formě jednorázového plnění zákonným zástupcům poškozeného dítěte v případě úmrtí dítěte v souvislosti s jeho těžkou újmou na zdraví. Otázkou je, jak se příjmy posoudí z hlediska daně z příjmů, tj. zda se nejedná o náhradu za ztrátu na výdělků podle zákoníku práce.

V případě příjmů plynoucích poplatníkovi na základě dohody z důvodu kompenzace za poškození zdraví, resp. z důvodu nezletilosti této osoby, osobám blízkým, od nemocnice jako povinné osoby, jde o účelové plnění, které se váže na poškozenou osobu. Jedná se o nároky osobní povahy, jejichž účelem je poskytnutí nemajetkové újmy za bolest a ztížení společenského uplatnění. Z hlediska daně z příjmů se jedná o bolestné a náhradu za ztížení společenského uplatnění, které je podle § 4 odst. 1 písm. d) zákona od daně osvobozeno. Předmětné nároky vzniklé z důvodu zavinění nemocnice při porodu nelze směřovat s náhradou za ztrátu na výdělků podle zákoníku práce.

■ Osvobození dávek nebo služeb z pojištění

Od daně je podle § 4 odst. 1 písm. g) zákona osvobozen příjem získaný ve formě dávky nebo služby z nemocenského pojištění, důchodového pojištění podle zákona upravujícího důchodové pojištění, peněžní pomoci obětem trestné činnosti podle zákona upravujícího poskytnutí peněžní pomoci obětem trestné činnosti, sociálního zabezpečení, plnění z uplatnění nástrojů státní politiky zaměstnanosti a veřejného zdravotního pojištění, plnění z pojistné smlouvy o pojištění důchodu podle zákona upravujícího důchodové spoření, a plnění ze zahraničního povinného pojištění stejného druhu.

Jde-li však o příjem ve formě pravidelně vypláceného důchodu nebo penze, je od daně osvobozena z úhrnu takových příjmů nejvýše částka ve výši 36násobku minimální mzdy, která je platná k 1. lednu kalendářního roku, za zdaňovací období, do níž se však nezahrnuje výše příplatku nebo příspěvku k důchodu podle jiných právních předpisů.

DŮLEŽITÉ

Podle sdělení MPSV č. 286/2024 Sb., **zákonný limit pro osvobození důchodu od daně pro r. 2025 činí $36 \times 20\,800 = 748\,800$ Kč.**

Podle nařízení vlády č. 396/2023 Sb., **zákonný limit pro osvobození důchodu od daně pro r. 2024 činí $36 \times 18\,900 = 680\,400$ Kč.**

Dávkami z nemocenského pojištění jsou podle zákona č. 187/2006 Sb., o nemocenském pojištění, ve znění pozdějších předpisů:

- nemocenské,
- peněžitá pomoc v mateřství,
- dávka otcovské poporodní péče (dále jen „otcovská“),
- ošetřovné,
- dlouhodobé ošetřovné,
- vyrovnávací příspěvek v těhotenství a mateřství.

Jde-li o příjem z titulu státní politiky zaměstnanosti, jedná se o příspěvky podle zákona č. 435/2004 Sb., o zaměstnanosti, ve znění pozdějších předpisů. Obdrží-li např. podnikatel příspěvek na mzdy absolventů škol, jedná se o příjem od daně osvobozený. V daném případě však musí pamatovat na ustanovení § 25 odst. 1 písm. i) zákona, tj. příslušné mzdy hrazené z tohoto příspěvku nesmí uplatnit jako výdaj daňový. Podle stanoviska Generálního finančního ředitelství v pokynu D–59 k § 4 odst. 1 písm. h) [od r. 2024 písmeno g)] zákona se za plnění z uplatnění nástrojů státní politiky zaměstnanosti považuje také výplata kompenzace odstupného Úřadem práce podle § 44b zákona č. 435/2004 Sb., o zaměstnanosti, ve znění pozdějších předpisů.

Zpětně vyplacený důchod se nepovažuje za pravidelně vyplácený důchod.

? Příklad

Podnikatel, který uplatňuje výdaje paušálem ve výši 80 % z dosažených příjmů, přijal do pracovního poměru zaměstnance se změnou pracovní schopností, na kterého dožívá příspěvek od úřadu práce. Otázkou je, jak tento příspěvek zdanit v daňovém přiznání.

V daném případě se jedná o plnění z uplatnění nástrojů státní politiky zaměstnanosti, které je podle § 4 odst. 1 písm. g) zákona o daních z příjmů od daně osvobozeno. Jedná se o příspěvky na zřízení účelných pracovních míst, vytváření veřejně prospěšné práce, zabezpečení odborné praxe pro absolventy středních a vysokých škol, osoby zdravotně postižené nebo o příspěvky na rekvalifikaci. Uvedený osvobozený příjem se v souladu s § 5 odst. 5 zákona o daních z příjmů do daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob neuvádí.

■ Osvobození dávek sociální péče a státní příspěvky

Od daně z příjmů je podle § 4 odst. 1 písm. h) zákona osvobozena dávka pro osobu se zdravotním postižením, dávka pomoci v hmotné nouzi, sociální služba, dávka státní sociální podpory, dávka péstounské péče s výjimkou odměny péstouna, při-

spěvek z veřejného rozpočtu a státní dávka nebo příspěvek podle jiných právních předpisů s **výjimkou zákona upravujícího stavební spoření** nebo obdobné plnění poskytované ze zahraničí, příjem plynoucí z důvodu péče o blízkou nebo jinou osobu, která má nárok na příspěvek na péči podle zákona upravujícího sociální služby, a to do výše poskytovaného příspěvku, je-li tato péče vykonávána fyzickou osobou, u níž se nevyžaduje registrace podle zákona upravujícího sociální služby; jde-li však o péči o jinou osobu než osobu blízkou, je od daně měsíčně osvobozena v úhrnu maximálně částka do výše příspěvku pro osobu se IV. stupněm závislosti podle zákona upravujícího sociální služby.

Podle § 11 zákona č. 108/2006 Sb., o sociálních službách, ve znění pozdějších předpisů výše příspěvku pro osoby starší 18 let činí za kalendářní měsíc:

- a) 880 Kč, jde-li o stupeň I (lehká závislost),
- b) 4 900 Kč, jde-li o stupeň II (středně těžká závislost),
- c) 14 800 Kč, jde-li o stupeň III (těžká závislost),
- d) v případě, že jde o stupeň IV (úplná závislost),
 - 1. 23 000 Kč, pokud osobě poskytuje pomoc poskytovatel pobytových sociálních služeb podle § 48 až 52, nebo
 - 2. 27 000 Kč v ostatních případech.

Z důvodu zrušení osvobození státní podpory stavebního spoření § 4 odst. 1 písm. h) stanoví, že osvobození se nevztahuje příspěvek podle jiného právního předpisu v podobě státní podpory poskytované podle zákona upravujícího stavební spoření.

Odměna pěstouna, která je také dávkou pěstounské péče, se považuje za příjem ze závislé činnosti. O dávkách pěstounské péče rozhoduje krajská pobočka Úřadu práce. Jde-li o odměnu pěstouna, provede krajská pobočka Úřadu práce srážky a odvody podle zvláštních právních předpisů z přiznané odměny pěstouna. Na úseku zdaňování příjmů ze závislé činnosti a funkčních požitků plní Úřad práce České republiky povinnosti plátce daně.

Podle zákona č. 111/2006 Sb., o pomoci v hmotné nouzi, **dávky v systému pomoci v hmotné nouzi jsou:**

- a) příspěvek na živobytí,
- b) doplatek na bydlení,
- c) mimořádná okamžitá pomoc.

Dávky státní sociální podpory náleží poplatníkovi ze zákona č. 117/1995 Sb., o státní sociální podpoře, ve znění pozdějších předpisů. **Dávky státní sociální podpory** podle § 2 zákona o státní sociální podpoře jsou:

- a) dávky poskytované v závislosti na výši příjmu
 - 1. přídavek na dítě,
 - 2. příspěvek na bydlení,
 - 3. porodné,
- b) ostatní dávky
 - 1. rodičovský příspěvek,
 - 2. pohřebné.

Příklad

Člen mysliveckého sdružení obdržel příspěvek na zástřelné z titulu afrického moru divokých prasat. Otázkou je, jak tento příspěvek zdanit.

Příjem obdržení fyzickou osobou v podobě příspěvku na zástřelné, je příspěvkem ze státního (veřejného) rozpočtu v souladu s § 44 odst. 1 písm. d) zákona č. 166/1999 Sb., o veterinární péči a o změně některých souvisejících zákonů (veterinární zákon), ve znění pozdějších předpisů, podle kterého stanovuje Ministerstvo zemědělství povinné preventivní a diagnostické úkony k předcházení vzniku a šíření nálezů a nemocí přenosných ze zvířat na člověka, jakož i k jejich zlodávání, které se provádějí v příslušném kalendářním roce, a určuje, které z nich a v jakém rozsahu se hradí z prostředků státního rozpočtu. Toto zástřelné je od daně z příjmů osvobozeno podle § 4 odst. 1 písm. h) zákona.

■ **Náhrada z titulu darování a odběru krve a orgánů**

Podle § 4 odst. 1 písm. i) zákona je od daně osvobozen příjem ve formě náhrady účelně, hospodárně a prokazatelně vyložených výdajů spojených s darováním a odběrem krve a jejich složek, tkání, buněk nebo orgánů, pokud se tato náhrada poskytuje podle jiných právních předpisů.

Ustanovení § 32 odst. 2 zákona č. 373/2011 Sb., o specifických zdravotních službách, ve znění pozdějších předpisů, stanoví, že za krev odebranou pro výrobu krevních derivátů a pro použití u člověka podle jiných právních předpisů a za její odběr **nevzniká** osobě, které byla krev odebrána, **nárok na finanční ani jinou úhradu, s výjimkou** účelně, hospodárně a prokazatelně vynaložených výdajů spojených s odběrem její krve, o které tato osoba požádá, a to celkem do maximální výše 5 % minimální mzdy. Tato částka je od daně z příjmů osvobozena.

DŮLEŽITÉ

Pro r. 2025 jde podle sdělení MPSV č. 286/2024 Sb., o částku 0,05 × 20 800 = 1 040 Kč.

Pro r. 2024 šlo podle nařízení vlády č. 396/2023 Sb., o částku 0,05 × 18 900 = 945 Kč.

Dále § 28b zákona č. 285/2002 Sb., o darování, odběrech a transplantacích tkání a orgánů a o změně některých zákonů (transplantační zákon), ve znění pozdějších předpisů, stanoví náhradu poskytovanou žijícímu dárci orgánu. Podle citovaného ustanovení dárci orgánu náleží náhrada účelně a prokazatelně vynaložených výdajů (dále jen „náhrada výdajů“) a rozdíl mezi ušlým výdělkem a obdrženou náhradou mzdy, platu nebo odměny a obdrženým nemocenským z nemocenského pojištění, který mu vznikl dočasnou pracovní neschopností v souvislosti s odběrem orgánu a poskytováním zdravotních služeb, které si tento odběr vyžádal (dále jen „ušlý výdělek“). Dárci se uhradí náhrada výdajů a ušlý výdělek v prokázané výši, nejvýše však ve výši dvojnásobku průměrné mzdy v národním hospodářství vyhlášené a zveřejněné Ministerstvem práce a sociálních věcí ve Sbírce zákonů pro účely zaměstnanosti. Do náhrady výdajů se nezapočítává náhrada cestovních výdajů dárce hrazená podle zákona upravujícího veřejné zdravotní pojištění.

Pro úplnost je třeba doplnit, že počínaje r. 2015 v souladu s § 15 odst. 1 zákona lze od základu daně odečíst hodnotu bezúplatného plnění s tím, že jako bezúplatné plnění na zdravotnické účely se hodnota jednoho odběru krve nebo jejích složek **dárce, kterému nebyla poskytnuta finanční úhrada výdajů spojených s odběrem krve nebo jejích složek podle zákona upravujícího specifické zdravotní služby, s výjimkou úhrady prokázaných cestovních nákladů spojených s odběrem, oceňuje** počínaje r. 2017 částkou 3000 Kč.

■ Osvobození stipendia a podpory

Od daně z příjmů fyzických osob je podle § 4 odst. 1 písm. j) osvobozen příjem v podobě:

1. stipendia ze státního rozpočtu, z rozpočtu obce, z rozpočtu kraje, z prostředků vysoké školy, veřejné výzkumné instituce nebo právnické osoby, která vykonává činnost střední školy nebo vyšší odborné školy,

2. podpory nebo příspěvku z prostředků fundace nebo spolku, s **výjimkou rodinné fundace**, pokud se nejedná o poplatníka, který je členem nebo zaměstnancem těchto právnických osob, nebo o osobu blízkou tomuto poplatníkovi a jde-li o poplatníka, který je členem nebo zaměstnancem těchto právnických osob, nebo o osobu blízkou tomuto poplatníkovi, příjem v podobě podpory nebo příspěvku poskytnutého výlučně ke kompenzaci zdravotního postižení nebo sociálního vyloučení,
3. podpory nebo příspěvku z prostředků odbořové organizace.

Zákon č. 349/2023 Sb., zrušil ustanovení § 4 odst. 1 písm. j) bod 4 zákona, na základě něhož byl do konce r. 2023 osvobozen příjem v podobě nepeněžního plnění nebo sociální výpomoci poskytnutý zaměstnavatelem nejbližším pozůstalým zaměstnancem za podmínek stanovených vyhláškou o FKSP. Tento příjem bude od r. 2024 nadále od daně z příjmů osvobozen podle § 10 odst. 3 písm. c) bodu 5 zákona, pokud v úhrnu od téhož poplatníka ve zdaňovacím období nepřesáhne částku 50 000 Kč.

Pro úplnost je třeba doplnit, že vyhláška č. 114/2002 Sb., o fondu kulturních a sociálních potřeb byla zákonem č. 349/2023 Sb. k 1. 1. 2024 zrušena.

Doplnění rodinné fundace od r. 2018 zajišťuje, že při výplatě bezúplatného příjmu v podobě podpory nebo příspěvku z prostředků rodinné fundace nebude tento příjem, na rozdíl od obdobných příjmů vyplácených jinými typy fundací, obecně od daně osvobozen. Podle § 10 odst. 3 písm. c) bod 4 zákona jsou od daně z příjmů osvobozeny bezúplatné příjmy poplatníka, které plynou z majetku, který do rodinné fundace vložil, nebo z majetku, který byl do rodinné fundace vložen osobou s daným poměrem k poplatníkovi uvedeným v § 10 odst. 3 písm. c) bodě 1 nebo 2 zákona.

Podle § 17a odst. 2 písm. f) zákona o daních z příjmů rodinnou fundací se pro účely tohoto zákona rozumí nadace nebo nadační fond:

1. které podle svého zakladatelského jednání slouží k podpoře zakladatele nebo osob blízkých zakladateli, nebo
2. jejichž činnost směřuje k podpoře zakladatele nebo osob blízkých zakladateli.

Od daně nejsou počínaje r. 2014 osvobozeny podpory nebo příspěvky z prostředků fundace nebo spolku (do konce r. 2013 nadace nebo občanská sdružení), pokud příjemce bude členem nebo zaměstnancem těchto právnických osob, nebo osobou blízkou tomuto poplatníkovi. Výjimkou pro člena nebo zaměstnance anebo osobu blízkou je příspěvek poskytnutý ke kompenzaci zdravotního postižení nebo sociálního vyloučení, který je od daně osvobozen.

Podle § 2 zákona č. 341/2005 Sb., o veřejných výzkumných institucích, ve znění pozdějších předpisů, je **veřejná výzkumná instituce právnickou osobou, jejímž hlavním předmětem činnosti je výzkum**, včetně zajišťování infrastruktury výzkumu, vymezený zákonem o podpoře výzkumu a vývoje. Veřejná výzkumná instituce svou hlavní činností zajišťuje výzkum podporovaný zejména z veřejných prostředků v souladu s podmínkami pro poskytování veřejné podpory stanovenými právem Evropských společenství. Veřejná výzkumná instituce může být zřízena Českou republikou nebo územním samosprávným celkem (dále jen „zřizovatel“); jménem České republiky plní funkci zřizovatele veřejné výzkumné instituce ministerstvo, jiný ústřední orgán státní správy nebo Akademie věd České republiky v postavení organizačních složek České republiky.

Podle § 124 zákona č. 561/2004 Sb., školský zákon, ve znění pozdějších předpisů, školská právnická osoba je právnickou osobou zřízenou podle tohoto zákona, jejíž hlavní činností je poskytování vzdělávání podle vzdělávacích programů uvedených v § 3 a školských služeb podle tohoto zákona.

Podle § 30 školského zákona ředitel střední nebo vyšší odborné školy může se souhlasem zřizovatele vydat stipendijní řád, podle něhož lze žákům a studentům poskytovat prospěchové stipendium. Podle § 91 zákona č. 111/1998 Sb., o vysokých školách, ve znění pozdějších předpisů, studentům vysoké školy mohou být přiznána stipendia.

? Příklad

Podle zákona o daních z příjmů je od daně z příjmů osvobozen příjem v podobě stipendia ze státního rozpočtu, z rozpočtu obce, z rozpočtu kraje, z prostředků vysoké školy, veřejné výzkumné instituce nebo právnické osoby, která vykonává činnost střední školy nebo vyšší odborné školy. Otázkou je, zda je osvobozeno i obdobné stipendium ze zahraniční vysoké školy.

Zákon o daních z příjmů se v § 4 odst. 1 písm. j) neomezuje na stipendia poskytovaná českými vysokými školami podle českých právních předpisů, podle tohoto ustanovení tedy lze postupovat i u stipendií, která poskytují zahraniční vysoké školy. Přitom stipendiem je třeba rozumět jednorázový nebo pravidelný (zpravidla měsíční) příjem poskytovaný studentovi vysokou školou podle stipendijního řádu či jiných podmínek pro poskytování stipendií tak, aby pokrýval zcela nebo částečně studijní náklady, tj. stipendium může být poskytnuto jak na přímé studijní náklady (zejména školné, školní pomůcky), tak i na životní náklady během studia (zejména ubytování, stravování).

■ Osvobození penzí a plnění z pojištění

Počínaje r. 2024 zákon č. 462/2023 Sb., stanoví, že podle § 4 odst. 1 písm. k) je od daně z příjmů fyzických osob osvobozen příjem v podobě:

1. pozůstalostní penze, u které je vymezeno období pobírání nejméně 10 let nebo která je vyplácena doživotně, nebo jiné penze jako dávek vyplácených z penzijního připojištění se státním příspěvkem podle zákona upravujícího penzijní připojištění se státním příspěvkem,
2. starobní penze, u které je vymezeno období pobírání nejméně 10 let nebo která je vyplácena doživotně, invalidní penze nebo jednorázového pojistného pro penzi jako dávek vyplácených z doplňkového penzijního spoření podle zákona upravujícího doplňkové penzijní spoření,
3. plnění z penzijního pojištění s výjimkou jednorázového plnění, odbytného, odkupného nebo penze, u které je vymezeno období pobírání kratší než 10 let a která není invalidní penzí,
4. pojistného plnění z pojištění osob s výjimkou jednorázového plnění a důchodu, u kterého je vymezeno období pobírání kratší než 10 let, vyplácených z pojištění pro případ dožití, z pojištění pro případ dožití se stanoveného věku nebo dřívejší smrti nebo z pojištění důchodu.

■ Přehledná úprava zdanění jednotlivých plnění

Penzijní připojištění se státním příspěvkem – § 4 odst. 1 písm. k) bod 1:

- Penze starobní, invalidní nebo výsluhová (vždy doživotní) – osvobozené,

- Penze pozůstalostní stanovená na dobu kratší než 10 let – neosvobozená,
- Penze pozůstalostní stanovená na dobu 10 let nebo delší – osvobozená,
- Jednorázové vyrovnání – neosvobozené,
- Odbytné – neosvobozené,

Doplňkové penzijní spoření – § 4 odst. 1 písm. k) bod 2:

- Penze starobní na určenou dobu kratší než 10 let – neosvobozená,
- Penze starobní na určenou dobu 10 let nebo delší – osvobozená,
- Penze invalidní na určenou dobu – osvobozená,
- Jednorázové vyrovnání – neosvobozené,
- Odbytné – neosvobozené,
- Úhrada jednorázového pojistného pro doživotní penzi nebo pro penzi na přesně stanovenou dobu s přesně stanovenou výší důchodu – osvobozená,

Penzijní pojištění – § 4 odst. 1 písm. k) bod 3:

- Penze jiná než invalidní na dobu kratší než 10 let – neosvobozená,
- Penze jiná než invalidní na dobu 10 let nebo delší – osvobozená,
- Penze invalidní – osvobozená,
- Jednorázové plnění – neosvobozené,
- Odbytné – neosvobozené,
- Odkupné – neosvobozené,

Pojištění pro případ dožití nebo pro případ dožití se stanoveného věku nebo dřívější smrti a pojištění důchodu – § 4 odst. 1 písm. k) bod 4:

- Důchod na dobu kratší než 10 let – neosvobozený,
- Důchod na dobu 10 let nebo delší – osvobozený,
- Jednorázové pojistné plnění neosvobozené,
- Plnění, které není pojistným plněním – neosvobozené,

Jiná pojištění osob (např. pojištění nemoci, úrazové pojištění) – § 4 odst. 1 písm. k) bod 4:

- Pojistné plnění – osvobozené,
- Plnění, které není pojistným plněním – neosvobozené.

Pechodné ustanovení č. 2 zákona č. 462/2023 Sb., stanoví, že na vyplacení prostředků účastníka důchodového spoření při ukončení důchodového spoření podle zákona č. 376/2015 Sb., o ukončení

důchodového spoření, ve znění zákona č. 183/2017 Sb., se použije § 4 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona. Toto přechodné ustanovení se týká výplaty prostředků účastníka důchodového spoření, tedy plnění, které bylo poskytováno podle zákona č. 376/2015 Sb., o ukončení důchodového pojištění, ve znění zákona č. 183/2017 Sb. Tyto výplaty by již měly být ukončeny, proto již jejich úprava není obsažena v § 4 odst. 1 písm. k) zákona, avšak pro jistotu je doplněno přechodné ustanovení, na základě kterého se i na případné budoucí výplaty použije § 4 odst. 1 písm. k) bod 3 ve znění do konce r. 2023.

■ Osvobození příjmů z převodu práv a účastí

Od daně z příjmů je podle § 4 odst. 1 písm. q) zákona osvobozen příjem z úplatného převodu podílu v obchodní korporaci s výjimkou příjmu z úplatného převodu cenného papíru, přesahuje-li doba mezi jeho nabytím a úplatným převodem dobu 5 let; doba 5 let mezi nabytím a úplatným převodem podílu se zkracuje o dobu, po kterou byl poplatník členem této obchodní korporace před přeměnou obchodní korporace, **nebo o dobu, po kterou byl tento podíl prokazatelně ve vlastnictví zůstavitele, v případě, že jde o úplatný převod podílu nabytého děděním od zůstavitele, který byl příbuzným v řadě přímé nebo manželem;** jsou-li splněny podmínky uvedené v § 23b nebo 23c, doba 5 let mezi nabytím a úplatným převodem podílu se nepřerušuje při výměně podílů nebo přeměně obchodní korporace; v případě rozdělení podílu v souvislosti s jeho úplatným převodem se doba 5 let mezi nabytím a úplatným převodem podílu v obchodní korporaci u téhož poplatníka nepřerušuje, je-li rozdělením zachována celková výše podílu.

Výše uvedené **osvobození se nevztahuje na:**

1. příjem z úplatného převodu podílu v obchodní korporaci, pokud byl pořízen z obchodního majetku poplatníka, a to do 5 let po ukončení jeho činnosti, ze které plyne příjem ze samostatné činnosti,
2. příjem, který plyne poplatníkovi z budoucího úplatného převodu podílu v obchodní korporaci v době do 5 let od jeho nabytí, i když smlouva o úplatném převodu bude uzavřena až po 5 letech od jeho nabytí,

3. příjem z budoucího úplatného převodu podílu v obchodní korporaci pořízeného z poplatníkovou obchodního majetku, pokud příjem z tohoto úplatného převodu plyne v době do 5 let od ukončení činnosti poplatníka, ze které mu plyne příjem ze samostatné činnosti, i když smlouva o úplatném převodu bude uzavřena až po 5 letech od nabytí tohoto podílu nebo od ukončení této činnosti,
4. příjem z úplatného převodu podílu v obchodní korporaci odpovídající zvýšení nabývací ceny podílu člena **nepeněžitým** plněním ve prospěch vlastního kapitálu obchodní korporace nebo nabytím podílu od jiného člena, pokud k úplatnému převodu došlo do 5 let od plnění nebo nabytí podílu.

Počínaje r. 2018 zákon zkrátil časový test v případě příjmu z úplatného převodu podílu v obchodní korporaci, který byl nabyt děděním od zůstavitele, který byl příbuzným v řadě přímé nebo manželé. Ustanovení § 4 odst. 1 písm. q) bod 4 zákona se vztahuje na případy nepeněžitých plnění ve prospěch vlastního kapitálu obchodní korporace, tj. na zvýšení nabývací ceny podílu člena plněním ve prospěch vlastního kapitálu obchodní korporace vkladem věci, která podléhá jinému osvobození s časovým testem (tj. zejména nemovitě věci).

Plnění ve prospěch vlastního kapitálu obchodní korporace, který je splacen zápočtem peněžité zápůjčky, resp. „kapitalizací pohledávky“, je plněním peněžním. Z toho důvodu časový test 5 let pro osvobození příjmu z úplatného převodu podílu v obchodní korporaci na straně poplatníka daně z příjmů fyzických osob podle § 4 odst. 1 písm. q) bod 4 zákona o daních z příjmů, nebude přerušen.

Podle stanoviska GŘF v pokynu D-59 převodem podílu v obchodní korporaci se rozumí i **převod družstevního podílu na jiného člena bytového družstva** či osobu, která se v souvislosti s tímto převodem stane členem téhož bytového družstva (váže se na ustanovení § 601 a § 736 zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích a družstvech, ve znění pozdějších předpisů).

Příklad

Poplatník nepodnikatel uzavřel v době kratší než 5 let od nabytí podílu ve společnosti s ručením omezeným smlouvu o smlouvě budoucí na prodej podílu na společnosti s ru-

čením omezeným, na základě které bude uzavřena smlouva o prodeji podílu až po 5 letech od nabytí. Otázkou je, zda je příjem plynoucí ze smlouvy o smlouvě budoucí od daně osvobozen.

Příjem plynoucí na základě smlouvy o smlouvě budoucí na prodej podílu ve společnosti s ručením omezeným, které poplatník obdrží **do pěti let** od nabytí obchodního podílu, bude příjmem zdanitelným, osvobození od daně se na něj nevztahuje.

Příjem plynoucí na základě smlouvy o smlouvě budoucí na prodej účasti ve společnosti s ručením omezeným, který poplatník obdrží **po pěti letech** od nabytí obchodního podílu, bude příjmem od daně osvobozeným.

V daném případě není rozhodující, kdy byl budoucí prodej podílu uskutečněn, ale zda poplatníkovi plynul příjem z tohoto prodeje do pěti let nebo po pěti letech od nabytí podílu.

Příklad

Poplatník vlastní více než pět let podíl v obchodní společnosti, nabývací cena činila 100 000 Kč. V lednu loňského roku svůj podíl navýšil vložением nemovitě věci v hodnotě 300 000 Kč s tím, že v březnu letošního roku celý podíl v obchodní společnosti prodal. Otázkou je, jak postupovat z hlediska daně z příjmů.

Nabývací cena původního podílu je 100 000 Kč.

Nabývací cena podílu při vkladu 300 000 Kč.

Celková nabývací cena podílu je 400 000 Kč.

Zvýšení nabývací ceny podílu činí z celkové nabývací ceny podílu 75 %. To znamená, že 75 % příjmu z prodeje podílu na obchodní společnosti bude zdanitelným příjmem (daňovým výdajem je nabývací cena, tj. částka 300 000 Kč), 25 % příjmu z prodeje podílu na obchodní společnosti bude od daně osvobozeno.

Příklad

Poplatník zdědil v loňském roce členské právo v bytovém družstvu po otci, který byl členem družstva 20 let. V letošním roce hodlá členské právo prodat, aniž by příjem z prodeje použil na obstarání své bytové potřeby. Otázkou je, jak bude postupovat z hlediska daně z příjmů.

Příjem z prodeje členského práva v bytovém družstvu, bude od daně z příjmů fyzických osob osvobozen.

Příklad

Poplatník nabyt podíl na obchodní společnosti v r. 2010, v lednu letošního roku došlo k přeměně této společnosti a v říjnu letošního roku společník účast na obchodní společnosti prodal. Otázkou je, zda je příjem z prodeje zdanitelným příjmem.

Příjem z prodeje podílu je od daně osvobozen.

■ Příjem z odstupného za uvolnění bytu

Podle § 4 odst. 1 písm. s) zákona je v souladu s novelou č. 386/2020 Sb., počínaje r. 2021 od daně osvobozen:

- příjem získaný formou nabytí vlastnictví k jednotce, která nezahrnuje nebytový prostor jiný než garáž, sklep nebo komoru, jako náhrady za uvolnění bytu nebo jednotky, která nezahrnuje nebytový prostor jiný než garáž, sklep nebo komoru,
- náhrada (odstupné) za uvolnění bytu nebo jednotky, která nezahrnuje nebytový prostor jiný než garáž, sklep nebo komoru, vyplacená uživateli této jednotky nebo bytu za podmínky, že poplatník náhradu (odstupné) použije na obstarání vlastní bytové potřeby, a
- příjem z úplatného převodu práv a povinností spojených s členstvím v družstvu, pokud v souvislosti s tímto převodem bude zrušena nájemní smlouva k bytu, použije-li poplatník získané prostředky na obstarání vlastní bytové potřeby.

Podle § 4 odst. 1 písm. s) jsou osvobozeny

3 druhy příjmů:

- příjem získaný formou nabytí vlastnictví k jednotce,
- náhrada (odstupné) za uvolnění bytu nebo jednotky a
- příjem z úplatného převodu práv a povinností spojených s členstvím v družstvu.

Ustanovení týkající se bytové potřeby obsahuje samostatný § 4b zákona.

? Příklad

Manželé opustili najatou bytovou jednotku s tím, že od majitele dostali odstupné ve výši 300 000 Kč. Příjem z odstupného dali dceři na nákup dvougeneračního bytu s tím, že v bytě budou s dcerou bydlet. Otázkou je, zda je příjem z odstupného osvobozen.

Příjem z odstupného od daně z příjmů osvobozen nebude. V daném případě se jedná o dar dceři nikoli o vlastní bytovou potřebu manželů.

■ Příjmy z prodeje cenných papírů

Podle § 4 odst. 1 písm. t) jsou od daně osvobozeny příjmy z úplatného převodu cenných papírů, pokud jejich úhrn u poplatníka nepřesáhne ve

zdaňovacím období částku 100 000 Kč, a příjem z podílů připadajících na podílové listy při zrušení podílového fondu, pokud výše tohoto příjmu nepřesáhne 100 000 Kč.

Osvobození se nevztahuje na příjmy:

- z kapitálového majetku a
- z úplatného převodu cenných papírů nebo z podílů připadajících na podílové listy při zrušení podílového fondu, které jsou nebo byly zahrnuty do obchodního majetku, a to do 3 let od ukončení činnosti, ze které plyne příjem ze samostatné činnosti.

Jedná-li se o kmenový list, činí doba 5 let.

Od daně se osvobozují příjmy z úplatného převodu cenných papírů, pokud jejich úhrn u poplatníka **nepřesáhne ve zdaňovacím období částku 100 000 Kč** a dále příjem z podílů připadajících na podílové listy při zrušení podílového fondu, pokud výše tohoto příjmu nepřesáhne také 100 000 Kč.

V případě příjmů, které podléhají dani vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně, což je také příjem z podílů připadajících na podílové listy při zrušení podílového fondu nejedná-li se o příjem od daně osvobozený, se limit nebude posuzovat v úhrnu za jednotlivý druh příjmu, ale samostatně ke každému zrušenému podílovému fondu zvlášť. Vzhledem k tomu, že příjem z podílů připadajících na podílové listy při zrušení podílového fondu je ostatním příjmem podle § 10 odst. 1 písm. f) bodu 2 zákona o daních z příjmů a podléhá dani vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně [§ 36 odst. 2 písm. g) zákona o daních z příjmů], je třeba zachovat stejný princip limitu pro osvobození i přesto, že pro tento příjem **platí zvláštní limit 100 000 Kč, a nikoliv obecný limit 50 000 Kč** podle § 10 odst. 3 písm. a) zákona.

Limit 100 000 Kč bude aplikován tak, že z celkového úhrnu příjmů z úplatného převodu všech cenných papírů budou vyloučeny příjmy z prodeje cenných papírů, které jsou zahrnuty do obchodního majetku, a příjmy z kapitálového majetku. Pokud příjmy z úplatného převodu zbývajících cenných papírů (tj. těch, které nejsou součástí obchodního majetku, ani se nezdaňují v rámci příjmů z kapitálového majetku) nepřesáhnou limit 100 000 Kč, budou od daně z příjmů osvobozeny.

Podle § 4 odst. 1 písm. u) zákona je od daně osvobozen:

- příjem z úplatného převodu cenného papíru, přesáhne-li doba mezi nabytím a úplatným převodem tohoto cenného papíru při jeho úplatném převodu dobu 3 let, a dále
- příjem z podílu připadající na podílový list při zrušení podílového fondu, přesáhne-li doba mezi nabytím podílového listu a dnem vyplacení podílu dobu 3 let.

Výše uvedená **doba 3 let se zkracuje o dobu, po kterou byl tento cenný papír nebo podíl připadající na podílový list při zrušení podílového fondu ve vlastnictví zůstavitele, v případě, že jde o úplatný převod cenného papíru nebo podílu připadajícího na podílový list při zrušení podílového fondu nabytého děděním od zůstavitele, který byl příbuzným v řadě přímé nebo manželem.**

Doba 3 let mezi nabytím a úplatným převodem cenného papíru u téhož poplatníka se **nepřerušuje** při sloučení nebo splynutí podílových fondů nebo při přeměně uzavřeného podílového fondu na otevřený podílový fond.

Při **výměně akcie** emitentem za jinou akcii o celkové stejné jmenovité hodnotě se doba 3 let mezi nabytím a úplatným převodem cenného papíru u téhož poplatníka nepřerušuje; obdobně se postupuje i při výměně podílů, fúzi společností nebo rozdělení společnosti, jsou-li splněny podmínky uvedené v § 23b nebo § 23c.

Osvobození se nevztahuje na příjem:

- z úplatného převodu cenného papíru, který je nebo byl zahrnut do obchodního majetku, a to do 3 let od ukončení činnosti, ze které plyne příjem ze samostatné činnosti,
- z kapitálového majetku,
- z podílu připadajícího na podílový list při zrušení podílového fondu, který byl nebo je zahrnut do obchodního majetku, a to do 3 let od ukončení činnosti, ze které plyne příjem ze samostatné činnosti.
- který plyne poplatníkovi z budoucího úplatného převodu cenného papíru, uskutečněného v době do 3 let od nabytí, a z budoucího úplatného převodu cenného papíru, který je nebo byl zahrnut 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.

Obdobně se postupuje u příjmu plynoucího jako protiplnění menšinovému akcionáři v **důsledku nuceného přechodu** účastnických cenných papírů.

Jedná-li se o kmenový list, činí doba místo 3 let 5 let.

Zákon počínaje r. 2018 zkrátil časový test v případě příjmu z úplatného převodu cenných papírů nebo příjmu z podílu připadajícího na podílový list při zrušení podílového fondu, kdy tento majetek poplatník nabyl děděním od zůstavitele, který byl příbuzným v řadě přímé nebo manželem. Tato úprava se vztahuje též na kmenový list, v jehož případě činí doba místo 3 let 5 let.

V návaznosti na terminologii zákona o obchodních korporacích, který v § 375 a násl. obsahuje úpravu nuceného přechodu účastnických cenných papírů, která nahradila úpravu práva výkupu účastnických cenných papírů v § 183i až § 183n obchodního zákoníku účinnou do 31. prosince 2013, byl zákon legislativně upraven. Na základě zákona o obchodních korporacích je hlavním akcionář při nuceném přechodu účastnických cenných papírů oprávněn požadovat, aby představenstvo svolalo valnou hromadu a předložilo jí k rozhodnutí návrh na přechod všech ostatních účastnických cenných papírů na tohoto akcionáře, přičemž vlastníci účastnických cenných papírů mají právo na přiměřené peněžní protiplnění.

Jedná-li se o kmenový list, který je cenným papírem na řad, zákon o daních z příjmů navazuje na zákon o obchodních korporacích, podle kterého může být podíl společníka ve společnosti s ručením omezeným představován kmenovým listem. Ustanovení § 137 zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích, ve znění pozdějších předpisů, stanoví, že určí-li tak společenská smlouva, může být podíl společníka s.r.o. představován kmenovým listem. Je-li podle společenské smlouvy dovolen vznik více podílů pro jednoho společníka, může společnost vydat kmenový list pro každý podíl. Dále pak § 135 zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích, ve znění pozdějších předpisů, stanoví, společen-

ská smlouva může připustit vznik různých druhů podílů. Podíly, se kterými jsou spojena stejná práva a povinnosti, tvoří jeden druh. Podíl, se kterým nejsou spojena žádná zvláštní práva a povinnosti, je podíl základní. Určí-li tak společenská smlouva, může společník s.r.o. vlastnit více podílů, a to i různého druhu.

V návaznosti na zákon o obchodních korporacích zákon o daních z příjmů sjednocuje časový test osvobození příjmu z prodeje podílu ve společnosti s ručením omezeným při vydání kmenového listu s případy, kdy k vydání tohoto cenného papíru nedojde.

■ Příjem ze služebnosti

Podle § 4 odst. 1 písm. za) zákona je od daně osvobozen příjem plynoucí jako náhrada za služebnost vzniklou ze zákona nebo rozhodnutím státního orgánu podle jiných právních předpisů a příjem plynoucí jako náhrada za vyvlastnění na základě jiných právních předpisů.

Občanský zákoník věcná břemena dělí na služebnost a reálná břemena (§ 1257 a násl.). Podstata služebnosti je v tom, že vlastník určité věci má povinnost ve prospěch jiného něco strpět (např. chůzi cizích osob přes vlastní pozemek) nebo něčeho se zdržet (např. oplotit vlastní pozemek). Oproti tomu reálné břemeno ukládá vlastníkově věci dočasnou povinnost ke sjednanému plnění s tím, že nebude-li plněno, má oprávněná osoba nárok na peněžitou náhradu (např. dodávat ovoce a zeleninu z vlastní zahrady). Reálné břemeno zavazuje vlastníka obtíženou věc k nějakému konání. Ustanovení § 1303 občanského zákoníku stanoví, že je-li věc zapsána do veřejného seznamu, může být zatížena reálným břemenem tak, že dočasný vlastník věci je jako dlužník zavázán vůči oprávněné osobě něco jí dávat nebo něco konat.

Vyvlastněním dochází na straně omezené osoby k majetkové újmě. Vyvlastnění nastává nezávisle na vůli vlastníka, resp. proti jeho vůli.

Příklad

Povinný a oprávněný uzavřeli dohodu, na základě které zanikne věcné břemeno zapsané v katastru nemovitostí již před 10 lety, přičemž povinný zaplatí částku odpovídající ocenění věcného břemene podle znaleckého posudku. V katastru se věcné břemeno vymaže vkladem. Otázkou

je, jak se příjem z úplatného vzdání se oprávnění z věcného břemene zdaňuje.

Příjem z úplatného vzdání se oprávnění z věcného břemene není od daně z příjmu osvobozen, jde o příjem podle § 10 zákona.

Příklad

Poplatník uzavřel smlouvu o zřízení služebnosti inženýrské sítě v souladu s energetickým zákonem. Inženýrská síť je zřizována a provozována ve veřejném zájmu. Dle smlouvy je povinný povinen strpět výkon práva. Současně na základě Dohody o jednorázové náhradě za omezení užívání nemovitosti uzavřené podle § 24 odst. 9 energetického zákona, mu byla uhrazena jednorázová náhrada za omezení v užívání nemovitosti. Otázkou je, jak postupovat z hlediska daně z příjmů.

Podle § 4 odst. 1 písm. za) zákona o daních z příjmů je od daně osvobozen mimo jiné příjem plynoucí jako náhrada za služebnost vzniklou ze zákona nebo rozhodnutím státního orgánu podle jiných právních předpisů. V daném případě nedošlo ke zřízení služebnosti ze zákona ani rozhodnutím státního orgánu, ale smlouvou, z toho důvodu je příslušný příjem zdanitelným příjmem podle § 10 zákona o daních z příjmů.

Pokud se týká jednorázové náhrady za omezení v užívání nemovitosti obdržené na základě Dohody o jednorázové náhradě za omezení užívání nemovitosti, podle § 24 odst. 9 energetického zákona vznikla-li vlastníku nebo nájemci nemovitosti v důsledku výkonu práv provozovatele přenosové soustavy majetková újma nebo je-li omezen v užívání nemovitosti, má právo na přiměřenou jednorázovou náhradu. V případě vyplacení této náhrady lze postupovat podle § 4 odst. 1 písm. d) zákona o daních z příjmů, tj. jde o příjem od daně z příjmů fyzických osob osvobozený.

■ Příjem z převodu jednotky

Podle § 4 odst. 1 písm. v) je od daně osvobozen příjem z nabytí vlastnického práva k jednotce, která nezahrnuje nebytový prostor jiný než garáž, sklep nebo komoru, je-li ve vlastnictví právnické osoby vzniklé za účelem, aby se stala vlastníkem domu s jednotkami, a fyzická osoba, která vlastnické právo k jednotce nabývá:

1. je nájemcem této jednotky,
2. je členem této právnické osoby a
3. podílela se nebo její právní předchůdce se podílel svým peněžním nebo nepeněžním plněním na pořízení domu s jednotkami.

Pro osvobození daného příjmu musí být splněny 3 podmínky, a to, že fyzická osoba, která vlastnické

právo k takové jednotce nabývá, je nájemcem této jednotky, členem uvedené právnické osoby a podílela se nebo její právní předchůdce se podílel svými peněžními prostředky nebo nepeněžními plněními na pořízení domu s jednotkami. Při převodu jednotky do osobního vlastnictví tak nedochází k nabytí majetku bez protiplnění.

Prvním předchůdcem se rozumí ten, kdo stál v řadě před současným nositelem práv a povinností, např. právní předchůdce vlastníka nemovité věci.

Bude-li např. součástí jednotky byt a ateliér, příjem z nabytí vlastnického práva k této jednotce od daně z příjmů fyzických osob osvobozen nebude, neboť tato jednotka zahrnuje jiný nebytový prostor než garáž, sklep nebo komoru, a to ateliér.

V souladu s § 21b odst. 4 zákona se výše uvedené podmínky vztahují i na jednotky vymezené podle zákona č. 72/1994 Sb., o vlastnictví bytů, ve znění pozdějších předpisů, a spolu s nimi i na s nimi spojený podíl na společných částech domu, a pokud je s touto jednotkou spojeno i vlastnictví k pozemku, tak i na podíl na tomto pozemku. To znamená, že tyto jednotky by mohly být pouze bytem nebo nebytovým prostorem, který je garáží, sklepem nebo komorou, aby byl bezúplatný příjem z nabytí vlastnického práva k nim od daně z příjmů fyzických osob osvobozen. Při posouzení, zda osvobození od daně z příjmů z nabytí vlastnického práva k jednotce podle § 4 zákona (v návaznosti na § 21b odst. 4 zákona) se vztahuje také na pozemek (resp. parcelu), je nutné vycházet z prohlášení vlastníka (z evidence v katastru nemovitostí).

Podle § 4 odst. 1 písm. zb) je od daně osvobozen příjem z nabytí vlastnického práva k věci na základě jeho převodu nebo přechodu podle zákona upravujícího převody vlastnického práva k jednotkám některých bytových družstev, je-li nabyvatelem oprávněný člen družstva.

Zákonem upravujícím převody vlastnického práva k jednotkám některých bytových družstev je zákon č. 311/2013 Sb., o převodu vlastnického práva k jednotkám a skupinovému rodinném domům některých bytových družstev, který v návaznosti na zrušení zákona č. 72/1994 Sb., přejímá část jeho věcné úpravy. Kdo je oprávněný členem stanoví § 8 zákona č. 311/2013 Sb. Podle odstavce 1 a 2 tohoto ustanovení se oprávněným členem pro účely převodu vlastnického práva k jednotce podle

tohoto zákona rozumí fyzická osoba-člen převádějího družstva, jehož nájemní vztah k bytu, garáži, ateliéru nebo k nebytovému prostoru, které jsou převáděny jako jednotka podle § 4 odst. 1, nebo které zahrnuje převáděná jednotka podle § 4 odst. 2, vznikl po splacení členského podílu družstvu tímto členem nebo jeho právním předchůdcem. Oprávněným členem se pro účely převodu vlastnického práva ke skupinovému rodinnému domu a pozemku podle § 6 a 7 rozumí fyzická osoba-člen převádějího družstva, jehož nájemní vztah k převáděnému skupinovému rodinnému domu vznikl po splacení členského podílu družstvu tímto členem nebo jeho právním předchůdcem.

Podle odstavce 3 tohoto ustanovení se oprávněným členem také rozumí, jsou-li splněny podmínky podle odstavců 1 a 2, společně manželé, pokud jsou společnými členy převádějího družstva.

Podle § 4 odst. 1 písm. zc) je od daně osvobozen příjem z nabytí vlastnického práva k rodinnému domu nebo jednotce, která zahrnuje družstevní byt nebo družstevní nebytový prostor, který je garáží, sklepem nebo komorou, a nezahrnuje jiný nebytový prostor, je-li nabyvatelem fyzická osoba, která je členem bytového družstva, který je nájemcem tohoto rodinného domu nebo jednotky ve vlastnictví družstva a který se sám nebo jeho právní předchůdce podílel na jeho pořízení členským vkladem.

Prvním předchůdcem se rozumí ten, kdo stál v řadě před současným nositelem práv a povinností, např. právní předchůdce vlastníka nemovité věci.

Příklad

Člen družstva a nájemce družstevní řadové garáže umístěné naproti domu, kde bydlí, získal do vlastnictví tuto garáž. Byt, kde má trvalé bydliště, je zatím bytem družstevním s tím, že poplatník má podanou žádost o jeho převedení do osobního vlastnictví. Členské právo k bytu včetně garáže, resp. podíl v družstvu, poplatník nabyl dědictvím po matce, která vložila vklad do původního družstva. Otázkou je, zda převod garáže do osobního vlastnictví musí poplatník zdanit.

Uvedený příjem je od daně osvobozen podle § 4 odst. 1 písm. zc) zákona. Jde o příjem z nabytí vlastnického práva k jednotce, která zahrnuje družstevní nebytový prostor, který je garáží a nezahrnuje jiný nebytový prostor s tím, že nabyvatelem je fyzická osoba, člen bytového družstva, který je nájemcem této jednotky ve

vlastnictví družstva a jeho právní předchůdce se podílí na jeho pořízení členským vkladem.

■ Limit pro osvobození příjmů z úplatného převodu podílu v obchodní korporaci a cenného papíru

Zákon v § 4 odst. 3 stanoví, že pokud úhrn všech příjmů osvobozených podle odstavce 1 písm. q) a příjmů z úplatného převodu cenného papíru osvobozených podle odstavce 1 písm. u) **přesahuje 40 000 000 Kč ve zdaňovacím období**, příjem osvobozený podle odstavce 1 písm. q) nebo příjem z úplatného převodu cenného papíru osvobozený podle odstavce 1 písm. u) není osvobozen v poměrné části vypočítané podle podílu části úhrnu těchto příjmů převyšující 40 000 000 Kč a úhrnu těchto příjmů.

DŮLEŽITÉ

Počínaje rokem 2025 zákon stanoví, že příjem z úplatného převodu podílu v obchodní korporaci, který není představován cenným papírem, je od daně z příjmů osvobozen, pokud jsou splněny podmínky v § 4 odst. 1 písm. q) zákona. Obdobně také příjem z úplatného převodu cenného papíru je od daně z příjmů osvobozen na základě splnění podmínek podle § 4 odst. 1 písm. u) zákona.

V obou případech je pro osvobození tohoto příjmu rozhodné splnění časového testu 5 let, resp. 3 let mezi nabytím podílu nebo cenného papíru a jeho úplatným převodem s tím, že osvobodit lze předmětné příjmy v jakékoliv výši. **Nad rámec tohoto časového testu zákon od r. 2025 stanoví další podmínku pro osvobození, a to v podobě úhrnné horní hranice pro osvobození těchto příjmů ve výši 40 mil. Kč ve zdaňovacím období.** Hranice 40 mil. Kč se vztahuje pouze na příjmy, které splňují podmínky pro osvobození podle písmene q) nebo u) zákona, tj. na příjmy, u nichž byl splněn časový test, přičemž její překročení je posuzováno v úhrnu za příjmy osvobozené podle písm. q) i u) zákona.

V případě, že příjmy poplatníka z úplatného převodu podílu v obchodní korporaci nepředsťovaného cenným papírem a z úplatného převodu cenného papíru splňují podmínky časového testu podle písm. q) a u) zákona o daních z příjmů a zá-

roveň jejich úhrn ve zdaňovacím období nepřevyšuje 40 mil. Kč, jsou tyto příjmy osvobozeny od daně z příjmů v plné výši. Pokud však tyto příjmy splňují podmínky časového testu podle písm. q) a u) zákona, ale ve svém úhrnu za zdaňovací období převyšují 40 mil. Kč, budou od daně z příjmů osvobozeny pouze částečně, a sice v rozsahu, v němž nepřevyšují 40 mil. Kč, tedy v poměrné části vypočítané podle podílu části úhrnu těchto příjmů nepřevyšující 40 mil. Kč a celkového úhrnu těchto příjmů.

Pokud např. poplatníkovi v r. 2025 poplynou příjmy z úplatného převodu podílu v obchodní korporaci osvobozené podle § 4 odst. 1 písm. q) zákona ve výši 21 mil. Kč a příjmy z úplatného převodu cenného papíru osvobozené podle § 4 odst. 1 písm. u) zákona ve výši 39 mil. Kč, pak úhrn těchto příjmů poplatníka činí 60 mil. Kč. Příjmy z úplatného převodu podílu v obchodní korporaci a cenného papíru budou na základě § 4 odst. 3 od daně osvobozeny ze dvou třetin (tj. poměr podílu 40 mil. Kč a 60 mil. Kč). To znamená, že příjmy z převodu podílu budou osvobozeny ve výši 14 mil. Kč a do základu daně budou zahrnuty z jedné třetiny (tj. poměr podílu 20 mil. Kč a 60 mil. Kč), tedy ve výši 7 mil. Kč. Příjmy z úplatného převodu cenného papíru budou od daně osvobozeny ze dvou třetin, tj. ve výši 26 mil. Kč a do základu daně budou zahrnuty z jedné třetiny, tj. ve výši 13 mil. Kč. Celkově tedy bude od daně osvobozeno: $14 + 26 = 40$ mil. Kč, do zdaňovatelných příjmů podle § 10 zákona se zahrne $7 + 13 = 20$ mil. Kč. Daňové výdaje k těmto neosvobozeným příjmům se v souladu s § 10 zákona uplatní v poměrné výši.

■ Osvobození příjmů z převodu kryptoaktiva

DŮLEŽITÉ

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 **počínaje 15. 2. 2025 doplnil, že od daně z příjmů jsou osvobozeny příjmy z úplatného převodu kryptoaktiva s výjimkou elektronického peněžního tokenu, pokud jejich úhrn u poplatníka nepřesáhne ročně 100 000 Kč. Současně je doplněn časový test pro uvedený příjem, a to 3 let, obdobně jako zákon**

stanoví pro cenné papíry. Jde o ustanovení § 4 odst. 1 písm. zj) a zk). Dále pak je limit 40 mil. Kč pro osvobození příjmů uvedený v § 4 odst. 3 zákona rozšířen také o příjmy z prodeje kryptoaktiv osvobozených podle § 4 odst. 1 písm. zk) zákona.

§ 4a

Osvobození bezúplatných příjmů

Od daně z příjmů fyzických osob se osvobozuje bezúplatný příjem

- a) z nabytí dědictví nebo odkazu,
- b) obmyšleného z majetku, který
 1. byl do svěrenského fondu vyčleněn porčením pro případ smrti nebo
 2. zvýšil majetek svěrenského fondu porčením pro případ smrti,
- c) z nabytí vlastnického práva k movité věci, pokud je zaručena vzájemnost a osoba, od níž se věc nabývá, je
 1. zástupcem cizího státu pověřeným v České republice,
 2. příslušníkem jeho rodiny žijícím s ním ve společně hospodářící domácnosti,
 3. jinou osobou, již příslušely diplomatické výsady a imunity a která nebyla občanem České republiky,
- d) z nabytí vlastnického práva k pozemku nebo ze zřízení věcného břemene, pokud k těmto příjmům došlo na základě rozhodnutí pozemkového úřadu o pozemkových úpravách,
- e) z nabytí vlastnického práva k pozemku nebo podílu na pozemku podle zákona upravujícího majetek České republiky a její vystupování v právních vztazích, je-li organizační složka státu povinná je bezúplatně převést fyzické osobě,
- f) ze vzniku služebnosti bytu podle zákona upravujícího převody vlastnického práva k jednotkám některých bytových družstev,
- g) plynoucí ve formě daru přijatého v souvislosti s činností, ze které plyne příjem ze samostatné činnosti, jako reklamního předmětu opatřeného jménem nebo ochrannou známkou poskytovatele tohoto daru, jehož cena nepřesahuje částku 500 Kč,
- h) příjem plynoucí z odpisu dluhu při reorganizaci nebo při oddlužení provedeném podle zákona upravujícího řešení úpadku,
- i) poplatníka s bydlištěm v členském státě Evropské unie nebo státě tvořícím Evropský hospodářský prostor provozujícího zařízení pro péči o toulavá nebo opuštěná zvířata nebo pro péči o jedince ohrožených druhů živočichů, je-li bezúplatný příjem použit k provozu tohoto zařízení,
- j) poplatníka, který jej nejpozději do konce kalendářního roku následujícího po roce jeho přijetí prokazatelně použije na vzdělávání, pokud tento příjem není příjmem ze závislé činnosti, nebo na léčení, úhradu sociálních služeb nebo na zakoupení pomůcky pro zdravotně postižené, jakož i přímé poskytnutí takové pomůcky; nedojde-li ke splnění podmínek pro osvobození příjmu, je tento příjem příjmem podle § 10 v posledním zdaňovacím období, ve kterém mohly být podmínky pro osvobození splněny,
- k) na humanitární nebo charitativní účel nebo z veřejné sbírky,
- l) z nabytí majetku prokazatelně použitého na financování volební kampaně kandidáta na funkci prezidenta republiky podle zákona upravujícího volbu prezidenta republiky, který se zúčastní prvního kola volby,
- m) v podobě majetkového prospěchu vydlužitele při bezúročné zápůjčce, vypůjčitele při výpůjčce nebo výprosníka při výprose, pokud tyto příjmy nejsou příjmy ze závislé činnosti, a pokud
 1. se jedná o příjmy od příbuzného v linii přímé, linii vedlejší, pokud jde o sourozence, strýce, tetu, synovce nebo neteř, manžela, manžela dítěte, dítě manžela, rodiče manžela nebo manžela rodičů,
 2. se jedná o příjmy od osoby, se kterou poplatník žil nejméně po dobu jednoho roku bezprostředně před získáním bezúplatného příjmu ve společně hospodářící domácnosti a z tohoto důvodu pečoval o domácnost nebo byl na tuto osobu odkázán výživou,

3. se jedná o příjmy obmyšleného z jeho majetku, který do svěřenského fondu vyčlenil nebo kterým zvýšil majetek tohoto fondu, nebo z majetku, který byl do svěřenského fondu vyčleněn nebo který zvýšil majetek tohoto fondu osobou uvedenou v bodě 1 nebo 2, nebo
4. v úhrnu příjmy z těchto majetkových prospěchů od téhož poplatníka nepřesáhnou ve zdaňovacím období částku 100 000 Kč,
- n) v podobě plnění poskytnutého pro provoz zoologické zahrady, jejíž provozovatel je držitelem platné licence podle zákona upravujícího zoologické zahrady,
- o) vlastníka jednotky v podobě úhrady nákladů na správu domu a pozemku
 1. vlastníkem jiné jednotky v totéž domě, nebo
 2. osobou, která se stane vlastníkem vznikající jednotky v totéž domě,
- p) z nabytí spoluvlastnického podílu na nemovité věci od obce nebo od poplatníka, jehož je obec členem nebo zřizovatelem, pokud
 1. na výstavbu této nemovité věci byla v období od roku 1995 do roku 2007 získána dotace ze státního rozpočtu prostřednictvím programu podporujícího výstavbu nájemních bytů a technické infrastruktury nebo ze Státního fondu rozvoje bydlení podle nařízení vlády č. 481/2000 Sb., o použití prostředků Státního fondu rozvoje bydlení formou dotace ke krytí části nákladů spojených s výstavbou bytů, ve znění pozdějších předpisů, a
 2. převod této nemovité věci na jinou osobu byl po stanovenou dobu zakázán podmínkami poskytnutí dotace podle bodu 1 a jedná se o první převod po uplynutí této doby s tím, že tento převod slouží k tomu, aby tato nemovitá věc byla ve vlastnictví fyzické osoby.

k omentář k § 4a

■ **Osvobození bezúplatných příjmů**

Podle § 4 odst. 1 písm. zi) zákona jsou od daně z příjmů osvobozeny příjmy podle § 4a zákona. Usta-

novení § 4a navazuje na právní úpravu osvobození v zákonech o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, který byl počínaje r. 2014 zrušen.

Vedle osvobození bezúplatných příjmů podle § 4a zákona jsou některé tyto příjmy osvobozeny ještě podle § 10 odst. 3 zákona.

■ **Zrušení osvobození příjmu pro poskytování veřejných kulturních služeb**

Zákon od r. 2024 ruší osvobození bezúplatného příjmu v podobě plnění poskytnutého fyzickým osobám pro poskytování veřejných kulturních služeb podle § 4a písm. o). Uvedené příjmy budou zdaňovány jako ostatní příjem podle § 10 zákona. Pokud tyto příjmy nabyté od jednoho poplatníka v úhrnu nepřesáhnou částku 50 000 Kč za zdaňovací období, budou od daně osvobozeny podle § 10 odst. 3 písm. c) bod 5 zákona.

■ **Příjem z nabytí dědictví**

Od daně z příjmů podle § 4a písm. a) zákonem osvobozen bezúplatný příjem z nabytí dědictví nebo odkazu.

Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů, v § 1475 a násl. stanoví mimo jiné, že dědické právo je právo na pozůstalost nebo na poměrný podíl z ní. Komu náleží dědické právo, je dědic, a pozůstalost ve vztahu k dědici je dědictvím. Dědí se na základě dědické smlouvy (§ 1582 a násl. občanského zákoníku), ze závěti (§ 1494 a násl. občanského zákoníku) nebo ze zákona (§ 1633 a násl. občanského zákoníku). Tyto důvody mohou působit i vedle sebe. Odkazem se odkazovník zřizuje pohledávka na vydání určité věci, popřípadě jedné či několika věcí určitého druhu, nebo na zřízení určitého práva. Odkazovník není dědicem.

*Pro úplnost je třeba doplnit postup při zřeknutí se dědického práva. Podle § 1484 občanského zákoníku **zřeknutí se dědického práva** je institut, pomocí kterého se lze dědického práva zříci předem, ještě ve chvíli, kdy zůstavitel bude naživu. Potenciální dědic se svého práva zříká smlouvou uzavřenou se zůstavitelem, smlouva musí mít formu veřejné listiny, k sepsání je tedy třeba oslovit notáře. Dědického práva se lze zříct za protiplnění (např. odbytné), kdy se z pohledu daně na straně příjem-*

ce jedná o ostatní příjem podle § 10 zákona. Tento příjem od daně z příjmů však osvobozený není.

Příklad

V usnesení o dědictví je uvedeno, že zůstavitelka přikázala synovci, aby nejpozději do 12 měsíců po skončení dědictvého řízení prodal její nemovitosti s tím, že si část příjmů z tohoto prodeje ponechá a zbytek příjmu z prodeje mu zůstavitelka přikázala do 3 měsíců od prodeje vyplatit několika dalším odkazovníkům v určité, jí stanovené výši. Otázkou je, jak se dívat na příjem z prodeje nemovitostí u synovce, který nikoliv ze své vůle, ale z vůle zůstavitelky, resp. na její příkaz, musel nemovitosti prodat a takto získaný příjem rozdělit mezi sebe a ostatní odkazovníky. Otázkou je, zda příjem z prodeje nemovitostí je příjem synovce, na který by nebylo možné vztáhnout osvobození, a z tohoto příjmu by měl zaplatit daň z příjmů nebo zda je to příjem z nabytí dědictví, který je od daně osvobozen.

V daném případě zůstavitelka zřídila odkazy, a to i ve vztahu ke svému synovci. V případě dalších odkazů, jejichž splnění bylo příkazáno synovci, jde o tzv. pododkazy (§ 1599 občanského zákoníku). Příkaz, že odkazy (respektive pododkazy) mají být financovány z prodeje nemovitosti, povahu odkazu nemění.

Synovec je odkazovníkem ve vztahu k určeným nemovitým věcem jako celku. To, že musel nemovitosti prodat a výtěžek rozdělit mezi sebe a další odkazovníky, nelze vnímat jako stanovení příkazu ve smyslu § 1569 odst. 1 občanského zákoníku.

V daném případě příjem z prodeje nemovitých věcí představuje bezúplatný příjem z nabytí odkazu ve smyslu § 4a písm. a) zákona o daních z příjmů, a to i ve vztahu k synovci. Rozdělený příjem z prodeje nemovitých věcí bude na straně synovce a ostatních odkazovníků příjmem od daně osvobozeným podle § 4a písm. a) zákona.

■ **Příjem ze svěřenského fondu**

Od daně je podle § 4a písm. b) zákona osvobozen bezúplatný příjem obmyšleného z majetku, který:

1. byl do svěřenského fondu vyčleněn pořízením pro případ smrti nebo
2. zvýšil majetek svěřenského fondu pořízením pro případ smrti.

Svěřenský fond se, v souladu s § 1448 a násl. občanského zákoníku, vytváří vyčleněním majetku z vlastnictví zakladatele tak, že ten svěří správci majetek k určitému účelu smlouvou nebo pořízením pro případ smrti a svěřenský správce se zaváže tento majetek držet a spravovat. Vznikem svěřenského

fondu vzniká oddělené a nezávislé vlastnictví vyčleněného majetku a svěřenský správce je povinen ujmout se tohoto majetku a jeho správy. Vlastnická práva k majetku ve svěřenském fondu vykonává vlastním jménem na účet fondu svěřenský správce; majetek ve svěřenském fondu však není ani vlastnictvím správce, ani vlastnictvím zakladatele, ani vlastnictvím osoby, které má být ze svěřenského fondu plněno, tj. obmyšleného.

Pro účely daně z příjmů je svěřenský fond poplatníkem daně z příjmů právnických osob [§ 17 odst. 1 písm. f) ZDP]. Za svěřenský fond vykonává práva a povinnosti svěřenský správce. Pokud se jedná o plnění, které je vyplaceno ze zisku fondu obmyšlenému, jde o příjem z kapitálového majetku podle § 8 zákona. Příjem obmyšleného ze svěřenského fondu, je příjmem podle § 10 zákona, který může být při splnění zákonných podmínek od daně z příjmů osvobozen.

Příklad

Fyzická osoba vyčlení nemovitou věc do svěřenského fondu pořízením pro případ smrti. Otázkou je, jak se bude postupovat v případě splnění časového testu pro osvobození stanoveného v § 4 odst. 1 písm. b) zákona při následném prodeji této nemovité věci obmyšleným – fyzickou osobou, tj. bude-li se do časového testu započítávat i doba, kdy příslušná nemovitá věc byla vyčleněna do majetku svěřenského fondu.

Po dobu, po kterou byla nemovitá věc vyčleněna do svěřenského fondu, nemá nikdo vlastnické právo k takové nemovité věci (ani zakladatel, ani obmyšlený, ani svěřenský správce).

Získá-li obmyšlený po splnění stanovených podmínek nemovitou věc ze svěřenského fondu, kterou následně prodá, časový test stanovený § 4 odst. 1 písm. b) zákona začne běžet od vydání majetku svěřenským fondem obmyšlenému, tj. od okamžiku kdy k věci nabude vlastnictví. V daném případě nelze uplatnit zápočet z titulu dědictví od zůstavitele v řadě přímé obsažený v § 4 odst. 1 písm. b) zákona (tj. ustanovení, které stanoví, že časový test 10 let se zkracuje o dobu, po kterou byla předmětná nemovitá věc ve vlastnictví zákonem stanoveného zůstavitele). Důvodem je skutečnost, že obmyšlený věc nezdědil [to plyne i ze samostatného osvobození podle § 4a písm. b) ZDP].

■ **Nabytí vlastnictví k pozemku ze zákona**

Od daně je podle § 4a písm. d) zákona osvobozen bezúplatný příjem z nabytí vlastnického práva k pozemku nebo ze zřízení věcného břemene, po-

kud k těmto příjmům došlo na základě rozhodnutí pozemkového úřadu o pozemkových úpravách.

Jde o rozhodnutí podle zákon č. 139/2002 Sb., o pozemkových úpravách a pozemkových úřadech a o změně zákona č. 229/1991 Sb., o úpravě vlastnických vztahů k půdě a jinému zemědělskému majetku, ve znění pozdějších předpisů. Podle § 2 tohoto zákona se pozemkovými úpravami ve veřejném zájmu prostorově a funkčně uspořádávají pozemky, scelují se nebo dělí a zabezpečuje se jimi přístupnost a využití pozemků a vyrovnání jejich hranic tak, aby se vytvořily podmínky pro racionální hospodaření vlastníků půdy. V těchto souvislostech původní pozemky zanikají a zároveň se vytvářejí pozemky nové, k nimž se uspořádávají vlastnická práva a s nimi související věcná břemena v rozsahu rozhodnutí podle § 11 odst. 8. Současně se jimi zajišťují podmínky pro zlepšení kvality života ve venkovských oblastech včetně napomáhání diverzifikace hospodářské činnosti a zlepšování konkurenceschopnosti zemědělství, zlepšení životního prostředí, ochranu a zúrodnění půdního fondu, vodní hospodářství zejména v oblasti snižování nepříznivých účinků povodní a řešení odtokových poměrů v krajině a zvýšení ekologické stability krajiny. Výsledky pozemkových úprav slouží pro obnovu katastrálního operátu a jako neopomenutelný podklad pro územní plánování.

Od daně je podle § 4a písm. e) zákona osvobozen bezúplatný příjem z nabytí vlastnického práva k pozemku nebo podílu na pozemku podle zákona upravujícího majetek České republiky a její vystupování v právních vztazích, je-li organizační složka státu povinna je bezúplatně převést fyzické osobě.

Jde o osvobození příjmů navazující na § 60a zákona č. 219/2000 Sb., o majetku České republiky a jejím vystupování v právních vztazích, ve znění pozdějších předpisů.

■ **Dar na zvýšení kvalifikace, studium, léčení**

Od daně je podle § 4a písm. j) zákona osvobozen bezúplatný příjem poplatníka, který jej nejpozději do konce kalendářního roku následujícího po roce jeho přijetí prokazatelně použije na **vzdělávání, pokud tento příjem není příjmem ze závislé činnosti, nebo na léčení, úhradu sociálních služeb nebo na zakoupení pomůcky pro zdravotně postižené, jakož i přímé poskytnutí takové pomůcky.**

Nedojde-li ke splnění výše uvedených podmínek pro osvobození příjmu, je tento příjem příjmem podle § 10 v posledním zdaňovacím období, ve kterém mohly být podmínky pro osvobození splněny.

Zákon od r. 2018 z osvobození vylučuje plnění poskytnutá zaměstnanci zaměstnavatelem na vzdělání v souvislosti s výkonem závislé činnosti, která jsou osvobozena od daně podle § 6 zákona.

Nepoužije-li poplatník přijaté prostředky ve stanovené lhůtě na zákonné účely, zdaní tyto příjmy v posledním zdaňovacím období, kdy mohla být podmínka pro jejich osvobození splněna. Pokud by byl tento příjem příjmem v roce, ve kterém ho přijal, vznikl by poplatníkovi v případě nesplnění podmínky pro osvobození podle daňového řádu úrok z prodlení.

Jde např. o dary na léčení poplatníka v zahraničí, dary na nákup invalidního vozíku pro poplatníka a pod.

■ **Příjem na humanitární nebo charitativní účel nebo z veřejné sbírky**

Od daně je podle § 4a písm. k) zákona osvobozen bezúplatný příjem na humanitární nebo charitativní účel nebo z veřejné sbírky.

Podle § 4a písm. k) zákona byl od daně osvobozen např. i bezúplatný příjem u příjemce z titulu škody způsobené tornádem na Moravě, záplavami apod. Jde o dar na humanitární nebo charitativní účel. Toto osvobození lze aplikovat i na dary od zaměstnavatelů.

Příklad

Po delší těžké nemoci zemřel člen pracovního týmu. Jeli-kož po sobě zanechal dvě malé nezletilé děti, rozhodli se spolupracovníci ze svého (tj. z jejich čisté mzdy) rodině pomoci finančně tak, že uspořádali mezi sebou sbírku. Veřejná sbírka realizována nebyla, trvalo by to velmi dlouho. Otázkou je, zda musí rodina bývalého kolegy příjem zdanit.

Sbírka (tím není myšlena jen oficiální veřejná sbírka) pro pozůstalé po kolegovi má charakter humanitárního, resp. charitativního účelu. Tento příjem je podle § 4a písm. k) zákona na straně příjemců od daně z příjmů osvobozen.

■ **Příjem z titulu majetkového prospěchu**

Od daně je podle § 4a písm. m) zákona osvobozen bezúplatný příjem v podobě majet-

**kového prospěchu vydlužitele při bezúroč-
né zápůjčce, vypůjčitele při výpůjčce nebo
výprosníka při výprose, pokud tyto příjmy
nejsou příjmy ze závislé činnosti, a pokud:**

1. se jedná o příjmy od příbuzného v linii přímé, linii vedlejší, pokud jde o sourozence, strýce, tetu, synovce nebo neteř, manžela, manžela dítěte, dítě manžela, rodiče manžela nebo manžela rodičů,
2. se jedná o příjmy od osoby, se kterou poplatník žil nejméně po dobu jednoho roku bezprostředně před získáním bezúplatného příjmu ve společně hospodařící domácnosti a z tohoto důvodu pečoval o domácnost nebo byl na tuto osobu odkázán výživou,
3. se jedná o příjmy obmyšleného z jeho majetku, který do svěřenského fondu vyčlenil nebo kterým zvýšil majetek tohoto fondu, nebo z majetku, který byl do svěřenského fondu vyčleněn nebo který zvýšil majetek tohoto fondu osobou uvedenou v bodě 1 nebo 2, nebo
4. v úhrnu příjmy z těchto majetkových prospěchů od téhož poplatníka nepřesáhnou ve zdaňovacím období částku 100 000 Kč.

Počínaje r. 2015 je majetkový prospěch dlužníka z bezúročné zápůjčky, výpůjčky nebo výprosy předmětem daně z příjmů. Zákon stanoví podmínky pro osvobození uvedených bezúplatných příjmů od daně. Osvobození navazuje na ustanovení § 10 odst. 3 písm. c) zákona, které upravuje podmínky, za kterých je osvobozen bezúplatný příjem. Příjem v podobě majetkového prospěchu je osvobozen, pokud se jedná o příjem od mezi osobami příbuznými, v případě, kdy dochází k plnění obmyšlenému mezi příbuznými. Stejným způsobem bude posuzován příjem z majetku svěřenského fondu u osoby, která zvýšila majetek tohoto fondu nebo je zkladatel svěřenského fondu, a je současně osobou obmyšlenou. Podle bodu 4 výše uvedeného ustanovení je příjem v podobě majetkového prospěchu osvobozen, pokud za dané zdaňovací období úhrn ná výše všech majetkových prospěchů (z bezúročných zápůjček, z výpůjček a z výpros) od téže osoby nepřekročí stanovený limit 100 000 Kč.

Podle stanoviska GFŘ v pokynu D-59 v případě, že úhrn příjmů v podobě majetkových prospěchů od téhož poplatníka přesáhne za zdaňovací období částku 100 000 Kč, jsou zda-

nitelným příjmem všechny tyto příjmy, nikoli pouze částka přesahující uvedený limit. Majetkový prospěch vzniká na základě daného právního jednání, a to zpravidla v okamžiku učinění tohoto právního úkonu (typicky uzavřením smlouvy).

Příklad

Podnikatel vedoucí daňovou evidenci používá na pracovní cesty automobil, který si vypůjčil od rodičů. Otázkou je, zda podnikatel může uplatnit paušální výdaj na dopravu a zda mu vzniká nepeněžní příjem v podobě majetkového prospěchu z výpůjčky auta od rodičů.

Jedná-li se o majetkový prospěch z titulu výpůjčky automobilu od rodičů, je tento bezúplatný příjem od daně z příjmů osvobozen podle § 4a písm. m) bod 1 zákona. Paušální výdaj na dopravu u vozidla vypůjčeného uplatnit nelze, nejedná se o vozidlo vlastní, ani o vozidlo najaté, tj. není splněna zákonem stanovená podmínka. Při pracovní cestě vozidlem vypůjčeným musí poplatník postupovat v souladu s § 24 odst. 2 písm. k) bod 3 zákona. Daňovým výdajem je v daném případě náhrada za spotřebované pohonné hmoty.

Příjem vlastníka jednotky na správu domu

Podle § 4a písm. o) je od daně osvobozen **bezúplatný příjem vlastníka jednotky** v podobě úhrady nákladů na správu domu a pozemku:

1. vlastníkem jiné jednotky v tomtéž domě,
2. osobou, která se stane vlastníkem **vznikající jednotky** v tomtéž domě.

Správa domu a pozemku v souladu s § 1189 občanského zákoníku zahrnuje vše, co nenáleží vlastníku jednotky a co je v zájmu všech spoluvlastníků nutné nebo účelné pro řádnou péči o dům a pozemek jako funkční celek a zachování nebo zlepšení společných částí. Správa domu zahrnuje i činnosti spojené s přípravou a prováděním změn společných částí domu nástavbou, přístavbou, stavební úpravou nebo změnou v užívání, jakož i se zřízení, udržováním nebo zlepšením zařízení v domě nebo na pozemku sloužících všem spoluvlastníkům domu. Má se za to, že se správa vztahuje i na společné části, které slouží výlučně k užívání jen některému spoluvlastníku.

Činnosti týkající se správy domu a pozemku podrobně stanoví § 7 nařízení vlády č. 366/2013 Sb., o úpravě některých záležitostí souvisejících s bytovým spoluvlastnictvím.

Příklad

Vlastníci bytových jednotek, členové společenství vlastníků jednotek se rozhodli, že prodají půdní prostory, umožní tím zájemcům o bydlení výstavbu nových bytů a získané prostředky použijí na opravu střechy a výtahů. Otázkou je, zda budou příjmy z prodeje od daně osvobozeny, když byty vlastní již více než 5, resp. 10 let.

V případě, že půdní prostory nejsou vymezeny jako nebytová jednotka, která je ve spoluvlastnictví vlastníků bytových jednotek, nelze ji převést na jiné osoby. V daném případě mohou současní vlastníci bytových jednotek uzavřít s novým stavebníkem smlouvu o výstavbě. Při uzavření této smlouvy je možno postupovat dvojitým způsobem.

Stavebník se ve smlouvě o výstavbě zaváže uhradit stávajícím vlastníkům bytových jednotek za umožnění výstavby dohodnutou částku. Předmětná částka nebude příjmem za prodej nebytových prostor, ale finančním vypořádáním. Na straně jednotlivých vlastníků bytových jednotek se bude jednat o ostatní příjem podle § 10 zákona.

Další možností je, že ve smlouvě o výstavbě se stavebník zaváže na své náklady provést a zaplatit opravy střechy a výtahů. V tomto případě se bude na straně vlastníků jednotek jednat o nepeřeční příjem, který je podle § 4a písm. o) zákona od daně z příjmu osvobozen.

■ **Příjem z nabytí spoluvlastnického podílu na nemovité věci**

Podle § 4a písm. p) je od daně osvobozen bezúplatný příjem z nabytí spoluvlastnického podílu na nemovité věci od obce nebo od poplatníka, jehož je obec členem nebo zřizovatelem, pokud:

1. na výstavbu této nemovité věci byla v období od roku 1995 do roku 2007 získána dotace ze státního rozpočtu prostřednictvím programu podporujícího výstavbu nájemních bytů a technické infrastruktury nebo ze Státního fondu rozvoje bydlení podle nařízení vlády č. 481/2000 Sb., o použití prostředků Státního fondu rozvoje bydlení formou dotace ke krytí části nákladů spojených s výstavbou bytů, ve znění pozdějších předpisů, a
2. převod této nemovité věci na jinou osobu byl po stanovenou dobu zakázán podmínkami poskytnutí dotace podle bodu 1 a jedná se o první převod po uplynutí této doby s tím, že tento převod slouží k tomu, aby tato nemovitá věc byla ve vlastnictví fyzické osoby.

Od daně se počínaje r. 2023 osvobozuje příjem pro poplatníky daně z příjmů fyzických osob, kteří bezúplatně nabyli spoluvlastnický podíl k nemovité věci od obce nebo jiného poplatníka, jehož členem je tato obec, nebo kterého obec zřídila, a to za podmínek stanovených v bodě 1 a 2 tohoto ustanovení. Tím, že je v ustanovení výslovně uvedeno, že k nabytí spoluvlastnického podílu může pro účely tohoto ustanovení dojít nejen od samotné obce, ale též od „poplatníka, jehož je obec členem nebo zřizovatelem“, zohledňuje toto ustanovení skutečnost, že obec může být kupříkladu členem dobrovolného svazku obcí jakožto právnické osoby, nebo bytového družstva; jako zřizovatel pak může obec figurovat např. v příspěvkové organizaci.

Podle bodu 1 je jednou z podmínek osvobození daně příjmu skutečnost, že byla poskytnuta dotace na výstavbu bytových domů, na kterých měla obec (popř. poplatník, jehož je obec členem nebo zřizovatelem) spoluvlastnický podíl. Uvedené dotace byly poskytovány v letech 1995 až 2007, a to nejprve z kapitoly Ministerstva financí, následně (od roku 1997) z kapitoly Ministerstva pro místní rozvoj prostřednictvím programu Podpora výstavby nájemních bytů a technické infrastruktury a později (od roku 2001) z rozpočtu Státního fondu rozvoje bydlení, prostřednictvím nařízení vlády č. 481/2000 Sb., o použití prostředků Státního fondu rozvoje bydlení formou dotace ke krytí části nákladů spojených s výstavbou bytů. Jejich cílem bylo řešit naléhavé potřeby bydlení v obcích a následně umožnit získání vlastního bydlení. Výstavba probíhala zpravidla na základě smluv o sdružení uzavřených mezi obcí a jinou osobou (zpravidla se jednalo o bytová družstva), přičemž v některých smlouvách se obec zavázala po uplynutí vázací doby dotačního programu (zpravidla po 20 letech) převést svůj podíl na bytovém domě na bytové družstvo jakožto druhého spoluvlastníka, a to bezúplatně nebo za 1 Kč.

Podle bodu 2 je další podmínkou osvobození skutečnost, že podle dotačních podmínek po vymezenou dobu bylo omezeno volné nakládání (ať již samotná dispozice, nebo účel využití) s nemovitou věcí, přičemž po uplynutí této doby dochází k prvnímu převodu vlastnického práva na jiného vlastníka, tj. na poplatníka. Osvobození tak dopadá jen na nemovité věci, na které se vztaho-

vala tzv. vázací doba. Aby se vyloučila možnost, že dané osvobození dopadne i na ryze podnikatelské subjekty, které provozují komerční pronájem nemovitostí, je stanovena podmínka, že daný bezúplatný převod bude osvobozen pouze ve dvou případech. **V prvním z těchto případů** se jedná o bezúplatný převod, jehož účelem je převést spoluvlastnický podíl na fyzickou osobu. Zejména se jedná o případy, kdy osoby, které v bytě žijí a na jeho výstavbě se spolupodílely, získají převodem vlastnictví k danému bytu, a to buď přímo od obce [uplatní se osvobození podle § 4a písm. p)], nebo např. tím, že nejprve bude vlastnictví převedeno bytovému družstvu, které bude následně transformováno na SVJ, nebo bude převedeno na obchodní společnost, která se na financování výstavby podílela a jejímž záměrem je následně převést nabytou nemovitou věc do vlastnictví jednotlivých fyzických osob – společníků [uplatní se osvobození podle § 19b odst. 1 písm. g)].

Druhou situaci, ve které se osvobození uplatní, je situace, kdy byt zůstane ve vlastnictví bytového družstva, které se spolupodílelo na výstavbě, v případě, že bytové družstvo zůstane zachováno a nebude přeměněno na SVJ [uplatní osvobození podle § 19b odst. 1 písm. g) zákona]. Ustanovení je koncipováno poměrně obecně, nicméně vzhledem k tomu, že se má vždy jednat o převod z majetku obce nebo jiné veřejnoprávní korporace, ve které je obec zapojena, která musí postupovat s péčí řádného hospodáře, předpokládá se, že tento majetek bude převáděn pouze na základě konkrétních smluv zaručujících, že bezúplatný příjem obdrží pouze osoby, které se na výstavbě nějakou formou významně finančně podílely. V případě, že budou založeny vztahy, jejichž jediným účelem bude získání tohoto osvobození, bude takové jednání považováno za zneužití práva a osvobození se neuplatní.

§ 4b

Bytová potřeba

(1) Bytovou potřebou se pro účely daní z příjmů rozumí

- a) výstavba bytového domu, rodinného domu, jednotky, která nezahrnuje nebytový prostor jiný než garáž, sklep nebo komoru, a změna stavby,
- b) úplatné nabytí pozemku

1. za předpokladu, že na pozemku bude zahájena výstavba bytové potřeby podle písmene a) do 4 let od okamžiku nabytí pozemku, nebo
 2. v souvislosti s pořízením bytové potřeby uvedené v písmenu c),
 - c) úplatné nabytí
 1. bytového domu,
 2. rodinného domu,
 3. rozestavěné stavby bytového domu nebo rodinného domu,
 4. jednotky, která nezahrnuje nebytový prostor jiný než garáž, sklep nebo komoru,
 - d) splacení vkladu právnické osobě jejím členem za účelem získání práva nájmu nebo jiného užívání bytu nebo rodinného domu,
 - e) údržba a změna stavby bytového domu, rodinného domu, bytu v nájmu nebo v užívání nebo jednotky, která nezahrnuje nebytový prostor jiný než garáž, sklep nebo komoru,
 - f) vypořádání společného jmění manželů nebo vypořádání spoludědiců v případě, že předmětem vypořádání je úhrada podílu spojeného se získáním jednotky, která nezahrnuje nebytový prostor jiný než garáž, sklep nebo komoru, rodinného domu nebo bytového domu,
 - g) úhrada za převod podílu v obchodní korporaci jejím členem uskutečněná v souvislosti s převodem práva nájmu nebo jiného užívání bytu,
 - h) splacení úvěru nebo zápůjčky použitých poplatníkem na financování bytových potřeb uvedených v písmenech a) až g), pokud jsou splněny podmínky pro tyto bytové potřeby.
- (2) Je-li osvobození příjmu podmíněno použitím získaných prostředků na obstarání vlastní bytové potřeby, je tato podmínka splněna, pokud poplatník daně z příjmů fyzických osob
- a) použije tyto prostředky na obstarání vlastní bytové potřeby do konce zdaňovacího období bezprostředně následujícího po zdaňovacím období, ve kterém poplatník tyto prostředky získal, nebo
 - b) použil částku odpovídající získaným prostředkům na obstarání vlastní bytové potřeby před

jejich získáním, nejdříve však ve zdaňovacím období bezprostředně předcházejícím zdaňovacím období, ve kterém poplatník tyto prostředky získal.

(3) Pokud poplatník daně z příjmů fyzických osob obdrží příjem, jehož osvobození je podmíněno použitím získaných prostředků na obstarání vlastní bytové potřeby, oznámí správci daně získání těchto prostředků do konce lhůty pro podání daňového přiznání za zdaňovací období, ve kterém k jejich získání došlo.

(4) Nedojde-li ke splnění podmínky pro osvobození příjmu spočívající v použití získaných prostředků na obstarání vlastní bytové potřeby, je tento příjem příjmem podle § 10 ve zdaňovacím období bezprostředně následujícím po zdaňovacím období, ve kterém poplatník prostředky získal.

(5) Nedojde-li v případě bytové potřeby uvedené v odstavci 1 písm. b) bodu 1 k zahájení výstavby, je tento příjem příjmem podle § 10 ve zdaňovacím období, ve kterém marně uplynula lhůta pro zahájení výstavby; pozbyde-li poplatník pozemek před uplynutím lhůty pro zahájení výstavby, je tento příjem příjmem podle § 10 ve zdaňovacím období, ve kterém poplatník tento pozemek pozbyl.

k omentář k § 4b

■ Bytová potřeba

Podle § 4b zákona o daních z příjmů se počínaje r. 2021 bytovou potřebou pro účely daní z příjmů rozumí:

- a) výstavba bytového domu, rodinného domu, jednotky, která nezahrnuje nebytový prostor jiný než garáž, sklep nebo komoru, a změna stavby,
- b) úplatné nabytí pozemku
 1. za předpokladu, že na pozemku bude zahájena výstavba bytové potřeby podle písmene a) do 4 let od okamžiku nabytí pozemku (nedojde-li k zahájení výstavby, je tento příjem v souladu s § 4b odst. 5 zákona příjmem podle § 10 ve zdaňovacím období, ve kterém marně uplynula lhůta pro zahájení výstavby; pozbyde-li poplatník pozemek před uplynutím lhůty pro zahájení výstav-

by, je tento příjem příjmem podle § 10 ve zdaňovacím období, ve kterém poplatník tento pozemek pozbyl), nebo

2. v souvislosti s pořízením bytové potřeby uvedené v písmenu c),
- c) úplatné nabytí
 1. bytového domu,
 2. rodinného domu,
 3. rozestavěné stavby bytového domu nebo rodinného domu,
 4. jednotky, která nezahrnuje nebytový prostor jiný než garáž, sklep nebo komoru,
- d) splacení vkladu právnické osobě jejím členem za účelem získání práva nájmu nebo jiného užívání bytu nebo rodinného domu,
- e) údržba a změna stavby bytového domu, rodinného domu, bytu v nájmu nebo v užívání nebo jednotky, která nezahrnuje nebytový prostor jiný než garáž, sklep nebo komoru,
- f) vypořádání společného jmění manželů nebo vypořádání spoludědiců v případě, že předmětem vypořádání je úhrada podílu spojeného se získáním jednotky, která nezahrnuje nebytový prostor jiný než garáž, sklep nebo komoru, rodinného domu nebo bytového domu,
- g) úhrada za převod podílu v obchodní korporaci jejím členem uskutečněná v souvislosti s převodem práva nájmu nebo jiného užívání bytu,
- h) splacení úvěru nebo zápůjčky použitých poplatníkem na financování bytových potřeb uvedených v písmenech a) až g), pokud jsou splněny podmínky pro tyto bytové potřeby.

Počínaje r. 2021 zákon stanoví, že bytovou potřebou je nejen koupě pozemku nebo domu, včetně domu rozestavěného, ale všechny formy úplatného nabytí vlastnického práva k těmto věcem. Nabude-li poplatník předmětnou věc úplatně jiným způsobem než koupí, např. na základě výkonu rozhodnutí provedeného dražbou v rámci exekučního řízení, jedná se počínaje r. 2021 již o bytovou potřebu.

Počátek běhu čtyřleté lhůty [§ 4b odst. 1 písm. b) bod 1 zákona] pro zahájení výstavby na pozemku poplatníka již neodvozuje od uzavření úvěrové smlouvy, ale od okamžiku nabytí vlastnického práva k pozemku.

Jedná-li se o úvěr poskytnutý na údržbu a změnu stavby rodinného domu [§ 4b odst. 1 písm. e) zákona], kdy účastník úvěrové smlouvy není vlast-

níkem rodinného domu a není schopen prokázat nárok na odpočet úroků z úvěru výpisem z listu vlastnictví podle § 38l odst. 1 písm. e) zákona, pak je třeba za těchto okolností, aby poplatník prokázal alespoň vztah k bytové potřebě – tzn., že je uživatelem takového rodinného domu (rodinný dům užívá k trvalému bydlení).

■ Změna oznamovací povinnosti

Zákon č. 163/2024 Sb. s účinností od 1. července 2024 v § 4b odstavce 2 a 3 zákona stanoví:

(2) Je-li osvobození příjmu podmíněno použitím získaných prostředků na obstarání vlastní bytové potřeby, je tato podmínka splněna, pokud poplatník daně z příjmů fyzických osob

- a) použije tyto prostředky na obstarání vlastní bytové potřeby do konce zdaňovacího období bezprostředně následujícího po zdaňovacím období, ve kterém poplatník tyto prostředky získal, nebo
- b) použil částku odpovídající získaným prostředkům na obstarání vlastní bytové potřeby před jejich získáním, nejdříve však ve zdaňovacím období bezprostředně předcházejícím zdaňovacímu období, ve kterém poplatník tyto prostředky získal.

(3) Pokud poplatník daně z příjmů fyzických osob obdrží příjem, jehož osvobození je podmíněno použitím získaných prostředků na obstarání vlastní bytové potřeby, **oznámí správci daně získání těchto prostředků do konce lhůty pro podání daňového přiznání** za zdaňovací období, ve kterém k jejich získání došlo.

Přechodné ustanovení č. 2 zákona č. 163/2024 Sb., stanoví, že na příjem, jehož osvobození je podmíněno použitím získaných prostředků na obstarání vlastní bytové potřeby, plynoucí ode dne 1. ledna 2023 se nepoužije § 4b odst. 2 a 3 zákona č. 586/1992 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, a použije se § 4b odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona. Ustanovení § 4b odst. 3 zákona č. 586/1992 Sb., ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona, se použije na příjem, jehož osvobození je podmíněno použitím získaných prostředků na obstarání vlastní bytové potřeby a u něhož lhůta podle § 4b

odst. 3 zákona č. 586/1992 Sb., ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona, uplyne po dni nabytí účinnosti tohoto zákona.

Z důvodu odstranění tvrdosti zákona se výše uvedené **oznámení mění z hmotněprávní podmínky pro osvobození získaného příjmu na obstarání bytové potřeby do formy pouhé oznamovací povinnosti**, jejíž případné nesplnění bude možné sankcionovat pouze pokutou za nesplnění povinnosti nepeněžité povahy podle § 247a daňového řádu. Oznamovací povinnost tedy zůstává zachována, ale osvobození daného příjmu není závislé na jejím splnění.

Aby daná změna byla aplikována co nejdříve, přechodné ustanovení č. 2 stanoví, že nová právní úprava se použije již na příjem, jehož osvobození je podmíněno použitím získaných peněžních prostředků na obstarání vlastní bytové potřeby, plynoucí od 1. ledna 2023, tedy na takový příjem, který by měl být oznámen v průběhu roku 2024, kdy uplyne lhůta pro podání daňového přiznání za zdaňovací období roku 2023. Osvobození daného příjmu získaného v průběhu kalendářního roku 2023 tedy již nebude podmíněno učiněním uvedeného oznámení (pro příjmy za zdaňovací období roku 2023, pro které uplynula lhůta pro podání daňového přiznání 2. dubna, 2. května nebo 1. července 2024, se oznamovací povinnost podle nové právní úpravy ještě nepoužije a neplatí pro ně tedy žádná oznamovací povinnost).

🔍 Příklad

Poplatník prodal v r. 2024 pozemek, který vlastnil před 1. lednem 2021 s tím, že příjem použil na koupi bytu. Oznámení správci daně provedl. Otázkou je, jak postupovat z hlediska daně z příjmů.

Příjem z prodeje pozemku je od daně osvobozen podle § 4 odst. 1 písm. b) zákona ve znění do konce r. 2020, tj. pokud ho poplatník vlastnil déle než 5 let (§ 4 odst. 1 písm. v)) zákona ve znění do konce r. 2020 nestanovil, že příjem z prodeje pozemku je od daně osvobozen, bude-li využit na obstarání, resp. uspokojení, bytové potřeby).

🔍 Příklad

Poplatník prodal v r. 2025 pozemek, který koupil v r. 2021 s tím, že příjem použije na koupi bytové jednotky, kam se nastěhuje. Oznámení správci daně neprovedl. Otázkou je, jak postupovat z hlediska daně z příjmů.

Příjem z prodeje pozemku použitý na obstarání vlastní bytové potřeby, je v souladu s § 4b odst. 1 písm. a) zákona od daně osvobozen, a to i v případě, že poplatník tento příjem neoznámil. Za neoznámění mu správce daně může uložit pokutu za nesplnění povinnosti nepeněžitě povahy.

§ 5

Základ daně a daňová ztráta

(1) Základem daně je částka, o kterou příjmy plynoucí poplatníkovi ve zdaňovacím období přesahují výdaje prokazatelně vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení, pokud dále u jednotlivých příjmů podle § 6 až 10 není stanoveno jinak.

(2) U poplatníka, kterému plynou ve zdaňovacím období souběžně dva nebo více druhů příjmů uvedených v § 6 až 10, je základem daně součet dílčích základů daně zjištěných podle jednotlivých druhů příjmů s použitím ustanovení odstavce 1.

(3) Pokud podle účetnictví, daňové evidence nebo podle záznamů o příjmech a výdajích přesáhnou výdaje příjmy uvedené v § 7 a 9, je rozdíl ztrátou. O ztrátu upravenou podle § 23 (dále jen „daňová ztráta“) se sníží úhrn dílčích základů daně zjištěných podle jednotlivých druhů příjmů uvedených v § 7 až 10 s použitím ustanovení odstavce 1.

(4) Příjmy ze závislé činnosti vyplacené poplatníkovi nebo obdržené poplatníkem nejdéle do 31 dnů po skončení zdaňovacího období, za které byly dosaženy, se považují za příjmy vyplacené nebo obdržené v tomto zdaňovacím období. Příjmy vyplacené nebo obdržené po 31. dni po skončení zdaňovacího období jsou příjmem ze závislé činnosti, ve kterém byly vyplaceny nebo obdrženy a zálohy sražené z těchto příjmů plátcem daně se započítají u poplatníka na daňovou povinnost až v tom zdaňovacím období, ve kterém budou vyplaceny nebo obdrženy. Obdobně se postupuje při stanovení základu daně a při evidenci příjmů ze závislé činnosti.

(5) Do základu daně se nezahrnují příjmy osvobozené od daně a příjmy, pro které je dále stanoveno, že se z nich daň vybírá zvláštní sazbou daně podle § 36 ze samostatného základu

daně, pokud § 36 odst. 6 nebo 7 nestanoví jinak. Do základu daně se nezahrnují příjmy zahrnuté do samostatného základu daně zdaňovaného sazbou daně podle § 16a.

(6) O příjem zahrnutý do základu daně (díličího základu daně) v předchozích zdaňovacích obdobích, který byl vrácen, se sníží příjmy (výnosy) a nebo se zvýší výdaje (náklady) ve zdaňovacím období, ve kterém k jeho vrácení došlo, za předpokladu, že pro jeho vrácení existuje právní důvod a vrácení příjmů není zachyceno v účetnictví nebo v daňové evidenci poplatníka při zjištění základu daně (díličího základu daně) podle § 7 a 9. Obdobným způsobem se postupuje v případě výdajů (nákladů) uplatněných jako výdaje (náklady) na dosažení, zajištění a udržení příjmů, při nedodržení stanovených podmínek pro jejich uplatnění jako výdaje (náklady) na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Jedná-li se o částky uplatněné jako výdaj (náklad) v předchozích zdaňovacích obdobích, u kterých existuje právní důvod k jejich vrácení příjemcem, zvyšuje se o tyto částky příjmy (výnosy) nebo se sníží výdaje (náklady) nebo základ pro výpočet zálohy u příjmů ze závislé činnosti nebo funkčních požitků ve zdaňovacím období, kdy odpadl právní důvod k jejich uplatnění za předpokladu, že vrácení nebylo zachyceno v účetnictví nebo v daňové evidenci poplatníka při zjišťování základu daně (díličího základu daně) podle § 7 a 9. O příjem ze závislé činnosti zahrnutý v předchozích zdaňovacích obdobích do díličího základu daně (základu pro výpočet zálohy na daň), k jehož vrácení existuje právní důvod, lze snížit u poplatníka příjem ze závislé činnosti v kalendářním měsíci, popř. v následujících kalendářních měsících ve zdaňovacím období, ve kterém k jeho vrácení došlo. Příjem za daný kalendářní měsíc však může být snížen pouze do výše, ve které byl poplatníkovi zúčtován.

(7) U poplatníka s příjmy podle § 7 a 9 se přihledne i k zásobám pořízeným v kalendářním roce předcházejícím roku, v němž zahájil činnost. Totéž platí obdobně i pro jiné nezbytně vynaložené výdaje spojené se zahájením činnosti.

(8) Při přechodu z vedení účetnictví na daňovou evidenci se postupuje podle přílohy č. 2 k to-

muto zákonu. Při přechodu z daňové evidence na vedení účetnictví se postupuje podle přílohy č. 3 k tomuto zákonu.

(9) Pro poplatníky uvedené v § 2 se hodnotou pohledávky rozumí jmenovitá hodnota nebo pořizovací cena u pohledávky nabyté postoupením a u pohledávky nabyté bezúplatně cena určená ke dni jejího nabytí podle zvláštního právního předpisu o oceňování majetku^{1a)}. U poplatníků, kteří jsou plátcí daně z přidané hodnoty nebo jimi byli v době vzniku pohledávky, se jmenovitá hodnota pohledávky snižuje o výši daně z přidané hodnoty, pokud byla splněna vlastní daňová povinnost na výstupu.

(10) Rozdíl mezi příjmy a výdaji se zvyšuje o

- a) výši dluhu, kromě prominuté daně, poplatku nebo jiného obdobného peněžitého plnění, dluhu ze smluvní pokuty, úroku z prodlení a jiných obdobných sankcí, který zanikl jinak než
 1. splněním,
 2. započtením,
 3. splnutím práva s povinností u jedné osoby,
 4. narovnáním,
 5. dohodou, kterou se dosavadní dluh nahrazuje dluhem novým stejné hodnoty,
- b) hodnotu záloh, které jsou výdajem na dosažení, zajištění a udržení příjmů, uhrazených poplatníkem s příjmy podle § 7, který nevede účetnictví a výdaje uplatňuje podle § 24, poplatníkovi, který je spojenou osobou (§ 23), který vede účetnictví, s výjimkou záloh z titulu úplaty u finančního leasingu, nedošlo-li k vyúčtování celkového dluhu v tom zdaňovacím období, ve kterém byly zálohy uhrazeny,
- c) příjem plynoucí poplatníkovi, který vede daňovou evidenci, ze směnky, kterou je hrazena pohledávka, jedná-li se o příjem, který je předmětem daně podle § 3,
- d) částku ve výši rozdílu mezi dosavadním dluhem a dluhem novým nižší hodnoty vzniklou na základě dohody, kterou se dosavadní dluh nahrazuje dluhem novým.

(11) Rozdíl mezi příjmy a výdaji se snižuje o hodnotu záloh uhrazených poplatníkem s příj-

my podle § 7, který nevede účetnictví a výdaje uplatňuje podle § 24, poplatníkovi, který je spojenou osobou (§ 23), který vede účetnictví, s výjimkou záloh z titulu úplaty u finančního leasingu, o které se zvýšil základ daně podle odstavce 10, ve zdaňovacím období, ve kterém byl vyúčtován celkový dluh.

k omentář k § 5

■ **Základ daně a daňová ztráta**

Podle § 5 odst. 1 zákona je základem daně částka, o kterou příjmy plynoucí poplatníkovi ve zdaňovacím období přesahují výdaje prokazatelně vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení, pokud dále u jednotlivých příjmů podle § 6 až 10 není stanoveno jinak. I v případě, že poplatník účtuje v hospodářském roce, zůstává pro poplatníky fyzické osoby zdaňovacím obdobím kalendářní rok, na rozdíl od poplatníků právnických osob.

Uvedenou definici základu daně lze použít pouze u dvou dílčích základů daně, a to u příjmů ze samostatné činnosti podle § 7 zákona a u příjmů z nájmu podle § 9 zákona. V ostatních případech je dílčí základ daně stanoven zákonem jinak.

Zdaňovacím obdobím daně z příjmů fyzických osob je podle § 16b zákona kalendářní rok.

■ **Daňová ztráta**

Zákon v § 5 odst. 3 stanoví, že pokud podle účetnictví, daňové evidence nebo záznamů o příjmech a výdajích výdaje přesáhnou příjmy ze samostatné činnosti (§ 7) a příjmy z nájmu (§ 9), je rozdíl ztrátou. Ztrátu lze pro daňové účely uplatnit pouze u těchto dvou druhů příjmů – dílčích základů daně z příjmů fyzických osob.

Ztrátou se podle stanoviska GFŘ v pokynu D-59 rozumějí i případy, kdy poplatník při výkonu činnosti, z níž mohou plynout příjmy ze samostatné činnosti podle § 7 nebo příjmy z nájmu podle § 9, nedosáhl ve zdaňovacím období příjmů, ale měl pouze výdaje. V tomto případě je důležité, aby poplatník činnost skutečně prováděl a správci daně tuto skutečnost prokázali.

■ **Postup při úmrtí poplatníka**

Počínaje r. 2014 se příjmy z tzv. ležící pozůstatosti zdaňují odlišným způsobem, než se zdaňovaly