

# **DIS 06/2024**

## **Obsah:**

- 1. Dětská skupina z hlediska DPH a daní z příjmů**
- 2. Informace GFŘ k přerušení provádění vybraných článků smlouvy o zamezení dvojího zdanění s Ruskou federací**
- 3. Společenství vlastníků jednotek a daň z příjmů právnických osob**
- 4. Spropitné z pohledu daní z příjmů a DPH**
- 5. Změny úrokové repo sazby ČNB**

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

---

Praha 31. 05. 2024

Vážení přátelé,

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

## Dětská skupina z hlediska DPH a daní z příjmů

**Příjmy poskytovatele podle zákona č. 247/2014 Sb., o poskytování služby péče o dítě v dětské skupině a o změně souvisejících zákonů („zákon o DS“), z hlediska daně z přidané hodnoty a daní z příjmů**

### I. Oblast daně z přidané hodnoty („DPH“)

#### **1. Poskytovatel služby péče o dítě – postavení subjektu z hlediska DPH**

**Poskytovatel služby péče o dítě v dětské skupině (dále jen „poskytovatel“)** je osobou povinnou k dani, tj. osobou samostatně uskutečňující ekonomickou činnost (§ 5 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“)). Osobou povinnou k dani je i právnická osoba, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání, pokud uskutečňuje ekonomickou činnost.

**Plátcem DPH** se stane osoba povinná k dani se sídlem v tuzemsku, jejíž obrat za nejvýše 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců přesáhne 1.000.000 Kč, **s výjimkou osoby, která uskutečňuje pouze plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně** (§ 6 zákona o DPH).

#### **Osvobození od daně bez nároku na odpočet daně (§ 51 zákona o DPH)**

Mezi plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně patří výchova a vzdělávání (§ 51 odst. 1 písm. h) zákona o DPH). Výchovou a vzděláváním se podle § 57 odst. 1 písm. h) zákona o DPH rozumí poskytování služby péče o dítě v dětské skupině podle zákona upravujícího poskytování služby péče o dítě v dětské skupině nebo poskytování péče o děti do 4 let v denním režimu, pokud jsou poskytovány

1. státem
2. krajem
3. obcí,
4. organizační složkou státu, kraje nebo obce,
5. dobrovolným svazkem obcí
6. hlavním městem Prahou nebo jeho městskou částí,
7. příspěvkovou organizací, nebo
8. nestátní neziskovou organizací pro děti a mládež.

**Od daně je tedy osvobozeno dodání zboží nebo poskytnutí služby uskutečňované v rámci výchovy a vzdělávání osobou uvedenou v bodech 1 až 8 výše.**

V případě poskytovatelů, kteří jsou jinými právnickými nebo fyzickými osobami<sup>1)</sup>, než jsou výše uvedené, tedy není poskytování služby péče o dítě v dětské skupině osvobozeným plněním a plnění za tyto služby vstupuje do základu DPH.

**Nestátní nezisková organizace pro děti a mládež je subjektem, který nesmí systematicky sledovat zisk jako svůj cíl a jakýkoliv případný zisk nesmí být rozdělen, nýbrž musí být určen k pokračování nebo zlepšení poskytovaných služeb.** Cíle těchto subjektů jsou považovány za podobné s posláním veřejnoprávních subjektů a jsou tedy v této otázce rozhodující.

Skutečnost, že tato služba je podle zákona o DS považována za nevýdělečnou činnost, tak sama o sobě nestačí, neboť **podmínku neziskovosti musí splňovat svojí podstatou subjekt, který danou dětskou skupinu provozuje.** V tomto smyslu není příkladně rozhodující název subjektu, nebo jeho právní forma. Pokud tak zaměstnavatel, který je standardním podnikatelským subjektem (tj. z principu se jedná o subjekt založený za účelem dosažení zisku), provozuje dětskou skupinu, nedosáhne na osvobození od daně dle § 57 zákona o DPH. V případě, že tuto dětskou skupinu provozuje příspěvková organizace, pak se jedná o jeden z mnoha neziskových subjektů vymezených v § 57 odst. 1 písm. h) zákona o DPH, na něž se osvobození od daně vztahuje.

## 2. Základ DPH

Základem daně z přidané hodnoty je vše, co jako úplatu obdržel nebo má obdržet plátcem za uskutečněné zdanitelné plnění, včetně částky na úhradu spotřební daně od osoby, pro kterou je zdanitelné plnění uskutečněno, nebo od třetí osoby, a to bez daně za toto zdanitelné plnění (viz § 36 odst. 1 zákona o DPH).

Poskytovatel služby péče o dítě v dětské skupině, který není osobou, která uskutečňuje pouze plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně, a jehož obrát<sup>2)</sup> za nejvýše 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců přesáhne 1.000.000 Kč, se stává plátcem DPH. **Zda úplaty přijaté od rodičů jako úhrada nákladů za službu péče o dítě v dětské skupině a příspěvky na provoz dětské skupiny (viz bod 2.2) vstupují do obrátu pro účely registrace (tj. do limitu 1.000.000 Kč), závisí na osobě poskytovatele. Pokud je poskytovatelem služby subjekt vymezený v § 57 odst. 1 písm. h) bod 1. – 8. zákona o DPH, je poskytování služby péče o dítě plněním osvobozeným od daně, které do obrátu nevstupuje. Pokud je poskytovatelem služby kdokoliv jiný, úplaty přijaté od rodičů a příspěvky na provoz dětské skupiny do obrátu pro účely registrace vstupují, jelikož se v takovém případě jedná o zdanitelné plnění.**

### Příklad 1:

*Příspěvková organizace nebo nestátní nezisková organizace/ realizující v rámci své činnosti pouze službu péče o dítě v dětské skupině, tj. uskutečňuje pouze plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně, se nestává plátcem DPH, neboť úplaty od rodičů i příspěvky na provoz nevstupují do obrátu, tudíž nedochází k překročení obrátu 1.000.000 Kč za posledních 12 kalendářních měsíců a současně zákon o DPH vylučuje registraci subjektů, kteří realizují pouze a jen plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně.*

### Příklad 2:

*Příspěvková organizace nebo nestátní nezisková organizace realizující v rámci své činnosti službu péče o dítě v dětské skupině a jiné činnosti, z nich všechna plnění jsou osvobozena od daně bez nároku na odpočet daně, se nestává plátcem DPH, ze shodných důvodů jako jsou uvedeny v příkladu 1.*

**Příklad 3:**

*Příspěvková organizace nebo nestátní nezisková organizace realizující v rámci své činnosti službu péče o dítě v dětské skupině a jiné činnosti, z nichž některé jsou zdanitelné, tj. nejsou od DPH osvobozeny, je plátcem DPH, pokud její obrat za posledních 12 kalendářních měsíců přesáhne 1.000.000 Kč. Do obratu v daném případě vstupují pouze úplaty za zdanitelná plnění. Úplaty přijaté od rodičů k úhradě nákladů za službu péče o dítě v dětské skupině i příspěvek na provoz dětské skupiny jsou však v daném případě od DPH osvobozeny, proto do obratu nevstupují.*

**Příklad 4:**

*Právní osoba, která je obchodní společností, nebo fyzická osoba, která poskytuje službu péče o dítě v dětské skupině, se při obratu nad 1.000.000 Kč za posledních 12 kalendářních měsíců, stává plátcem DPH. Služba péče o dítě v dětské skupině je v daném případě zdanitelným plněním, proto do obratu pro účely registrace vstupují jak úplaty přijaté od rodičů, tak příspěvky na provoz dětské skupiny.*

**2.1 Úhrada nákladů za službu péče o dítě v dětské skupině od rodičů**

Pokud se jedná o děti mladší dle zákona o DS<sup>3)</sup>, provozovatel dětské skupiny nemůže vyžadovat úhradu vyšší částky, než je částka 4.000 Kč, proto z pohledu zákona o DPH lze dovodit, že v případě částky 4.000 Kč se **jedná o úplatu včetně DPH<sup>4)</sup>**.

**2.2 Příspěvek na provoz dětské skupiny**

**Příspěvek na provoz je z pohledu zákona o DPH dotací k ceně, a proto představuje součást úplaty (v případě finanční spoluúčasti rodičů dítěte), nebo celou úplatu (v případě nepožadování úhrady od rodičů), a tudíž v závislosti na osobě poskytovatele stejně jako úhrada od rodičů vstupuje do základu daně zdanitelného plnění nebo do hodnoty plnění osvobozeného od daně.**

Podle § 2 je předmětem daně dodání zboží nebo poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková, s místem plnění v tuzemsku. Úplatou se podle § 4 odst. 1 písm. a) zákona o DPH rozumí:

1. částka v peněžních prostředcích nebo hodnota nepeněžitého plnění, které jsou poskytnuty v přímé souvislosti s plněním,
2. dotace k ceně, kterou se pro účely daně z přidané hodnoty rozumí přijaté finanční prostředky poskytované ze státního rozpočtu, z rozpočtů územních samosprávných celků, státních fondů, z grantů přidělených podle zvláštního zákona, z rozpočtu cizího státu, z grantů Evropské unie či podle programů obdobných, pokud je příjemci dotace stanovena povinnost poskytovat plnění se slevou z ceny a výše slevy se váže k jednotkové ceně plnění; za dotaci k ceně se nepovažuje zejména dotace k výsledku hospodaření a na pořízení dlouhodobého hmotného a dlouhodobého nehmotného majetku.

Jednotkovou cenou se rozumí cena za jednotku množství zboží nebo cena za službu.

Vzhledem k povinné harmonizaci DPH v rámci Evropské unie jsou podmínky uplatňování DPH vymezeny unijními právními předpisy a současně i ustálenou judikaturou Soudního dvora EU, která poskytuje výklad těchto právních předpisů. Právě z judikatury Soudního dvora EU<sup>5)</sup> vyplývají základní podmínky, za kterých má

poskytnutá dotace charakter úplaty a jako taková musí být zahrnuta do základu daně.

Mezi základní podmínky, za nichž má poskytnutá dotace charakter úplaty, patří zejména:

- dotace je poskytnuta za účelem poskytování konkrétní služby,
- dotace musí být vyplacena třetí stranou dodavateli zboží nebo poskytovateli služby,
- dotace snižuje cenu poskytované služby – tvoří cenotvorný prvek,
- spotřebitel těží z dotace, poskytnuté jejímu příjemci,
- dotace představuje celé nebo část protiplnění za poskytnutí služby,
- cena zboží nebo služby musí být ze zásady stanovitelná nejpozději v okamžiku poskytnutí plnění,
- následkem závazku vyplatit dotaci přijatého tím, kdo dotaci poskytuje, je právo na její vymáhání, přiznané příjemci v okamžiku, kdy příjemce provedl zdanitelné plnění (nárokovost).

Vzhledem k tomu, že příspěvek náleží poskytovateli na obsazené kapacitní místo, jsou splněny výše uvedené podmínky přímé vazby mezi tímto příspěvkem a konkrétní poskytnutou službou péče o dítě v dětské skupině (jednotková cena plnění), přičemž právě v důsledku této přímé vazby je poskytnutý příspěvek cenotvorným prvkem předmětné služby bez ohledu na to, že úhrada ze strany rodičů je zastropována pouze v případě menších dětí. Podle důvodové zprávy k § 6 zákona o DS *je služba péče o dítě v dětské skupině poskytována na nekomerčním základě a jejím účelem není generování zisku*. Podle dostupného komentáře v ASPI *je kritérium neziskovosti nutno dodržet i v případě, že se na financování provozu dětské skupiny budou podílet kromě rodičů další subjekty (poskytovatel, sponzoři) či prostředky (dotace, granty apod.)*. Z uvedeného je zřejmé, že poskytnutí příspěvku ovlivňuje výši úhrady požadované po rodičích dítěte.

## **II. Oblast daní z příjmů fyzických a právnických osob**

Způsob stanovení základu daně a daňové povinnosti k dani z příjmů je dán zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále „zákon o daních z příjmů“), a daňový poplatník je povinen postupovat v souladu s jeho ustanoveními.

### **1. Poskytovatel – fyzická osoba**

Předmětem daně z příjmů fyzických osob jsou ve smyslu § 3 zákona o daních z příjmů příjmy ze závislé činnosti, samostatné činnosti, kapitálového majetku, nájmu a ostatní příjmy, a to jak úplatné, tak i bezúplatné, peněžní i nepeněžní. Z hlediska daně z příjmů je vždy rozhodující právní základ příslušného příjmu.

Obecně lze uvést, že ze základu daně jsou vyloučeny pouze ty příjmy, které jsou uvedené v § 3 odst. 4 zákona o daních z příjmů v souvislosti s vymezeným předmětem daně z příjmů fyzických osob. Ze základu daně jsou dále vyloučeny příjmy, které jsou v souladu s příslušným ustanovením zákona o daních z příjmů od

daně osvobozené, a to zejména příjmy vymezené v § 4 a v navazujícím § 4a zákona o daních z příjmů.

Obecně je základem daně podle § 5 odst. 1 zákona o daních z příjmů částka, o kterou příjmy plynoucí poplatníkovi ve zdaňovacím období, přesahují výdaje prokazatelně vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení, pokud dále v zákoně o daních z příjmů není u jednotlivých příjmů podle § 6 až 10 zákona o daních z příjmů stanoveno jinak. **Při zjišťování základu daně je možné uplatnit daňově uznatelné výdaje způsobem, v rozsahu a výši stanovené zákonem o daních z příjmů.**

**Výše přijatých příspěvků od rodičů je zdanitelným příjmem podle zákona o daních z příjmů.** K těmto příjmům se stanoví výdaje (buď ve skutečné výši – tj. „výdaje prokazatelně vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmu“ v souladu s § 24 zákona o daních z příjmů, nebo tzv. „paušální výdaje“ podle § 7 odst. 7 písm. d) zákona o daních z příjmů) a **rozdíl mezi příjmy a výdaji pak bude základem daně**, který se zahrnuje do daňového přiznání a od kterého se odvíjí výše zdravotního a sociálního pojištění stejně jako u jiných OSVČ.

V případě, že výdaje budou uplatňovány ve skutečné výši (tj. výše prokazatelně vynaložených výdajů na dosažení, zajištění a udržení příjmu) a současně je poskytovatel také příjemcem státního příspěvku na provoz dětské skupiny, který je příjmem od daně osvobozeným, je nutné pamatovat na to, že k příjmům osvobozeným od daně z příjmů nelze uplatnit žádné daňové výdaje (§ 25 odst. 1 písm. i) zákona o daních z příjmů). Vzhledem ke skutečnosti, že příjem od rodičů je zdanitelným příjmem, ale příjem z příspěvku na provoz je osvobozeným příjmem, je nutné jako skutečné výdaje vyčíslit jen odpovídající část celkových výdajů na provoz služby (nejvhodněji na základě podílu příjmů od rodičů a příjmů z příspěvku na provoz na celkové výši těchto příjmů).

**Poskytovatel, který je fyzickou osobou, je povinen plnit také povinnosti z hlediska samostatné výdělečné činnosti jako poplatník/plátce vůči příslušné zdravotní pojišťovně a České správě sociálního zabezpečení, tj. registrace a další související povinnosti.**

#### **1.1 Poskytovatel – pečující osoba podle § 3 odst. 2 písm. i) zákona o DS**

##### **a) Příjem – úhrada nákladů od rodičů (§ 6 zákona o DS)**

**Příjem, který plyne poskytovateli – pečující osobě od rodičů jako úhrada nákladů na základě uzavřené smlouvy o poskytování služby, je z hlediska zákona o daních z příjmů příjmem zdanitelným** (příjem ze samostatné činnosti podle § 7 zákona o daních z příjmů), neboť se nejedná o příjem uvedený v zákoně o daních z příjmů jako příjem, který není předmětem daně, či jako příjem od daně osvobozený.

**Z hlediska daně z příjmů fyzických osob je tedy nezbytné, aby poskytovatel – pečující osoba plnil povinnosti, které tento zákon ukládá zejména při stanovení základu daně, výpočtu daňové povinnosti, ale zároveň i při splnění registrační povinnosti, kterou má tento poskytovatel jako poplatník při zahájení výkonu činnosti, která je zdrojem příjmů ze samostatné činnosti, nebo při přijetí příjmu ze samostatné činnosti (viz § 39 zákona o daních z příjmů).**

Z § 6 odst. 2 zákona o DS plyne, že poskytovatel podle § 3 odst. 2 písm. i) poskytuje službu péče o dítě v dětské skupině za odměnu. Tedy poskytovatel podle § 3 odst. 2

písm. i) zákona o DS poskytuje péči za odměnu, která se pro účely zákona o DS považuje za úhradu nákladů, služba jako taková je „nevýdělečnou činností“ (viz § 2 zákona o DS). Obdobně je u právnických osob a fyzických osob, které zaměstnávají pečující osoby, odměna zaměstnance – pečující osoby rovněž nákladem.

#### **b) Příjem – příspěvek na provoz dětské skupiny ze státního rozpočtu (podle § 20a zákona o DS)**

Dalším příjmem poskytovatele, který je sám pečující osobou podle § 3 odst. 2 písm. i) zákona o DS, může být státní příspěvek na provoz dětské skupiny ve výši dle obsazené kapacity a normativů na příslušný rok. **Příspěvek je dle zákona o daních z příjmů osvobozený (aplikace § 4 odst. 1 písm. i) zákona o daních z příjmů).** Příjmy, které jsou podle zákona o daních z příjmů od daně osvobozené, se u fyzických osob podle § 5 odst. 5 zákona o daních z příjmů nezahrnují do základu daně a podle § 38g odst. 3 zákona o daních z příjmů neuvádí v daňovém přiznání. Příspěvek je určen na odměnu osoby pečující podle § 3 odst. 2 písm. i) zákona o DS, nákladů spojených se zajištěním povinného dalšího vzdělávání pečující osoby a další provozní náklady. K příjmům osvobozeným od daně z příjmů nelze uplatnit žádné daňové výdaje (§ 25 odst. 1 písm. i) zákona o daních z příjmů).

### **1.2 Poskytovatel – fyzická osoba – zaměstnavatel**

#### **a) Příjem – úhrada nákladů od rodičů (§ 6 zákona o DS)**

**Příjem, který plyne od rodičů poskytovateli – fyzické osobě zaměstnávající za účelem poskytování služby péče o dítě v dětské skupině jiné pečující osoby, jako úhrada nákladů na základě uzavřené smlouvy o poskytování služby, je z hlediska zákona o daních z příjmů příjmem zdanitelným – tedy příjem ze samostatné činnosti podle § 7 zákona o daních z příjmů, neboť se nejedná o příjem uvedený v zákoně o daních z příjmů jako příjem, který není předmětem daně, či jako příjem od daně osvobozený.**

Výše přijatých příspěvků od rodičů je zdanitelným příjmem podle zákona o daních z příjmů. K těmto příjmům se stanoví výdaje (buď ve skutečné výši – tj. „výdaje prokazatelně vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmu“ v souladu s § 24 zákona o daních z příjmů, nebo tzv. „paušální výdaje podle § 7 odst. 7 písm. d) zákona o daních z příjmů) a rozdíl mezi příjmy a výdaji pak bude základem daně, který se zahrnuje do daňového přiznání a od kterého se odvíjí výše zdravotního a sociálního pojištění stejně jako u jiných OSVČ.

V případě, že výdaje budou uplatňovány ve skutečné výši (tj. výše prokazatelně vynaložených výdajů na dosažení, zajištění a udržení příjmu) a současně je poskytovatel také příjemcem příspěvku na provoz dětské skupiny, který je příjmem od daně osvobozeným, je nutné pamatovat na to, že k příjmům osvobozeným od daně z příjmů nelze uplatnit žádné daňové výdaje (§ 25 odst. 1 písm. i) zákona o daních z příjmů). Vzhledem ke skutečnosti, že příjem od rodičů je zdanitelným příjmem, ale příjem z příspěvku na provoz je osvobozeným příjmem, je nutné jako skutečné výdaje vyčíslit jen odpovídající část celkových výdajů na provoz služby (nejvhodněji na základě podílu příjmů od rodičů a příjmů z příspěvku na provoz na celkové výši těchto příjmů).

#### **b) Příjem – příspěvek na provoz dětské skupiny ze státního rozpočtu (podle § 20a zákona o DS)**

**Příspěvek je dle zákona o daních z příjmů osvobozený (aplikace § 4 odst. 1 písm. i) zákona o daních z příjmů).** Příjmy, které jsou podle zákona o daních z příjmů od daně osvobozené, se u fyzických osob podle § 5 odst. 5 zákona o daních z příjmů nezahrnují do základu daně a podle § 38g odst. 3 zákona o daních z příjmů neuvádí v daňovém přiznání. Za výdaje vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů nelze pro daňové účely uznat výdaje související s příjmy osvobozenými od daně z příjmů (§ 25 odst. 1 písm. i) zákona o daních z příjmů).

Vzhledem k tomu, že se může jednat o složitou problematiku, doporučujeme využít služeb některého z certifikovaných daňových poradců ([www.kdpcr.cz](http://www.kdpcr.cz)).

## 2. Poskytovatel – právnická osoba

Zdanitelným příjmem v případě právnických osob jsou obecně jak příjem z úhrady nákladů od rodičů plynoucí na základě smlouvy o poskytování služby, tak příjem z příspěvku na provoz dětské skupiny.

Na základě § 18a odst. 5 v případě **veřejně prospěšného poplatníka**, který je

- a) veřejnou vysokou školou,
- b) veřejnou výzkumnou institucí,
- c) poskytovatelem zdravotních služeb, který má oprávnění k poskytování zdravotních služeb podle zákona upravujícího zdravotní služby,
- d) obecně prospěšnou společností,
- e) ústavem,

**je předmětem daně z příjmů jak příjem z úhrady od rodičů, tak z příspěvku na provoz dětské skupiny.**

V případě **ostatních veřejně prospěšných poplatníků** – poskytovatelů, platí v souladu s § 18a zákona o daních z příjmů:

- a) **příjmy z úhrady nákladů od rodičů nejsou předmětem daně z příjmů právnických osob v případě splnění podmínky § 18a odst. 1 písm. a),** tedy kdy výdaje (náklady) vynaložené podle zákona o daních z příjmů v souvislosti s prováděním této činnosti jsou vyšší než tyto příjmy,
- b) **příspěvek na provoz dětské skupiny není předmětem daně z příjmu právnických osob na základě § 18a odst. 1 písm. b).**

### Poznámky:

1) Včetně poskytovatele podle § 3 odst. 2 písm. i) zákona o DS

2) Obratem se podle § 4a odst. 1 zákona o DPH rozumí souhrn úplat bez daně, které osobě povinné k dani náleží za uskutečněná plnění s místem plnění v tuzemsku, jde-li o úplaty za zdanitelné plnění, plnění osvobozené od daně s nárokem na odpočet daně, nebo plnění osvobozené od daně bez nároku na odpočet daně podle § 54 až 56a zákona o DPH, jestliže nejsou doplňkovou činností uskutečňovanou příležitostně. Úplaty za službu poskytování péče o dítě v dětské skupině, která

splňuje podmínky pro osvobození od daně podle § 57 odst. 1 písm. h) zákona o DPH, se tak do obratu pro účely registrace nezahrnují.

**3)** Tj. do 31. srpna po dosažení třetího roku věku (po třetích narozeninách)

**4)** V zákoně o DS není obsažena úprava, která by zmiňovala, kolik činí částka úhrady nákladů od rodičů bez DPH).

**5)** Např. rozhodnutí SDEU ve věci C-184/00 Office des produits wallons ASBL

*Tento materiál byl zpracován v rámci spolupráce věcných útvarů Ministerstva práce a sociálních věcí a Ministerstva financí.*

## Informace GFŘ k přerušení provádění vybraných článků smlouvy o zamezení dvojího zdanění s Ruskou federací

### 1. Stručné shrnutí událostí relevantních pro aplikaci mezinárodní smlouvy

Ruská federace prezidentským dekretem ze dne 8. srpna 2023 pozastavila všechna podstatná ustanovení smluv o zamezení dvojího zdanění s vybranými zeměmi. Tento dekret se týká dohod o zamezení dvojího zdanění uzavřených Ruskou federací s 38 zeměmi, k nimž patří i *Smlouva mezi vládou České republiky a vládou Ruské federace o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku* (dále pouze „**Smlouva**“)<sup>1)</sup>.

Přerušení provádění vybraných článků Smlouvy má v České republice vnitrostátní účinky počínaje dnem 29. září 2023, kdy bylo publikováno sdělení *Ministerstva zahraničních věcí České republiky č. 36/2023 Sb. m. s. oznamující přerušení provádění čl. 5 až 22 a čl. 24 Smlouvy*<sup>2)</sup>. V totožný den pak Ministerstvo financí publikovalo ve *Finančním zpravodaji č. 10/2023* sdělení, ve kterém stručně shrnuje právní aspekty vyplývající z přerušení provádění výše uvedených ustanovení Smlouvy<sup>3)</sup>.

V návaznosti na toto sdělení Ministerstva financí vydává finanční správa podrobnější informaci, v níž blíže vysvětluje dopady přerušení provádění vybraných článků Smlouvy a ilustruje je na praktických příkladech. Tyto praktické příklady jsou rozděleny do dvou kategorií, kterými jsou (i) pohled plátce daně vyplácejícího zdanitelný příjem ruskému daňovému rezidentovi a (ii) pohled poplatníka, daňového rezidenta České republiky, realizujícího zdanitelný příjem ze zdrojů v Ruské federaci.

Dovolujeme si zdůraznit, že zatímco ze strany Ruské federace došlo k přerušení provádění vybraných článků Smlouvy počínaje dnem **11. srpna 2023**, ze strany České republiky se tak stalo později, a to počínaje dnem **29. září 2023**.

### 2. Plátce daně vyplácející zdanitelný příjem ruskému daňovému rezidentovi

Daňový rezident České republiky, který vyplácí příjem podléhající zdanění v České republice daňovému rezidentovi Ruské federace, postupuje ode dne 29. září 2023 pouze podle českých právních předpisů, tj. podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „**zákon o daních z příjmů**“) bez zohlednění Smlouvy. Rozhodným momentem pro určení správného daňového režimu je okamžik, kdy má plátce daně povinnost srazit daň (případně zajištění daně)

podle zákona o daních z příjmů. To znamená, že příjmy, u kterých ode dne 29. září 2023 nastala povinnost srazit buďto (i) daň ve smyslu § 38d odst. 1 nebo 2, případně (ii) zajištění daně ve smyslu §38e odst. 1, 2 nebo 3 zákona o daních z příjmů, mají následující daňový režim:

- Z příjmu podléhajícího dani vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně (dále jen „**srážková daň**“) srazí plátce příjmu, v pozici plátce daně, srážkovou daň ve výši sazby podle § 36 zákona o daních z příjmů.
- Z příjmu podléhajícího zajištění daně srazí plátce příjmu, v pozici plátce daně, zajištění daně ve výši sazby podle § 38e zákona o daních z příjmů.

I přesto, že došlo k přerušení provádění některých článků Smlouvy, lze Ruskou federaci i nadále řadit mezi státy, vůči jejichž daňovým rezidentům při výplatě příjmů není plátcem daně uplatňována zvláštní sazba daně ve výši 35 % dle § 36 odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů, a to mimo jiné i proto, že Ruská federace dosud neodstoupila od Úmluvy o vzájemné správní pomoci v daňových záležitostech<sup>4)</sup>.

### **3. Přerušení provádění Smlouvy z pohledu českého daňového rezidenta**

#### **3.1. Zdanění v Ruské federaci**

Jak je uvedeno v kapitole 1 výše, Ruská federace přestala provádět vybrané články<sup>5)</sup> Smlouvy ode dne 11. srpna 2023. To znamená, že od tohoto dne se na příjmy českých daňových rezidentů, které podléhají zdanění v Ruské federaci podle ruských daňových předpisů, aplikují výhradně ruské daňové předpisy a ustanovení Smlouvy se nepoužívají.

#### **3.2. Zdanění v České republice**

Podle § 2 odst. 2 a § 17 odst. 3 zákona o daních z příjmů má český daňový rezident daňovou povinnost jak ve vztahu k příjmům plynoucím ze zdrojů na území České republiky, tak ve vztahu k příjmům plynoucím ze zdrojů v zahraničí. Jinými slovy, příjmy ze zdrojů na území Ruské federace je český daňový rezident povinen vždy za splnění všech podmínek zdanit v souladu se zákonem o daních z příjmů. Otázka případného zamezení dvojího zdanění je řešena v následujícím textu.

Některé příjmy českých daňových rezidentů ze zdrojů v Ruské federaci však mohou podléhat zdanění i tam. Jak je vysvětleno v kapitole 1 výše, Česká republika přestala provádět vybrané články<sup>5)</sup> Smlouvy ode dne 29. září 2023. Od tohoto okamžiku je tedy již není možné aplikovat. Kromě vybraných článků Smlouvy se od tohoto okamžiku neuplatní také články 23 a 25, které upravují vyloučení dvojího zdanění a řešení případu dohodou. Ačkoli provádění článku 23 Smlouvy nebylo formálně přerušeno, nemůže od 29. září 2023 nastat situace, že by příjem českého daňového rezidenta byl podroben zdanění v Ruské federaci „*podle ustanovení této smlouvy*“, respektive „*v souladu s ustanoveními této smlouvy*“.

Analogicky totéž platí i pro odstavce 1 a 2 článku 25 Smlouvy. Jinými slovy, ačkoli tyto dva články jsou formálně nadále prováděny, od 29. září 2023 nemůže dojít k naplnění podmínek v nich uvedených. To prakticky znamená, že od 29. září 2023 nelze zamezit dvojímu zdanění podle článku 23 Smlouvy.

S ohledem na skutečnost, že Smlouva přestala být v České republice a Ruské federaci prováděna v rozdílných okamžicích, připouští finanční správa pro období od 11. srpna 2023 do 28. září 2023 možnost volby poplatníka (českého daňového

rezidenta s příjmy ze zdrojů v Ruské federaci) ohledně postupu při vyloučení nebo zmírnění dopadů dvojího zdanění:

- V prvním případě se aplikuje článek 23 Smlouvy a následně se uplatní § 6 odst. 13 nebo § 24 odst. 2 písm. ch) zákona o daních z příjmů na část daně, jež byla zaplacená v Ruské federaci v souladu se Smlouvou, avšak nebyla uznána k zápočtu dle § 38f zákona o daních z příjmů.
- Je-li to pro poplatníka příznivější, připouští finanční správa i alternativní variantu, kdy poplatník neaplikuje článek 23 Smlouvy a postupuje podle § 6 odst. 13 a § 24 odst. 2 písm. ch) zákona o daních z příjmů, kdy jako položku snižující základ daně, resp. výdaj uplatní celou daň zaplacenou v Ruské federaci (tj. bez ohledu na to, zda byla zaplacená v souladu se Smlouvou).

Jinými slovy, pro období od 11. srpna 2023 do 28. září 2023 si může poplatník zvolit, zda bude k Ruské federaci pro účely vyloučení nebo zmírnění dopadů dvojího zdanění přistupovat jako ke státu, se kterým má Česká republika sjednanou smlouvu o zamezení dvojímu zdanění všech druhů příjmů, která je prováděna, nebo naopak jako ke státu, v jehož případě taková smlouva prováděna není. Volba jedné z výše nastíněných variant v daném období je plně na poplatníkovi, který přihledne ke své individuální situaci. Zvolená varianta musí být aplikována na všechny druhy příjmů.

Vzhledem k výše uvedenému je klíčové, aby poplatník určil, pod jaký režim bude příjem podléhající zdanění v Ruské federaci spadat. V principu připadají v úvahu následující daňové režimy:

- Daňový režim platný před 29. zářím 2023, kdy se kromě zákona o daních z příjmů v České republice aplikují také ustanovení Smlouvy. - Specifický daňový režim platný mezi 11. srpnem 2023 a 28. zářím 2023, kdy lze použít jednu z výše uvedených variant dle volby poplatníka.
- Daňový režim platný od 29. září 2023, kdy se aplikuje pouze zákon o daních z příjmů.

Zatímco pro účely aplikace srážkové daně, případně zajištění daně, je klíčový okamžik srážky podle zákona o daních z příjmů (viz kapitola 2 výše), určení daňového režimu u příjemce příjmu je komplikovanější. V první řadě je nutné určit, zda se jedná o *jednorázový příjem* (např. podíl na zisku, licenční poplatek nebo příjem ze zaměstnání), případně *postupně nabíhající příjem* (typicky úrok z dluhového instrumentu, o kterém poplatník, který je účetní jednotkou, účtuje na akruální bázi po dobu držby daného instrumentu). V druhém kroku je třeba určit, jaký je daňový režim v Ruské federaci (např. zda příjem podléhá ruské srážkové dani, anebo je zdaňován v rámci daňového přiznání). Z důvodů níže uvedených může být dále vhodné určit, kdy byl příjem realizován z pohledu zákona o daních z příjmů.

### 3.2.1. Jednorázový příjem

V případě jednorázového příjmu, který **podléhá ruské srážkové dani**, bude rozhodným okamžikem pro stanovení daňového režimu moment, ve kterém má plátcce příjmu povinnost v Ruské federaci srazit daň<sup>6)</sup>. Jinými slovy, jedná se o analogickou situaci popsanou v kapitole 2 výše. Nicméně vzhledem k tomu, že v praxi může být obtížné určit okamžik srážky daně v Ruské federaci, připouští finanční správa alternativní postup, podle kterého bude rozhodným okamžikem pro určení daňového režimu v případech, kdy nebude prokázán okamžik srážky daně v Ruské federaci, okamžik realizace příjmu<sup>7)</sup> podle zákona o daních z příjmů.

Bude-li se jednat o příjem, který je **zdaňován v Ruské federaci v rámci daňového přiznání**, bude rozhodným okamžikem pro stanovení daňového režimu moment, ve kterém je příjem realizován v souladu s ruskými daňovými předpisy. I v této situaci připouští finanční správa alternativní postup, podle kterého bude rozhodným okamžikem pro určení daňového režimu v případech, kdy nebude znám okamžik realizace příjmu podle ruských daňových předpisů, okamžik realizace příjmu podle zákona o daních z příjmů.

V návaznosti na rozhodný okamžik bude daňový režim u jednorázového příjmu následující:

***i. Rozhodný okamžik jednorázového příjmu před 29. zářím 2023 (vč. zohlednění specifik období od 11. srpna 2023 do 28. září 2023)***

Nastal-li rozhodný okamžik jednorázového příjmu před 29. zářím 2023, bude v České republice postupováno jak podle zákona o daních z příjmů, tak podle Smlouvy. V těchto případech je tedy možné postupovat podle následujících ustanovení:

- Článek 23 (Vyloučení dvojího zdanění) Smlouvy ve smyslu § 38f zákona o daních z příjmů,
- § 38f odst. 4 zákona o daních z příjmů,
- § 6 odst. 13 zákona o daních z příjmů a
- § 24 odst. 2 písm. ch) zákona o daních z příjmů.

Při aplikaci uvedených ustanovení je však třeba pamatovat, že pokud byla v Ruské federaci vybrána daň vyšší, než připouští Smlouva, část takto vybrané daně **nebyla vybrána v souladu se Smlouvou**. Tato situace může nastávat zejména v období od 11. srpna 2023, kdy Ruská federace přestala Smlouvu provádět. V praxi to znamená, že článek 23 je možné aplikovat pouze na tu část daně zaplacené v Ruské federaci, která byla odvedena v souladu se Smlouvou. Jak je uvedeno výše, pro účely § 6 odst. 13 a § 24 odst. 2 písm. ch) zákona o daních z příjmů je však nutné pro naplnění smyslu a cíle těchto ustanovení vzít v úvahu pozici Ruské federace jako státu, který od 11. srpna 2023 předmětné články Smlouvy neprovádí, a umožnit českému daňovému rezidentu pro dané mezidobí, pokud je to pro něj výhodnější, zvolit si variantu neaplikace článku 23 Smlouvy a celou daň, byť byla zaplacena v rozporu se Smlouvou, uplatnit jako položku snižující základ daně, resp. výdaj. Ryze gramatický výklad zákona o daních z příjmů, který by takovou možnost neumožňoval, by v důsledku české interpretace práva ohledně vnitrostátních účinků přerušení provádění vybraných článků Smlouvy v některých případech vedl k neodůvodněně vyššímu zdanění poplatníka s příjmy ze zdroje v Ruské federaci v porovnání s příjmem plynoucím z jakéhokoliv státu, se kterým nemá Česká republika uzavřenou smlouvu o zamezení dvojímu zdanění, která by byla prováděna. Z pohledu Ruské federace reálně od 11. srpna 2023 není Smlouva prováděna a Česká republika byla Ruskou federací o této skutečnosti informována.

***ii. Rozhodný okamžik jednorázového příjmu od 29. září 2023***

Nastal-li rozhodný okamžik jednorázového příjmu od 29. září 2023, bude postupováno pouze podle zákona o daních z příjmů. V těchto případech je tedy možné pro účely zmírnění dopadů dvojího zdanění postupovat pouze podle následujících ustanovení:

- § 6 odst. 13 zákona o daních z příjmů a

- § 24 odst. 2 písm. ch) zákona o daních z příjmů.

To znamená, že případná daň uvalená v Ruské federaci může představovat pouze položku snižující základ daně, resp. výdaj.

### 3.2.2. Postupně nabíhající příjem

I v těchto situacích se bude postupovat obdobně jako u jednorázového příjmu. S ohledem na specifika postupně nabíhajícího příjmu jsou zde však jisté modifikace.

Pokud postupně nabíhající příjem **8) podléhá ruské srážkové dani** 9), bude rozhodným okamžikem pro stanovení daňového režimu opět moment, ve kterém má plátcce příjmu povinnost v Ruské federaci srazit daň. Jak je uvedeno u jednorázového příjmu, v praxi může být obtížné určit okamžik srážky daně v Ruské federaci. V případech, kdy nebude znám okamžik srážky daně v Ruské federaci, připouští finanční správa alternativní postup a rozhodným okamžikem pro určení správného daňového režimu bude okamžik realizace příjmu podle zákona o daních z příjmů.

Bude-li se jednat o příjem, který je **zdaňován v Ruské federaci v rámci daňového přiznání**, bude rozhodným okamžikem pro stanovení daňového režimu moment, ve kterém je příjem realizován v souladu s ruskými daňovými předpisy. I v této situaci připouští finanční správa alternativní postup, podle kterého bude rozhodným okamžikem pro určení daňového režimu v případech, kdy nebude znám okamžik realizace příjmu podle ruských daňových předpisů, okamžik realizace příjmu podle zákona o daních z příjmů.

V návaznosti na rozhodný okamžik bude daňový režim obdobný jako u jednorázového příjmu. To znamená, že daňový režim bude následující:

#### ***i. Rozhodný okamžik postupně nabíhajícího příjmu před 29. zářím 2023 (vč. zohlednění specifik období od 11. srpna 2023 do 28. září 2023)***

Nastal-li rozhodný okamžik postupně nabíhajícího příjmu před 29. zářím 2023, bude postupováno jak podle zákona o daních z příjmů, tak podle Smlouvy. V těchto případech je tedy možné postupovat podle následujících ustanovení:

- Článek 23 (Vyloučení dvojího zdanění) Smlouvy ve smyslu § 38f zákona o daních z příjmů,
- § 38f odst. 4 zákona o daních z příjmů,
- § 6 odst. 13 zákona o daních z příjmů a
- § 24 odst. 2 písm. ch) zákona o daních z příjmů.

Při aplikaci uvedených ustanovení je opět třeba pamatovat, že pokud byla v Ruské federaci vybrána daň vyšší, než připouští Smlouva, část takto vybrané daně nebyla vybrána v souladu se Smlouvou. Tato situace může nastávat zejména v období od 11. srpna 2023, kdy Ruská federace přestala Smlouvu aplikovat. V praxi to znamená, že čl. 23 je možné aplikovat pouze na tu část daně zaplacené v Ruské federaci, která byla odvedena v souladu se Smlouvou. Z daného důvodu je připuštěna možnost volby režimu zamezení nebo zmírnění dopadů dvojího zdanění pro období od 11. srpna 2023 do 28. září 2023, jak bylo popsáno výše.

#### ***ii. Rozhodný okamžik postupně nabíhajícího příjmu od 29. září 2023***

Nastal-li rozhodný okamžik postupně nabíhajícího příjmu od 29. září 2023, bude postupováno pouze podle zákona o daních z příjmů. V těchto případech je tedy

možné ke zmírnění dopadů dvojího zdanění postupovat pouze podle následujících ustanovení:

- § 6 odst. 13 zákona o daních z příjmů a
- § 24 odst. 2 písm. ch) zákona o daních z příjmů.

To znamená, že případná daň uvalená v Ruské federaci může představovat pouze položku snižující základ daně, resp. výdaj.

Pro úplnost uvádíme, že v případě, kdy pro účely ruských daňových předpisů by byl příjem realizován postupně<sup>10</sup>), bude období, po které je tento příjem realizován, považováno za rozhodné období (namísto rozhodného okamžiku). Příjem připadající na toto rozhodné období pak bude nutné rozdělit na (i) část příjmu připadající na období do 28. září 2023 a (ii) zbylou část příjmu připadající na období od 29. září 2023 (viz také specifika ruské stálé provozovny v následující kapitole).

### 3.2.3. Specifika ruské stálé provozovny

V případě, že příjem ze zdrojů v Ruské federaci je přiřaditelný ruské stálé provozovně, aplikuje se výše popsany daňový režim obdobně, neboť i u stálé provozovny dochází k realizaci jak jednorázových, tak i postupně nabíhajících příjmů. To prakticky znamená, že například veškeré náklady a výnosy za kalendářní rok 2023 přiřaditelné ruské stálé provozovně by měly být rozděleny do dvou období, a to do (i) období od 1. ledna 2023 do 28. září 2023 a do (ii) období od 29. září 2023 do 31. prosince 2023, případně ještě do (iii) období od 11. srpna 2023 do 28. září 2023, kdy má poplatník možnost volby mezi aplikací článku 23 Smlouvy společně s ustanovením § 38f zákona o daních z příjmů či § 24 odst. 2 písm. ch) zákona o daních z příjmů na celou daň zaplacenou v Ruské federaci.

Ruská daň by stálé provozovně měla být stanovena tak, že zisk za první období by měl být zdaněn v Ruské federaci s přihlédnutím ke Smlouvě, zatímco zisk za druhé období bude zdaněn pouze podle ruských daňových předpisů. Pro účely zdanění v České republice by pak měla být stanovena obdobně daň z příjmů za první i druhé období a následně by mělo být postupováno dle výše uvedeného (viz režim popsany v kapitolách 3.2.1. a 3.2.2.).

## 4. Závěr, aneb zohlednění individuálních aspektů

Z výše uvedeného vyplývá, že je nutné ke každé situaci přistupovat individuálně a posuzovat například:

- zda je možné na daný příjem aplikovat Smlouvu, vč. zamezení dvojímu zdanění,
- zda se jedná o jednorázový nebo postupně nabíhající příjem,
- kdy je příjem poplatníkem realizován podle zákona o daních z příjmů, případně podle ruských daňových předpisů,
- zda se ruská daň aplikuje podle situace v jednom okamžiku (typicky srážková daň v okamžiku výplaty), případně v návaznosti na určité časové období (např. zdanění zisku ruské stálé provozovny).

### Poznámky:

1) Přehled platných smluv - Ministerstvo financí ČR (mfcr.cz):

<https://www.mfcr.cz/cs/zahranici-a-eu/smlouvy-o-zamezeni-dvojihozdaneni/prehled-platnych-smluv>

2) Sdělení č. 36/2023 Sb.m.s.

3) Finanční zpravodaj číslo 10/2023 - Ministerstvo financí ČR (mfcr.cz):

<https://www.mfcr.cz/cs/dane-a-ucetnictvi/financni-zpravodaj/2023/financni-zpravodaj-cislo-10-2023-53155>

4) Úmluva o vzájemné správní pomoci v daňových záležitostech - Ministerstvo financí ČR (mfcr.cz):

<https://mfcr.cz/cs/kontrola-a-regulace/legislativa/mezinarodni-spoluprace-v-oblasti-dani/umluva-o-vzajemne-spravni-spolupraci-mca/umluva-o-vzajemne-spravni-pomoci-v-danov>

5) Články 5 až 22 a článek 24 Smlouvy mezi vládou České republiky a vládou Ruské federace o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmů a z majetku

6) Viz např. bod 6. k článku 13 a bod 32.8 k článkům 23A a 23B Komentáře k Modelové smlouvě OECD.

7) Například licenční poplatek představuje zdanitelný příjem poplatníka, který je účetní jednotkou, v okamžiku zaúčtování výnosu (tj. v okamžiku, kdy mu vznikl právní nárok na licenční poplatek). Naproti tomu poplatník, který je fyzickou osobou a není účetní jednotkou, realizuje zdanitelný příjem v okamžiku inkasa licenčního poplatku.

8) Příjem daňového rezidenta České republiky postupně nabíhající podle českých účetních předpisů.

9) Typicky úrokový výnos z dluhopisu vydaného ruským daňovým rezidentem, který drží daňový rezident České republiky a který není přiřaditelný ruské stálé provozovně.

10) Například pokud by poplatník byl považován za účetní jednotku podle ruských právních předpisů a o předmětném příjmu by účtoval postupně na akruální bázi.

## Společenství vlastníků jednotek a daň z příjmů právnických osob

### Registrace

Společenství vlastníků jednotek je povinno podat přihlášku k registraci k dani z příjmů právnických osob u příslušného správce daně do 15 dnů ode dne, kdy začne vykonávat činnost, která je zdrojem příjmů, nebo začne přijímat příjmy.

Společenství vlastníků jednotek není povinno podat přihlášku registraci, pokud přijímá pouze příjmy, které nejsou předmětem daně, které jsou od daně osvobozené, nebo z nichž je daň vybírána srážkou podle zvláštní sazby daně.

### Předmět daně

Společenství vlastníků jednotek je poplatníkem daně z příjmů právnických osob a vztahují se na něj obecná ustavení o předmětu daně.

U společenství vlastníků jednotek nejsou předmětem daně příjmy z

- dotací,
- příspěvků vlastníků jednotek na správu domu a pozemku,
- úhrad za plnění spojená s užíváním bytu a nebytových prostor,
- pojistného plnění z pojištění domu sjednaného společenstvím vlastníků jednotek.

Posouzení příjmů a výdajů společenství vlastníků jednotek upravuje Nařízení vlády č. 366/2013 Sb., o úpravě některých záležitostí souvisejících s bytovým vlastnictvím. Společenství vlastníků jednotek není veřejně prospěšným poplatníkem, nemůže proto uplatňovat snižující položku od základu daně podle § 20 odst. 7 zákona o daních z příjmů.

Na úrokový příjem z účtu a vkladu u bank a spořitelních a úvěrních družstev se vztahuje zvláštní sazba daně z příjmů, která od roku 2024 činí 21 %.

### **Podávání daňového přiznání**

Společenství vlastníků jednotek nemá povinnost podat daňové přiznání, pokud má pouze příjmy, které nejsou předmětem daně, příjmy od daně osvobozené nebo příjmy, z nichž je daň vybírána srážkou podle zvláštní sazby daně.

Společenství vlastníků jednotek, kterému nevznikla ve zdaňovacím období daňová povinnost k dani z příjmů právnických osob, není povinno sdělit správci daně tuto skutečnost.

## **Spropitné z pohledu daní z příjmů a DPH**

### **Spropitné z pohledu zákona o daních z příjmů:**

V důvodové zprávě k (v současné době již neplatnému) zákonu č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb, se uvádí: „Spropitné lze považovat za nepovinnou platbu, která vyjadřuje míru spokojenosti zákazníka s poskytnutými službami, a protože žádný zákon spropitné výslovně neupravuje, mělo by se při určení, komu náleží, vycházet z projevené vůle zákazníka – např. pro obsluhu, kuchaře v restauraci apod. Jelikož v praxi ke konkrétně projevené vůli zpravidla nedochází, záleží na konkrétních zvyklostech zařízení, komu se spropitné rozdělí – např. jen konkrétní obsluhující osobě, celému obsluhujícímu personálu, nebo se spropitné považuje za příjem majitele zařízení apod. Z pohledu zákona o daních z příjmů je spropitné chápáno jako nepovinná platba obsluze, která odráží míru spokojenosti s poskytnutou obsluhou. Zákazník ji poskytuje vždy dobrovolně na základě svého rozhodnutí. Pokud je příjemcem obsluhující personál (tj. zaměstnanci), z pohledu zákona o daních z příjmů se jedná o příjem přijatý v souvislosti s výkonem závislé činnosti a jako takový podléhá dani z příjmů fyzických osob v souladu s ustanovením § 6 odst. 1 písm. d) zákona o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. Pokud by se spropitné nerozdělovalo, ale tvořilo by příjem provozovatele zařízení, jednalo by se o příjem ze samostatné činnosti jako každý jiný, a jako takový by se měl řádně evidovat a danit.“

### **Spropitné z pohledu zákona o DPH:**

Podle poznámky pod čarou č. 8 v Informaci GFŘ k uplatňování DPH u poukazů, nezahrnuje plátce DPH částky přijatého spropitného do základu daně za uskutečněná zdanitelná plnění.

**Závěr:**

Na základě výše uvedeného lze spropitné v zásadě chápat jako dobrovolnou (nepovinnou, nenárokovou) platbu, kterou poskytuje zákazník prodávajícímu nad rámec ceny plnění, které obdržel. Výší spropitného vyjadřuje zákazník míru spokojenosti s poskytovaným plněním. Proto se nejedná o úplatu za plnění, nýbrž o jakýsi dar či odměnu. **Spropitné tak není předmětem DPH, ale je předmětem zdanění daní z příjmů.**

**Změny úrokové repo sazby ČNB**

Vzhledem ke změnám úrokové repo sazby ČNB, ke kterým došlo ve dnech 9.2.2024, 21.3.2024 a 3.5.2024, přinášíme přehled vývoje repo sazby ČNB od 23.6.2022:

Datum změny	Repo sazba (%)
23.06.2022	7,00
22.12.2023	6,75
<b>09.02.2024</b>	<b>6,25</b>
<b>21.03.2024</b>	<b>5,75</b>
<b>03.05.2024</b>	<b>5,25</b>

**Repo sazba ČNB**

Od repo sazby ČNB se odvíjí např. úrok z prodlení při opožděné úhradě daně podle § 252 daňového řádu a úrok za posečkání daně podle § 253 daňového řádu.

Podle § 252 odst. 2 daňového řádu vzniká úrok z prodlení

- a) od čtvrtého dne následujícího po původním dni splatnosti daně do dne její platby; stanovení náhradního dne splatnosti daně nemá vliv na určení doby, po kterou vzniká úrok z prodlení, nebo
- b) ode dne vrácení, použití nebo převedení vratky vzniklé v důsledku stanovení daňového odpočtu nebo daně, anebo předepsání zálohy na daňový odpočet do dne její platby.

Výše úroku z prodlení odpovídá výši úroku z prodlení podle občanského zákoníku, tj. příslušná výše repo sazby ČNB, zvýšená o 8 procentních bodů (viz níže).

Podle § 253 odst. 2 daňového řádu vzniká za dobu posečkání daňovému subjektu povinnost uhradit úrok z posečkané částky, který odpovídá polovině úroku z prodlení.

Od repo sazby ČNB se rovněž odvíjí výše úroků z prodlení ve vztazích, které se řídí občanským zákoníkem (viz Nařízení vlády č. 351/2013 Sb., ze dne 16. října 2013, kterým se určuje výše úroků z prodlení a nákladů spojených s uplatněním pohledávky, určuje odměna likvidátora, likvidačního správce a člena orgánu právnické osoby jmenovaného soudem a upravují některé otázky Obchodního věstníku, veřejných rejstříků právnických a fyzických osob a evidence svěřenských fondů a evidence údajů o skutečných majitelích).

Podle § 2 tohoto nařízení vlády odpovídá výše úroků z prodlení ročně výši repo sazby stanovené Českou národní bankou pro první den kalendářního pololetí, v němž došlo k prodlení, zvýšené o 8 procentních bodů.