

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN KE DNI 25. 02. 2026

Daň z příjmů

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

Předkládají: Ing. Jiří Nesrovnal, daňový poradce, č. osv. 1757

Ing. Martina Šotníková, daňový poradce, č. osv. 3456

Ing. Lenka Nováková, MBA, daňový poradce, č. osv. 4991

1. Úvod

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

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

2.1. Popis problému

Dopředu bychom chtěli zdůraznit, že na rozdíl od druhé části příspěvku (tj. 3. Časová aplikace změny v § 24 odst. 2 písm. zs) bod 2. ZDP provedené zákonem č. 84/2025 Sb. - dále jen „novela“) se tato první část týká i právní úpravy v ZDP platné před novelou. V případě zaměstnaneckého benefitu dle § 6 odst. 17 ZDP bude nepeněžní příjem ze závislé činnosti ve formě použití zařízení péče o děti předškolního věku včetně mateřské školy podle školského zákona rodinným příslušníkem tohoto zaměstnance oceněn v místě a čase obvyklou cenou za použití mateřské školy zřízené státem, krajem, obcí nebo dobrovolným svazkem obcí, nebo nejvyšší měsíční úplatou za předškolní vzdělávání podle vyhlášky upravující předškolní vzdělávání¹, a to za každý kalendářní měsíc poměrně podle doby používání tohoto zařízení rodinným příslušníkem v daném měsíci. Způsob ocenění je na rozhodnutí zaměstnavatele.

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

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

Pokud je tento zaměstnanecký benefit poskytnut bezplatně a dítě, které je rodinným příslušníkem zaměstnance, využívá předškolní zařízení po celý kalendářní měsíc, zdanitelný příjem na straně zaměstnance pro daný měsíc tedy bude stanoven v souladu s § 6 odst. 17 ZDP (tj. ve výši ceny obvyklé za použití mateřské školy zřízené státem, krajem, obcí nebo dobrovolným svazkem obcí, nebo dle Vyhlášky, tj. měsíční částka platná pro rok 2025 ve výši 1 664 Kč) bez ohledu na skutečně vynaložené náklady na straně zaměstnavatele. Pokud by si však zaměstnanec na tento nepeněžní benefit přispíval měsíčně částkou 1 664 Kč (zaměstnavatel zvolil postup ocenění dle Vyhlášky), na straně zaměstnance by tak nevznikl žádný zdanitelný příjem ze závislé činnosti bez ohledu na skutečně vynaložené náklady na straně zaměstnavatele.

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

2.1.1. Závěry

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

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

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

Stanovisko GFŘ:

K bodu 2.1.1.1.: Souhlas se závěry předkladatele.

K bodu 2.1.1.2.: Souhlas se závěry předkladatele.

K bodu 2.1.1.3.: Souhlas se závěry předkladatele.

K bodu 2.1.1.3. uvádíme, že ustanovení § 6 odst. 18 zákona o daních z příjmů bude připravovanou novelou zákona o daních z příjmů s předpokládanou účinností od 1. 1. 2027 zrušeno. Řešená problematika speciálního způsobu stanovení hodnoty nepeněžního příjmu na straně zaměstnance při použití zařízení péče o děti předškolního věku, včetně mateřské školy dle školského zákona, se tak stane bezpředmětnou. Měly by tak být aplikovány obecné principy dle § 6 odst. 3 zákona o daních z příjmů.

Vzhledem k této skutečnosti a při respektování pravidla „v pochybnostech ve prospěch“ volí Generální finanční ředitelství možnost akceptovat oba možné výklady, a to jak v příspěvku navrhovanou možnost krácení nepeněžního příjmu zaměstnance, tj. pro stanovení zdanitelného příjmu využít poměrnou část hodnoty nepeněžního benefitu stanovené dle § 6 odst. 18 zákona o daních z příjmů podle doby používání předškolního zařízení rodinným příslušníkem v daném měsíci, tak i možnost, že nepeněžní příjem nebude krácen v případě nepřítomnosti dítěte. Takto bude Generální finanční ředitelství metodicky vést i správce daně.

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

3.1. Popis problému

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

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

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

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

3.1.1. Zaměstnavatel vedoucí účetnictví

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

Příklad: Náklady na soukromou školku vnučky zaměstnance na období od 1. 9. 2024 do 31. 8. 2025 činí 120 000 Kč. Zaměstnavatel má zdaňovací období kalendářní rok. Vycházíme z toho,

že zaměstnanci vzniká nárok na umístění vnučky ve školce za měsíce, kdy trvá jeho pracovněprávní vztah.

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

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

3.1.2. Zaměstnavatel vedoucí daňovou evidenci nebo jednoduché účetnictví

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

Příklad: Zaměstnavatel uhradí 1. 5. 2025 náklady na soukromou školku vnučky zaměstnance za období od 1. 9. 2024 do 31. 8. 2025 ve výši 120 000 Kč. Zaměstnavatel se rozhodl postupovat dle § 24 odst. 2 písm. zs) bod 2 ZDP. Nepeněžní příjem ze závislé činnosti na straně zaměstnance je stanoven ve výši 1 512 Kč měsíčně pro kalendářní měsíce roku 2024 a ve výši 1 664 Kč měsíčně pro kalendářní měsíce roku 2025 dle § 6 odst. 17 ZDP. Měsíční nepeněžní příjem je na straně zaměstnance dodáván v rámci měsíční mzdové agendy, protože zaměstnanec nic zaměstnavateli na daný zaměstnanecký benefit nepřispívá (předpokládejme, že vnučka navštěvuje předškolní zařízení plně každý kalendářní měsíc daného období).

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

Případné úpravy splatnosti či termínů úhrad je nutné posoudit také z hlediska § 8 odst. 3 a 4 zákona č. 280/ 2009 Sb., daňový řád (dále jen „DŘ“). Posunutí splatnosti nebo úhrady s cílem využít této změny by proto nemuselo být hodnoceno jako zneužití dle § 8 odst. 4 DŘ či obcházení práva podle § 8 odst. 3 DŘ. Neplatí totiž, že pokud daňový subjekt činí úkony pouze s cílem snížit svou daňovou povinnost, musí se vždy jednat o nezákonný postup, který by měl být vždy postihován, neboť jde o legitimní snahu daňového subjektu (viz např. 7 Afs 72/2008-97 ze dne 15. 1. 2009, 2 Afs 265/2015- 114 ze dne 31. 3. 2016, 2 Afs 84/2017-35 ze dne 28. 2. 2018, body 24 a 25). Získaná daňová výhoda však nesmí být v rozporu se smyslem a cílem právní

normy. Pokud tomu tak není, nebude naplněna objektivní podmínka pro možnost aplikace zneužití práva a postup daňového subjektu je legální a legitimní (viz 5 Afs 295/2023-67 ze dne 14. 10. 2024, bod 42). Přesně tak tomu je i v nyní posuzovaném případě. Posunutí splatnosti či pozdější úhrada není totiž v rozporu s cílem zákonodárce, ale naopak v jeho souladu. V popisovaných situacích, na které dopadá novela, měly být správně náklady, resp. výdaje daňově uznatelné od samého počátku.

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

3.2. Závěr

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

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

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

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

Stanovisko GFŘ:

K bodu 3.2.1.: Souhlas se závěrem předkladatele.

K bodu 3.2.2.: Souhlas se závěrem předkladatele.

K bodu 3.2.3.: Souhlas se závěrem předkladatele.

K bodům 3.2.1., 3.2.2. a 3.2.3. uvádíme souhrnně, že pokud se u zaměstnance jedná o příjem osvobozený od daně, pak se osvobození aplikuje podle § 6 odst. 9 písm. d) bodu 2 ZDP, nikoliv bodu 1.

Institut zneužití práva je aplikován vždy při zohlednění všech okolností konkrétního případu. Komentář k jeho (ne)aplikaci v obecné rovině tedy není v principu možný. Přesto si GFŘ dovoluje upozornit, že posunutí splatnosti (nebo úhrady), bude-li hlavním důvodem tohoto posunutí získání daňové výhody v podobě daňové uznatelnosti, může dle názoru GFŘ zneužití práva představovat.

Nad rámec projednávaného příspěvku pouze doplňujeme, že v daném případě (při zdanění na straně zaměstnance) nelze aplikovat § 24 odst. 2 písm. j) bod 4 ZDP, neboť v této situaci je pro stanovení daňového režimu na straně zaměstnavatele speciálním ustanovením § 24 odst. 2 písm. zs) bod 2 ZDP.