

## ZÁPIS Z JEDNÁNÍ KOORDINAČNÍHO VÝBORU S KOMOROU DAŇOVÝCH PORADCŮ ČR ZE DNE 11. 12. 2024

### **NEPROJEDNANÝ PŘÍSPĚVEK**

Na základě dohody s předkladateli bude příspěvek přepracován (zúžen).

#### **Daň z příjmů**

**622/11.12.24 Osvobození vybraných bezúplatných příjmů od daně z příjmů u veřejně prospěšných poplatníků ..... 2**

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

### **PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN S ROZPOREM KE DNI 11. 12. 2024**

#### **Správa daní**

**623/11.12.24 Prodloužení lhůty pro stanovení daně dle § 148, odst. 2 daňového řádu ve vybraných případech ..... 8**

Předkládají: Ing. Zuzana Tregnerová, daňový poradce, č. osv. 4151  
Ing. Tomáš Vrána, daňový poradce, č. osv. 5976  
Ing. Tomáš Hajdušek, daňový poradce, č. osv. 1381

### **ODLOŽENÝ PŘÍSPĚVEK**

Na základě dohody na minulém jednání KV KDP bude příspěvek ze strany předkladatelů doplněn.

#### **DPH**

**621/09.10.24 Posouzení náhrady škody za odcizené zboží z pohledu DPH ..... 16**

Předkládají: Ing. Victorie Kubínová, daňový poradce, č. osv. 5982  
Ing. Tomáš Havel, daňový poradce, č. osv. 4109

## **NEPROJEDNANÝ PŘÍSPĚVEK**

Na základě dohody s předkladateli bude příspěvek přepracován (zúžen).

### **Daň z příjmů**

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

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

#### **1. Cíl příspěvku**

Cílem tohoto příspěvku je pro právní jistotu poplatníků vyjasnit uplatnění osvobození od daně z příjmů u veřejně prospěšných poplatníků<sup>1</sup> („VPP“) podle § 19b zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů („ZDP“) na různé druhy bezúplatných příjmů poskytovanými ze strany svěřenských fondů. Závěry tohoto příspěvku lze vztáhnout na svěřenské fondy a rodinné fundace založené / zřízené dle českých zákonů a na srovnatelné zahraniční struktury (vše dále „SF“). Tento příspěvek se týká výlučně osvobození příjmů u VPP, nikoli u jiných poplatníků.

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

#### **2. Úvod a výchozí situace**

V celém příspěvku vycházíme z předpokladů, že

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

---

<sup>1</sup> § 17a ZDP.

<sup>2</sup> Předmětem daně těchto VPP nejsou příjmy (resp. výnosy), u kterých jsou náklady vyšší než příjmy (§ 18a odst. 1 písm. a) ZDP).

<sup>3</sup> Předmětem daně těchto VPP jsou všechny jejich příjmy (resp. výnosy) kromě příjmů z investičních dotací (§ 18a odst. 5 ZDP).

### 3. Otázky

Z výše uvedených důvodů vznikají následující dotazy:

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

### 4. Relevantní legislativa

Níže shrnujeme relevantní ustanovení ZDP

- *„Od daně z příjmů právnických osob se osvobozuje bezúplatný příjem*
  - o *b) poplatníka, který je*
    - *1. veřejně prospěšným poplatníkem se sídlem na území České republiky, pokud je nebo bude využit pro účely vymezené v § 15 odst. 1 nebo § 20 odst. 8 nebo jeho kapitálové dovybavení,*
    - *2. veřejně prospěšným poplatníkem se sídlem na území jiného členského státu Evropské unie nebo státu tvořícího Evropský hospodářský prostor než České republiky, je-li jeho právní forma, předmět činnosti a způsob využití předmětu bezúplatného nabytí obdobný právní formě, předmětu činnosti a způsobu využití těch poplatníků, jejichž příjmy jsou osvobozeny podle bodu 1,*
    - *3. územním samosprávným celkem nebo jím zřízenou příspěvkovou organizací, dobrovolným svazkem obcí, veřejnou výzkumnou institucí nebo veřejnou vysokou školou, mají-li sídlo na území České republiky,*
    - *4. právnickou osobou se sídlem na území jiného členského státu Evropské unie nebo státu tvořícího Evropský hospodářský prostor než České republiky, je-li jeho právní forma a předmět činnosti obdobný právní formě a předmětu činnosti poplatníka uvedeného v bodě 3,“<sup>4</sup>*
- *„Osvobození bezúplatných příjmů podle odstavce 2 písm. b) až d) se nepoužije, pokud ho veřejně prospěšný poplatník neuplatní. Rozhodnutí veřejně prospěšného poplatníka o uplatnění nebo neuplatnění osvobození bezúplatných příjmů nelze zpětně měnit.“<sup>5</sup>*
- *„Pro účely daní z příjmů platí, že při plnění ze svěřenského fondu se nejdříve plní ze zisku fondu a až poté z ostatního majetku fondu.“<sup>6</sup>*
- *„Pro účely daní z příjmů platí, že při plnění z rodinné fundace se nejdříve plní ze zisku fundace a až poté z ostatního majetku fundace.“<sup>7</sup>*
- Při plnění ze SF tedy se nejdříve plní ze zisku SF a až poté z ostatního majetku SF, přičemž podle souhlasného stanoviska Generálního finančního ředitelství („GFŘ“) může dojít k výplatě plnění ze zisku SF nejdříve v okamžiku, kdy SF vykáže v souladu s účetními předpisy zisk v řádné účetní závěrce. Pokud účetní zisk minulých let není evidován, není možno použít daňovou fikci § 21c ZDP

<sup>4</sup> § 19b odst. 2 písm. b) ZDP.

<sup>5</sup> § 19b odst. 3 ZDP.

<sup>6</sup> § 21c odst. 1 ZDP.

<sup>7</sup> § 21c odst. 2 ZDP.

(není splněna podmínka pro její použití) a pro účely ZDP je plněno z ostatního majetku SF<sup>8</sup>.

## 5. Rozbor situace

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

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

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

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

S účinky od 1. 1. 2014 byl zrušen zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, a předměty těchto tří daní byly začleněny (resp. implementovány) do rámce daně z příjmů. V této souvislosti byl do ZDP implementován nový pojem – „bezúplatný příjem“. „Bezúplatný příjem“ ze své podstaty znamená všechna plnění (peněžní i nepeněžní) bez jakéhokoli úplaty. „Úplatou“ se obecně rozumí jakékoli přímé a adekvátní protiplnění za příslušné právní jednání. Pojem „bezúplatný příjem“ tedy zahrnuje např. příjem z titulu darování, příjem z titulu dědění, příjem z titulu plnění ze SF<sup>9</sup>, příjem z titulu majetkového práva<sup>10</sup> a příjem z titulu majetkového prospěchu<sup>11</sup> bez ohledu na skutečnost, zda je takový bezúplatný příjem peněžní či nepeněžní. Obdobně to platí pro pojem bezúplatné plnění vymezený v § 15 odst. 1 ZDP a § 20 odst. 8 ZDP, který zahrnuje jak darování, tak i ostatní výše uvedené formy plnění bez protiplnění. Záměrem zákonodárců tedy bylo postihnout nejen dary a dědictví, nýbrž obecně veškeré bezúplatné příjmy. Oba tyto pojmy jsou tedy širší pojem než pojem „dar“.

<sup>8</sup> Závěr koordinačního výboru č. 572/ 24.03.21 Bezúplatné vydání majetku z rodinné fundace a svěřenského fondu („KOOV“).

<sup>9</sup> Bez ohledu na rozdělení pro daňové účely na (i) plnění ze zisku SF; a (ii) plnění z (ostatního) majetku SF.

<sup>10</sup> Např. věcné břemeno (§ 1257 a násl. zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník („NOZ“)); právo stavby (§ 1240 a násl. NOZ) nebo výměnek (§ 2707 a násl. NOZ).

<sup>11</sup> Vzniká (i) na základě právního jednání, kterým současně (ii) příslušný poplatník získá majetkovou výhodu tak, že se jeho majetek zvýší nebo zůstane stejný, neboť ušetří (nemusí zaplatit). Stále existuje ustálená judikatura, podle které: „... příjem podléhající dani z příjmů fyzických osob podle zákona o daních z příjmů je zvýšení majetku daňového poplatníka, přičemž se musí jednat o příjem skutečný, a nikoliv jen zdánlivý. To znamená, že se zvýšení majetku musí v právní sféře daňového poplatníka reálně projevit, a to tak, aby bylo pro poplatníka skutečně využité. Nejvyšší správní soud dodává, že uvedená zásada vyplývá z povahy a podstaty daně z příjmů a není odvozena od subjektu, který uvedené příjmy má. Nevztahuje se proto pouze na příjmy fyzických osob, nýbrž i na příjmy osob právnických (např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 9. července 2009, čj. 7 Afs 94/2008-55, ze dne 12. ledna 2006, čj. 2 Afs 42/2005-136 a ze dne 28. února 2008, čj. 5 Afs 68/2007-121.

Veškerá plnění ze SF jsou ze své podstaty bezúplatná i podle názoru GFŘ<sup>12</sup>, stejně jako darování. Výše uvedené platí na všechna bezúplatná plnění ze SF, tedy bez ohledu na skutečnost, zda SF eviduje či neeviduje (účetní) zisk a bez ohledu na skutečnost, že na základě daňové fikce přednosti plnění ze zisku SF před plněním z (ostatního) majetku SF<sup>13</sup> se pro účely daní z příjmů při plnění ze SF nejdříve plní ze zisku SF a až poté z ostatního majetku SF.

V některých případech se lze setkat s velmi zjednodušeným argumentem, že daňová fikce o „*přednostním plnění ze zisku SF*“ (resp. že plnění ze zisku SF) představuje právně, ekonomicky i daňově obdobné plnění jako „klasická“ výplata podílu na zisku z obchodní korporace společníkovi. Domníváme se, že toto zjednodušené srovnání je nesprávné, neboť z právního i ekonomického pohledu se jedná o kompletně odlišné právní instituty a nastavení. To lze demonstrovat na následujících rozdílech

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

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

---

<sup>12</sup> Např. viz závěr KOOV, kde GFŘ uvádí: „...*Protože vydání majetku ze svěřenského fondu považujeme za bezúplatný nepeněžní příjem, jsme výše uvedeného názoru.*“

<sup>13</sup> § 21c odst. 1 a 2 ZDP.

Navíc kromě výše uvedeného, daňová fikce o „*přednostním plnění ze zisku SF*“<sup>14</sup> v obecné rovině pouze znamená, že část bezúplatného plnění z majetku SF obmyšleným (v právním slova smyslu) představuje v rozsahu (účetního) zisku SF daňovou fikci příjmu (resp. výnosu), který je předmětem daně podle § 18 ZDP. Příjmy, které jsou předmětem daně, jsou zdanitelné pouze v případě, kdy (i) jsou předmětem daně; a zároveň (ii) nejsou osvobozeny od DPPO. Příjmy na základě daňové fikce o „*přednostním plnění ze zisku SF*“ jsou tedy ze své podstaty obecně zdanitelné (prostřednictvím srážky u plátce daně) pouze v případě, kdy tyto příjmy (i) jsou předmětem daně; a současně (ii) nejsou osvobozeny od DPPO. Jsou tedy zdanitelné pouze v případě, kdy ZDP pro tato plnění neurčí výjimku ze zdanění.

Pokud VPP v obecné rovině naplní výše uvedené podmínky pro

- (i) vyjmutí bezúplatného příjmu z předmětu daně (pro VPP s „úzkým“ základem daně)<sup>15</sup>; nebo
- (ii) osvobození bezúplatného příjmy od DPPO<sup>16</sup>;

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

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

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

Pro větší přehlednost níže uvádíme krátký modelový příklad

- V průběhu roku 2021 fyzická osoba bezúplatně zvýšila majetek SF o peněžní prostředky ve výši 500 tis. Kč. Aby nedošlo ke znehodnocení peněžních prostředků, svěřenský správce je deponoval na spořicí účet s úročením 3 % p. a. Hlavním účelem SF je podpora spolku pro ochranu zatoulaných koček. V souladu se statutem SF pouze drží a zhodnocuje peněžní prostředky, nicméně jiným způsobem s nimi nenakládá. SF ani nedisponuje jiným majetkem a ani se v průběhu roku 2021-2022 nestaly jiné skutečnosti. Po zhodnocení

<sup>14</sup> § 21c odst. 1 a 2 ZDP.

<sup>15</sup> § 18a odst. 1 písm. a) ZDP. Tj. situace, kdy VPP realizuje příjmy (resp. výnosy) z nepodnikatelské činnosti za podmínky, že výdaje (náklady) vynaložené podle tohoto zákona v souvislosti s prováděním této činnosti jsou vyšší.

<sup>16</sup> § 19b ZDP.

peněžních prostředků SF eviduje k 31. 12. 2022 (účetní) zisk<sup>17</sup> ve výši 25 tis. Kč.

- Svěřenský správce v souladu se statutem SF má záměr v červenci 2023 poslat peněžní prostředky spolku pro ochranu zatoulaných koček ve výši 50 tis. Kč s tím, že má následující možnosti:
  - a. poskytnutí peněžních prostředků spolku na základě darovací smlouvy; nebo
  - b. poskytnutí peněžních prostředků na základě smlouvy o plnění ze SF spolku jako obmyšlenému.
- V případě darování peněžních prostředků i v případě plnění z majetku SF obmyšlenému SF ve formě peněžních prostředků jsou u spolku (jako VPP) naplněny veškeré podmínky pro osvobození příjmu (resp. výnosu) od DPPO bez ohledu na (i) entitu poskytující dar; a bez ohledu na (ii) výši (účetního) zisku evidovaného u SF v okamžiku plnění. SF tedy v obou případech vyplatí spolku plnou částku ve výši 50 tis. Kč bez jakékoli srážky.
- Na modelovém příkladu je zřejmé, že navrhovaný princip zdanění je také v souladu s obecným principem daňové neutrality předvídaným zákonodárci, kdy má být zachován princip darování v linii dárce – obmyšlený. Pokud by fyzická osoba alternativně poskytla peněžní prostředky napřímo spolku, zdanila by příjem z úroku daní z příjmů a spolek by měl darované peněžní prostředky osvobozené od daně z příjmů (při splnění ostatních podmínek).

## 6. Závěr

Z výše uvedeného vyplývá:

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

## 7. Návrh na opatření

Po projednání v Koordinačním výboru vhodným způsobem publikovat.

---

<sup>17</sup> Nerozdělený zisk minulých let a výsledek hospodaření za rok 2022 po zdanění.

# **PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN S ROZPOREM KE DNI 11. 12. 2024**

## **Správa daní**

### **623/11.12.24 Prodloužení lhůty pro stanovení daně dle § 148, odst. 2 daňového řádu ve vybraných případech**

Předkládají: Ing. Zuzana Tregnerová, daňový poradce, č. osv. 4151  
Ing. Tomáš Vrána, daňový poradce, č. osv. 5976  
Ing. Tomáš Hajdušek, daňový poradce, č. osv. 1381

#### **1. Úvod a popis problému**

Tento příspěvek se zaměřuje na běh lhůty pro stanovení daně dle § 148 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „DŘ“), zejména na její prodloužení v konkrétních případech zjištěných v praxi. Cílem tohoto příspěvku je vyjasnit vliv určitých úkonů na běh lhůty pro stanovení daně a předejít tak sporům v dané problematice.

#### **2. Prodloužení lhůty pro stanovení daně dle § 148 DŘ - podání dodatečného daňového tvrzení v posledních 12 měsících před uplynutím lhůty pro stanovení daně**

Daňový subjekt podá dodatečné daňové přiznání (dále jen „DODAP“) ve tříleté lhůtě pro stanovení daně. Jestliže do konce lhůty pro stanovení daně zbývalo méně než 12 měsíců, pak se na základě tohoto podání lhůta prodloužuje o jeden rok dle § 148, odst. 2, písm. a) DŘ. Na podané DODAP správce daně reaguje následně:

- I. Správce daně zahájí daňovou kontrolu (dále „DK“) nebo postup pro odstranění pochybností (dále „PoP“), na jejichž základě doměří daň dle § 143 DŘ.
- II. Doměření daně ve stejné výši jako byla subjektem tvrzená částka (dále „konkludentně“) dle § 144, odst. 1 DŘ.

#### **Ad (i) Prodloužení lhůty pro stanovení daně v případě zahájení PoP nebo DK**

Jestliže správce daně zvolí způsob ad I., pak musí daňovému subjektu na základě výsledku DK nebo PoP zaslat platební výměr na doměřenou daň. Zaslání dodatečného platebního výměru je úkonem, na jehož základě daňový subjekt zjistí výši doměřené daně a tento úkon jednoznačně znovu prodloužuje lhůtu dle § 148, odst. 2, písm. b) DŘ pro stanovení daně, pokud do jejího konce v okamžiku oznámení rozhodnutí (doručení platebního výměru) zbývá méně než 12 měsíců.

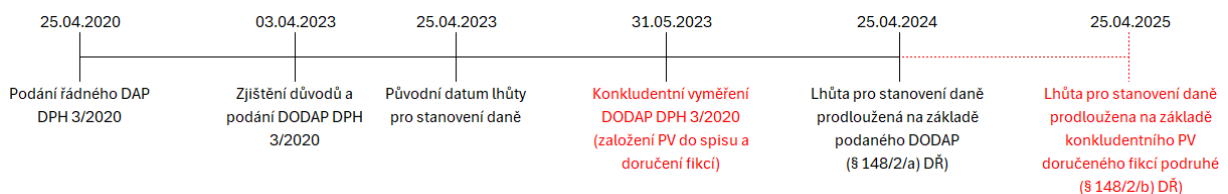
#### **Ad (ii) Prodloužení lhůty pro stanovení daně bez zahájení PoP nebo DK**

Předmětem nejasností vlivu na prodloužení lhůty pro stanovení daně je druhá situace, kdy správce daně nemusí daňovému subjektu doměření oznámit platebním výměrem (§ 144 odst. 1 DŘ).

Jestliže je podání DODAP učiněno v posledním měsíci před původním uplynutím lhůty pro stanovení daně, dojde bez pochyby k prodloužení lhůty pro stanovení dně dle § 148 odst. 2 písm. a) DŘ o jeden rok. Daň je doměřena konkludentním platebním výměrem, který správce daně založí do spisu a který nemusí daňovému subjektu oznámit (doručit) postupem podle § 39 DŘ a násl.

Spornou otázkou je, zda v okamžiku, kdy do konce lhůty pro stanovení zbývá méně než 12 měsíců, dojde „založením“ dodatečného platebního výměru do spisu, k prodloužení lhůty dle § 148, odst. 2, písm. b) DŘ o další rok z důvodu fikce doručení. Den doručení fikcí je určen dle § 144 odst. 2 DŘ.

Vzorový příklad je uvedený na schématu níže (předpokládáme, že neexistují žádné další úkony mající vliv na běh lhůty):



Z uvedeného příkladu na časové ose je patrné, že lhůta bude na základě podaného DODAP prodloužena do 25. 4. 2024. Sporným bodem je interpretace, kdy podle § 148 odst. 2 písm. b) DŘ dojde k následnému prodloužení lhůty o další rok, tedy do 25. 4. 2025 (viz červeně zvýrazněné úkony na časové ose), a to z důvodu uplatnění fikce doručení rozhodnutí uvedené v § 144 odst. 2 DŘ.

### 3. Zákonná úprava

§ 148 DŘ:

(1) *Daň nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení.*

(2) *Lhůta pro stanovení daně se prodlužuje o 1 rok, pokud v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně došlo k*

- a) *podání dodatečného daňového tvrzení nebo oznámení výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení, pokud tato výzva vedla k doměření daně, (nebo)*
- b) *oznámení rozhodnutí o stanovení daně (...)*

\*\*\*

§ 144 DŘ:

(1) *Neodchyluje-li se doměřovaná daň od daně dodatečně tvrzené daňovým subjektem, správce daně nemusí daňovému subjektu výsledek doměření oznamovat dodatečným platebním výměrem; to neplatí, pokud byl zahájen postup k odstranění pochybností nebo byla zahájena daňová kontrola. Dodatečný platební výměr správce daně založí do spisu.*

*(2) Za den doručení dodatečného platebního výměru daňovému subjektu se považuje poslední den lhůty pro podání dodatečného daňového přiznání nebo dodatečného vyúčtování, a bylo-li dodatečné daňové přiznání nebo dodatečné vyúčtování podáno opožděně, den, kdy došlo správci daně. (...)*

\*\*\*

§ 101, odst. 6 DŘ:

*(6) Oznámením rozhodnutí se pro účely tohoto zákona rozumí doručení rozhodnutí nebo jiný prokazatelný způsob seznámení příjemce s obsahem rozhodnutí.*

\*\*\*

§ 39, odst. 1 DŘ:

*(1) Správce daně doručuje písemnost*

*a) při ústním jednání nebo při jiném úkonu, nebo*

*b) elektronicky.*

#### **4. Posouzení problematiky předkladateli - podání dodatečného daňového tvrzení v posledních 12 měsících před uplynutím lhůty pro stanovení daně**

Meritem posuzované věci je skutečnost, zda založení dodatečného platebního výměru do spisu bez jeho oznámení daňovému subjektu postupem dle § 144 odst. 1 DŘ založí současně ve vazbě na § 144 odst. 2 DŘ právní fikci doručení, která způsobí prodloužení lhůty pro stanovení daně o další rok dle § 148 odst. 2 písm. b) DŘ.

Jelikož k danému případu neexistuje žádná přímá aktuální judikatura, je nutné vyjít zejména z důvodových zpráv a komentářů k DŘ, ze kterých lze smysl lhůty dle § 148 DŘ, jejího možného prodloužení, alternativně stavění, vyčíst.

Důvodová zpráva k § 148 DŘ upozorňuje, že je nezbytné stanovit pro běh lhůty jasné mantinely. K samotnému odstavci 2 písm. b) důvodová zpráva uvádí:

*„K odstranění právní nejistoty je v odstavcích 2 a 3 nově stanoven taxativní výčet úkonů ze strany správce daně nebo daňového subjektu, které přerušují nebo prodloužují běh tříleté lhůty. Cílem je vytvoření dostatečného prostoru na obou stranách pro nalezení věcně i právně správně zjištěné a stanovené daně. Vzhledem k aktuální judikatuře se navrhuje řešení, které zohlední snahu o omezení možnosti prodloužení běhu lhůty pro stanovení daně, ale současně ještě umožní jak řádný výkon správy daní, tak i využití všech prostředků ochrany práv daňových subjektů.“*

V případě podání dodatečného přiznání je dostatečný prostor vytvořen prodloužením lhůty pro stanovení daně o jeden rok právě podle odst. 2 písm. a) a není tak důvod tuto lhůtu prodloužovat ještě o jeden rok pouze z důvodu veskrze formálního, jako je založení dodatečného platebního výměru do spisu dle § 144 odst. 1 DŘ.

Přejdeme-li ke komentářům k tomuto ustanovení, pak dle Baxy<sup>18</sup> lhůta pro stanovení daně představuje určitou bariéru pro eventuální svévolné zásahy do právní sféry

---

<sup>18</sup> Baxa, J. a kolektiv; Daňový řád – Komentář; září 2011; nakladatelství Wolters Kluwer; ISBN 978-80-7357-564-9

daňových subjektů, ke kterým by při její absenci mohlo docházet. Zároveň platí, že obě strany by měly mít **objektivně daný a jednoznačně definovaný časový prostor**, ve kterém mohou vzájemně vypořádávat právní vztahy plynoucí z daňových povinností. Délka tohoto časového prostoru by pak měla být vyvážená tak, aby zohledňovala komplikovanost a náročnost dané materie, ale zároveň **nepředstavovala nedůvodný zásah do právní jistoty zúčastněných stran**.

Podle Lichnovského<sup>19</sup> „*Jak bývá u lhůt obvyklé, také prekluzivní lhůta pro stanovení daně lze prodlužovat, přerušovat a stavět. Děje se tak výhradně na základě ustanovení vztahujících se výslovně ke lhůtě pro stanovení daně. Ohledně těchto uvedených možností pojednávají následující odstavce komentovaného ustanovení. Pro účely těchto ustanovení není rozhodné prosté naplnění textu zákona. **Lhůta pro stanovení daně je příliš důležitá na to, aby jakýkoliv formální úkon mohl tuto ovlivnit. Vždy je tak třeba posuzovat naplnění podmínek v materiálním smyslu (č. 2527/2012 Sb. NS), tj. zda jsou skutečně dány nejenom formální požadavky, leč také věcné důvody pro to, aby do lhůty pro stanovení daně bylo zasaženo. Za tímto účelem je pak třeba jednotlivé úkony zkoumat ve vztahu k úkonům předchozím (č. 2358/2011 Sb. NSS).***“

K samotnému § 148 odst. 2 písm. b) d.ř. potom Lichnovský uvádí, že toto prodloužení lhůty má zajistit dostatečný prostor pro provedení případného odvolacího řízení tam, kde správce daně nebyl schopen ukončit daňovou kontrolu za dobu více než dvou let. V případě konkludentního vyměření podle podaného dodatečného daňového přiznání ovšem podání odvolání nepřipadá v úvahu.

Na konkrétní případ odkazuje v komentáři k daňovému řádu Lenka Matyášová. Podle ní je nicméně takový případ sporný a bude předmětem judikatury (viz Matyášová, 2015<sup>20</sup>):

„*Podle § 148 odst. 2 písm. b) je oznámení rozhodnutí o stanovení daně, pokud se tak stalo v posledních 12 měsících před uplynutím 3leté lhůty pro stanovení daně, úkonem, který lhůtu pro stanovení daně prodlužuje o 1 rok. V případě fikce doručení platebního výměru, kterým byla daň vyměřena je však sporné, zda bylo rozhodnutí oznámeno (byť užitá fikce navozuje vždy stav perfektního rozhodnutí včetně doručení); bude věcí judikatury, jak dané ustanovení ve vztahu k zamýšleným účinkům prodloužení lhůty vyloží.*“

Komentář následně odkazuje na nálezy Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 493/05:

„*Pokud správce daně vyměřil daň dle § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků konkludentně, a pokud daňový subjekt o této skutečnosti nebyl zpraven ve smyslu § 47 odst. 2 cit. zákona nelze takovéto konkludentní vyměření daně považovat za úkon, jenž by mohl případně směřovat k vyměření daně; takovýto úkon nemůže způsobit přerušování lhůty k vyměření či doměření daně dle § 47 odst. 1 cit. zákona.*“

<sup>19</sup> Lichnovský, O., Ondříšek, R., Nováková, P., Kostolanská, E., Rozehnal, T. Daňový řád. Komentář. 5. vydání. Praha: C.H.Beck, 2024.

<sup>20</sup> Matyášová, L., Grossová, M.E.; Daňový řád s komentářem a judikaturou - 2. aktualizované a doplněné vydání; srpen 2015; nakladatelství Leges; ISBN 978-80-7502-081-9.

Z právního názoru Ústavního soudu je patrné, že úkon, kterým správce daně v souladu s § 144 odst. 1 DŘ založí dodatečný platební výměr do spisu, by neměl být považován za úkon, kterým by došlo k „oznámení rozhodnutí o stanovení daně“ ve smyslu § 148 odst. 1 písm. b) DŘ, a tedy by neměl mít vliv na běh lhůty. Ačkoliv se uvedený nález vztahuje k předchozí právní úpravě, tedy k zákonu o správě daní a poplatků, lze ho dle autorů příspěvku bez dalšího použít i ve vztahu k DŘ.

Jestliže se zaměříme na další renomované komentáře přímo k § 148, odst. 2, písm. b) DŘ (viz Baxa, 2011<sup>21</sup> nebo Alexa, 2013<sup>22</sup>), pak se oba v souvislosti s prodloužením lhůty dle tohoto písmene odkazují přímo na ust. § 101 odst. 6 DŘ.

Pro další rozbor je tedy zásadní vyjít ze záměru zákonodárce a zjistit, zda je jeho záměrem považovat doručení rozhodnutí fikcí za „oznámení rozhodnutí“.

Z důvodové zprávy k § 101 DŘ vyplývá, že v odst. 6 je:

*„stanoven okamžik účinnosti rozhodnutí, tj. doručením tohoto rozhodnutí či okamžikem, kdy je s ním příjemce seznámen jiným způsobem, o němž je pořízen protokol (např. při nahlížení do spisu). Tyto dva způsoby seznámení se s rozhodnutím se označují společným pojmem oznámení rozhodnutí, přičemž v určitých případech navrhovaná právní úprava používá užší pojem doručení (např. určení počátku běhu lhůty pro odvolání), který příjemci rozhodnutí zaručuje dostatečnou právní jistotu, že bude s obsahem rozhodnutí seznámen“.*

Z důvodové zprávy je tedy patrné, že „oznámením rozhodnutí“ se rozumí úkon, na základě kterého je dostatečně jisté, že byl daňový subjekt s obsahem rozhodnutí seznámen. Doručení fikcí však takovou dostatečnou právní jistotu dle autorů příspěvku nenabízí. Ke stejnému závěru dochází v komentáři k § 101, odst. 6 DŘ rovněž Josef Baxa a kol. (viz Baxa, 2011<sup>23</sup>):

*„Toto ustanovení definuje oznámení rozhodnutí pro celý zákon a další daňové zákony. Preferovaný způsob oznámení je doručení rozhodnutí. Rozumí se doručení stejnopisu písemného vyhotovení jeho příjemci s předpokladem, že jej převezme a seznámí se s jeho obsahem. Tento předpoklad nebude naplněn, bude-li doručeno fikcí.“*

Pokud by byla přijata myšlenka, že doručení rozhodnutí fikcí je možno považovat za úkon „oznámení rozhodnutí o stanovení daně“, který by způsobil prodloužení lhůty o další rok dle § 148 odst. 2 písm. b) DŘ, pak by se dle autorů příspěvku jednalo nejen o nepřiměřený zásah do právní jistoty daňových subjektů, ale současně o výklad, který by byl v kontextu důvodové zprávy v rozporu se záměrem zákonodárce.

Podáním DODAP se výše daně sice změní, nicméně pro řádný výkon správy je správci daně dán dostatečný prostor již prodloužením lhůty dle § 148 odst. 2 písm. a) DŘ.

---

<sup>21</sup> Baxa, J. a kolektiv; Daňový řád – Komentář; září 2011; nakladatelství Wolters Kluwer; ISBN 978-80-7357-564-9

<sup>22</sup> Alexa, K.; Prodloužení lhůty pro stanovení daně; září 2013; časopis Právník 9/2013; str. 883-894; Dostupné z: <https://www.ilaw.cas.cz/casopisy-a-knihy/casopisy/casopis-pravnik/archiv/2013/2013-9.html?a=2823>

<sup>23</sup> Baxa, J. a kolektiv; Daňový řád – Komentář; září 2011; nakladatelství Wolters Kluwer; ISBN 978-80-7357-564-9

Dle důvodové zprávy k § 148 DŘ je cílem odst. 2 stanovit „*taxativní výčet úkonů ze strany správce daně nebo daňového subjektu, které přerušují nebo prodlužují běh tříleté lhůty. Cílem je vytvoření dostatečného prostoru na obou stranách pro nalezení věcně i právně správně zjištěné a stanovené daně. Vzhledem k aktuální judikatuře se navrhuje řešení, které zohlední snahu o omezení možnosti prodloužení běhu lhůty pro stanovení daně, ale současně ještě umožní jak řádný výkon správy daní, tak i využití všech prostředků ochrany práv daňových subjektů.*“

Pro takový výklad, kdy by pouhé založení konkludentního platebního výměru do spisu postupem dle § 144 odst. 1 DŘ a jeho následným doručením fikcí, došlo k prodloužení lhůty pro stanovení daně o rok dle § 148, odst. 2, písm. b) DŘ nelze nalézt oporu ani v důvodových zprávách k příslušným ustanovením (konkrétně k § 101 a § 148 DŘ) ani ve zmíněných komentářích, ani v dostupné judikatuře.

### **Závěr k prodloužení lhůty pro stanovení daně bez zahájení PoP nebo DK**

Ze záměru zákonodárce, který je uveden v důvodových zprávách, souvisejících komentářů a v kontextu citovaného nálezu Ústavního soudu navrhuje se přijmout tento sjednocující závěr:

Pokud je daň stanovena na základě dodatečného daňového tvrzení podaného daňovým subjektem konkludentně, kdy správce daně využije postup dle § 144 odst. 1 DŘ, následně založí platební výměr do spisu, což má za následek doručení fikcí dle § 144 odst. 2 DŘ, nelze tento úkon považovat za úkon „oznámení rozhodnutí o stanovení daně“, který prodlužuje lhůtu pro stanovení daně dle § 148, odst. 2, písm. b) DŘ o jeden rok, pokud k němu došlo v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně.

### **Stanovisko GŘ:**

*Nesouhlasíme se závěrem předkladatele. Máme za to, že konkludentní rozhodnutí o stanovení daně prodlužuje lhůtu pro stanovení daně dle § 148 odst. 2 písm. b) DŘ za splnění časových podmínek v odst. 2 uvedených.*

*Fikce doručení je v § 144 odst. 2 DŘ definována právě s cílem vytvořit provázanost s § 101 odst. 6 DŘ ve vztahu s pojmem oznámení rozhodnutí.*

*Z citovaného § 144 odst. 1 DŘ, především ze slova „nemusí“, vyplývá, že založení dodatečného platebního výměru do spisu je pouze fakultativním krokem správce daně. Pokud by správce daně chtěl konkludentní rozhodnutí o stanovení daně klasicky doručovat, zákon mu v tom nebrání. Jistě však není žádoucí<sup>24</sup>, aby správce daně doručoval (některým daňovým subjektům) tato rozhodnutí jen kvůli jejich možnému vlivu na běh lhůty pro stanovení daně. V takovémto případě by naopak mohlo být ze strany KDP argumentováno, že prodloužení lhůty pro stanovení daně je závislé na „libovůli“ správce daně.*

<sup>24</sup> Vyšší administrativní náročnost, náklady na doručování, vnímání doručování ze strany některých daňových subjektů jako „zbytečného obtěžování“ správcem daně atd.

Názor KDP vychází dále z teze, že pokud je doručováno fikcí, tak se nejedná o „plnohodnotné“ doručení – tedy že je sice formálně doručeno, ale materiálně se s obsahem písemnosti její příjemce neseznámil. Při takovémto výkladu by však byl popřen celý princip fikce doručení, a to nejen v citovaném ustanovení, ale též např. v § 47 odst. 2 DŘ<sup>25</sup> – zatímco při doručení konkludentního rozhodnutí o stanovení daně má jeho adresát povědomí o obsahu tohoto rozhodnutí (neboť toto odpovídá obsahu daňového tvrzení), při doručení fikcí dle § 47 odst. 2 DŘ vůbec není jisté, zda se adresát s písemností materiálně seznámil. Přesto nelze tvrdit, že pokud by byla fikcí dle § 47 odst. 2 DŘ doručena písemnost, pak úkon obsažený v této písemnosti (nejen rozhodnutí o stanovení daně, ale např. též oznámení o zahájení daňové kontroly či rozhodnutí o odvolání) nemá vliv na běh lhůty pro stanovení daně. Nutno uvést, že způsob doručování fikcí aplikují nejen správci daně dle daňového řádu, ale též další orgány veřejné moci (vč. soudů) dle ostatních procesních předpisů. Není taktéž žádoucí směřovat výklad zákona k jakémusi dvojímu standardu rozhodnutí, kdy by bylo testováno nejen to, zda bylo doručeno fikcí, ale též, zda se příjemce s rozhodnutím reálně seznámil. V daném případě je však obsah konkludentního rozhodnutí o stanovení daně daňovému subjektu ve své podstatě znám, neboť vychází zcela z údajů podaného daňového tvrzení.

K této otázce lze odkázat např. na rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu č. j. 3 As 241/2014-41 ze dne 20. 12. 2016<sup>26</sup>, který dospěl k závěru, že zákonné požadavky pro vznik fikce doručení jsou splněny i v případě, že nedošlo z některého důvodu k následnému vložení doručované písemnosti do schránky adresáta<sup>27</sup>. Je tedy zřejmé, že fikce doručení není spojena s podmínkou materiálního seznámení příjemce písemnosti s touto písemností.

Dále neplatí argument, že pokud se proti rozhodnutí nelze odvolat, pak není potřeba vytvořit další časový prostor v podobě prodloužení lhůty pro stanovení daně – prodloužení lhůty přitom nelze vnímat jednostranně jako „nevýhodu“ pro daňový subjekt. Tento časový prostor může být využit nejen správcem daně (např. nařízení přezkoumání rozhodnutí<sup>28</sup>, a to i ve vazbě na podnět daňového subjektu<sup>29</sup>), ale též daňovým subjektem (podání dalšího dodatečného daňového tvrzení; není vyloučeno ani podání žaloby). Proti rozhodnutí o odvolání vydanému odvolacím orgánem také není připuštěno odvolání, přesto je toto rozhodnutí úkonem, který za splnění zákonných podmínek prodlouží lhůtu pro stanovení daně, viz § 148 odst. 2 písm. d) DŘ – zde se navíc přepokládá, že daňový subjekt žalobu v mnohých případech podávat bude.

<sup>25</sup> Nevyzvedne-li si adresát uloženou písemnost ve lhůtě 10 dnů od jejího uložení, považuje se písemnost posledním dnem této lhůty za doručenu, i když se adresát o uložení nedozvěděl.

<sup>26</sup> <https://vyhledavac.nssoud.cz/DokumentOriginal/Index/640760>

<sup>27</sup> Rozsudek se sice primárně týká výkladu správního řádu, avšak lze z něho dovodit, že úvahy směřují i k výkladu právní fikce dle daňového řádu, viz bod 23. rozsudku.

<sup>28</sup> Mimo jiné s ohledem na případnou eliminaci korupčního rizika.

<sup>29</sup> Např. v návaznosti na následnou změnu judikatury.

Odkaz na judikaturu z doby účinnosti zákona o správě daní a poplatků je naprosto nepřiléhavý. Judikatura<sup>30</sup> ve vztahu k rozhodnutí o stanovení daně dovodila, že (dodatečným) platebním výměrem se daň (dodatečně) vyměřuje, nelze jej tedy považovat za úkon směřující k vyměření (dodatečnému stanovení) daně, který přerušuje běh lhůty podle § 47 odst. 2 tohoto zákona. Jinak řečeno – žádný (dodatečný) platební výměr neměl vliv na lhůtu pro vyměření. Zároveň judikatura dovodila, že délka předmětné lhůty a podmínky pro její přerušení (prodloužení) jsou věcí zákonodárce. A zákonodárce při vědomí bohaté judikatury k velmi stručnému § 47 zákona o správě daní a poplatků stanovil pro lhůtu jasné mantinely a vymezil v daňovém řádu podrobně úkony, které nějakým způsobem mohou běh a délku lhůty pro stanovení daně ovlivnit. Jedním z těchto úkonů je pak oznámení rozhodnutí o stanovení daně, aniž by však toto oznámení zákonodárce podmiňoval dalšími aspekty (např. nutností se s rozhodnutím materiálně seznámit).

Citace KDP z komentářů jsou nepřiléhavé, resp. natolik obecné či vytržené z kontextu, že z nich závěr prezentovaný v příspěvku nelze bez dalšího dovodit.

Z textu § 148 odst. 2 písm. b) DŘ tak nelze usuzovat, že by se prodloužení lhůty mělo typově týkat jen některých rozhodnutí o stanovení daně.

Závěrem je nutno podotknout, že daná situace se týká pouze mizivého počtu případů, a to především z důvodu (jak správně KDP upozorňuje), že úkonem dle § 148 odst. 2 daňového řádu je též podání dodatečného daňového přiznání, které vydání dodatečného platebního výměru předchází. Dopadá tak výhradně na případy, kdy je DODAP podáno na samém konci subjektivní lhůty pro stanovení daně. Předcházení takové situaci je pak zpravidla v moci daňového subjektu.

---

<sup>30</sup> Srovnej zejména usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 52/2005-94 ze dne 16. 5. 2006, <https://vyhledavac.nssoud.cz/DokumentOriginal/Index/610111>.

## **ODLOŽENÝ PŘÍSPĚVEK**

Na základě dohody na minulém jednání KV KDP bude příspěvek ze strany předkladatelů doplněn.

### **DPH**

#### **621/09.10.24 Posouzení náhrady škody za odcizené zboží z pohledu DPH**

Předkládají: Ing. Victorie Kubínová, daňový poradců, č. osv. 5982  
Ing. Tomáš Havel, daňový poradců, č. osv. 4109

Použité zkratky:

ZDPH - zákon č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty

SDEU - Soudní dvůr Evropské unie

#### **1. Cíl příspěvku**

Cílem tohoto příspěvku je sjednocení a vysnění výkladu ve věci uplatnění DPH v případě přijaté náhrady škody za odcizené zboží a postupu při úpravě nebo vyrovnání původně uplatněného odpočtu u odcizeného zboží.

#### **2. Právní stav**

##### **2.1. Vnitrostátní úprava**

ZDPH neobsahuje pro náhradu škody žádnou explicitní úpravu, proto je nutné ji posuzovat podle obecných ustanovení. Konkrétně v ustanovení § 2 ZDPH je taxativně uvedeno, co je považováno za předmět daně. Dále v ustanovení § 13 ZDPH je dále specifikováno, co je považováno za dodání zboží a dodání zboží za úplatu. Základ daně pak definuje primárně § 36 ZDPH, kdy obecně se úplatou rozumí vše, co jako úplatu obdržel nebo má obdržet plátce za uskutečněné zdanitelné plnění, a to bez DPH za toto zdanitelné plnění. Osoba, která úplatu poskytuje (zda příjemce či třetí osoba), není pro tyto účely rozhodná.

Dle Informace GFŘ k uplatňování ZDPH při vyrovnání odpočtu daně dle § 77 odst. 2 písm. c) a úpravě odpočtu dle § 78e ZDPH (dále jen „Informace“) je plátce povinen vyrovnat nebo upravit dříve uplatněný nárok na odpočet daně, pokud nemůže důkazními prostředky řádně doložit, že došlo ke zničení, ztrátě nebo odcizení obchodního majetku. Dále dle této Informace je plátce DPH povinen provést vyrovnání nebo úpravu odpočtu DPH u mank nad normu přirozeného úbytku, pokud nedoloží řádné zničení, ztrátu nebo odcizení obchodního majetku. Řádně doložená ztráta obchodního majetku v případě zjištěného manka na základě inventarizace je i pokud je ztráta, respektive škoda na chybějícím majetku předepsána odpovědnému zaměstnanci k úhradě. V případě odcizení majetku například loupeží nebo krádeží je pro řádné prokázání odcizení obchodního majetku nezbytné doložit usnesení o odložení věci vydané Policií ČR, usnesení o zahájení trestního stíhání, nebo usnesení o zastavení trestního stíhání.

Z Informace vyplývá, že v případě řádného doložení zničení, ztráty nebo odcizení obchodního majetku nebude vyrovnání či úprava odpočtu prováděna.

## 2.2. Komunitární úprava

Dle rozsudku SDEU EU ze dne 14. 7. 2005, **British American Tobacco International, Newman Shipping** činí krádež zboží z osoby, která se jí dopustila, pouhého držitele tohoto zboží a nemá za následek oprávnění jejího pachatele nakládat se zbožím za stejných podmínek jako jeho vlastník. Nemůže být považována za převod mezi poškozeným a pachatelem trestného činu, a proto nespadá pod pojem „dodání zboží“ (čl. 5 odst. 1 šesté směrnice Rady 77/388/EHS a čl. 14 odst. 1 směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty), a není tedy zdanitelným plněním.

SDEU v rozsudku **C-677/21 Fluvius Antwerpen** rozhodoval o tom, zda neúmyslná dodávka elektřiny uskutečněná v důsledku protiprávního jednání třetí osoby představuje pro sdružení obcí zdanitelné dodání elektřiny realizované v rámci ekonomické činnosti veřejnoprávního subjektu. V tomto případě bylo zjištěno, že v určitém období konkrétní fyzická osoba protiprávně odbírala elektřinu od belgického sdružení obcí, jenž zajišťuje distribuci elektřiny osobám, které nemají smlouvu s obchodním distributorem. Poté, co sdružení skutečnost zjistilo, vystavilo jí daňový doklad včetně DPH. SDEU rozhodoval o tom, zda tento odběr elektřiny představuje dodání zboží ve smyslu převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník za úplatu. SDEU potvrdil, že protiprávní odběr je dodáním zboží za úplatu a je předmětem DPH. Z povahy elektřiny je jasné, že odběratel s ní mohl nakládat a také nakládal jako vlastník.

## 3. Možné situace a návrh řešení

Domníváme se, že výše uvedený rozsudek SDEU Fluvius Antwerpen se týká výlučně síťových odvětví a specifické situace popsané v tomto rozsudku (dlouhodobý odběr elektřiny, speciální regulace „protiprávních“ odběrů lokální legislativou včetně českého energetického zákona, který pracuje s fikcí „černého“ odběratele a neřeší, kdo energii skutečně odebral a spotřeboval). Tento rozsudek tedy dle našeho názoru nemá obecnější přesah a nemění závěry rozsudku British American Tobacco a ustálenou správní praxi, že krádež zboží není zdanitelným plněním.

Níže v tomto duchu uvádíme tři typické případy, ke kterým může v praxi docházet. Vycházíme z předpokladu, že původní vlastník odcizeného zboží (či jiného obchodního majetku) je plátcem DPH a při jeho pořízení uplatnil nárok na odpočet DPH.

**a) Pro vlastníka odcizeného zboží (či jiného obchodního majetku) představuje tato skutečnost škodu, která není žádným způsobem kompenzována.**

Vzhledem k tomu, že vlastník nezískává žádnou náhradu vzniklé škody, která by mohla být považována za úplatu za případné uskutečněné zdanitelné plnění, bude postupovat v souladu s vydanou Informací. V případě, že nebude schopen doložit skutečnosti uvedené v Informaci (například vznik manka do výše přirozeného úbytku, potvrzení Policie ČR) provede vyrovnání či úpravu odpočtu DPH. **V případě doložení požadovaných skutečností, nebude vyrovnání či úprava odpočtu provedena.**

**b) Je zjištěna osoba, která zboží (či jiný obchodní majetek) odcizila a jeho hodnota je jí předepsána k úhradě.**

Přestože je známa konkrétní osoba, která dané zboží odcizila a které je ztráta, respektive škoda na chybějícím majetku předepsána k úhradě, nepředstavuje náhrada škody (respektive předepsaná úhrada za odcizené zboží či jiný obchodní majetek) úplatu mající přímou souvislost s poskytnutým zdanitelným plněním. **Původní vlastník neprovádí vyrovnání či úpravu odpočtu DPH a „dodání“ zboží nepředstavuje zdanitelné plnění.**

**Vyrovnání či úprava odpočtu DPH při pořízení odcizeného zboží (či jiného obchodního majetku nebude provedena, za předpokladu že bude odcizení zboží řádně doloženo v souladu s vydanou Informací.**

- c) **Vzniklá škoda je (částečně) či plně předepsána k úhradě odpovědné osobě** (například zaměstnancem s hmotnou odpovědností, skladovatelem – je-li odlišný od vlastníka, jinou osobou, která za škodu odpovídá, ...). Tato osoba není (nebo není zjištěno, že by byla) osobou, která zboží (či jiný obchodní majetek) odcizila.

V daném případě, je úhrada předepsána z titulu odpovědnosti za vzniklou škodu. Úhrada tak nepředstavuje platbu za dodané zboží či například kompenzaci z titulu bezdůvodného obohacení spočívající v odcizení zboží, ale vyplývá z jiného vztahu mezi vlastníkem (původním vlastníkem) a osobou, které je škoda předepsána k úhradě. Tento vztah má charakter vztahu odpovědnostního a výše náhrady se tak nemusí vždy odvíjet od hodnoty odcizeného zboží, ale spíše od výše vzniklé škody, limitace odpovědnosti či míry zavinění. Vzniklá škoda tak nemusí být uhrazena v plné výši a výše úhrady může v některých případech (například limitovaná odpovědnost za škodu v případě pracovních právních vztahů) pouze zlomková v porovnání s hodnotou odcizeného zboží.

Lze proto uzavřít, že **náhrada škody v tomto případě nepředstavuje úplatu za dodané zboží a původnímu vlastníku zboží nevzniká povinnost odvést DPH na výstupu z této úhrady.**

Zároveň je však nutno řešit, zda dochází ke vzniku povinnosti provést vyrovnání či úpravu odpočtu DPH uplatněné při pořízení tohoto zboží. Zde lze odkázat na závěry pod písm. a) výše. Tedy v **případě, kdy bude odcizení zboží řádně doloženo v souladu s vydanou Informací, povinnost vyrovnání či úpravy odpočtu nevzniká. V opačném případě, pokud by odcizení majetku nebylo řádně doloženo, byl by plátce DPH povinen upravit či vyrovnat původně uplatněný odpočet u odcizeného majetku.**

#### 4. Závěr

Navrhujeme přijmout výše uvedený sjednocující výklad uvedený v bodě 3.

#### **Stanovisko GFR:**

**Souhlas s předkladateli v tom smyslu, že krádež zboží nelze v obecné rovině považovat za zdanitelné plnění spočívající v dodání zboží. Ve specifických případech, jak je uvedeno dále, však krádež zboží povahu dodání zboží za úplatu povahu mít může.**

Co se týče judikatury Soudního dvora EU (dále jen „SDEU“) k tomuto tématu, v rozhodnutí C-435/03 *British American Tobacco International a Newman Shipping* ze dne 14. 7. 2005 (dále jen „*British American Tobacco*“) SDEU konstatoval, že krádež zboží nepředstavuje „dodání zboží za protiplnění“, a jako taková tedy nemůže podléhat dani z přidané hodnoty. V daném případě se jednalo o odcizení tabákových výrobků ze skladu, které bylo nahlášeno policii. Závěr SDEU vycházel ze dvou skutečností, a to jednak z chybějícího finančního protiplnění ve prospěch poškozeného a jednak z faktu, že krádež zboží činí z osoby, která se jí dopustila, pouhého držitele tohoto zboží, a nemá tedy za následek oprávnění jejího pachatele nakládat se zbožím za stejných podmínek jako jeho vlastník. Závěry SDEU se zdají být zcela odůvodněné vzhledem k tomu, že samotná podstata krádeže spočívá v tom, že poškozený neměl v úmyslu převést na pachatele právo nakládat se zbožím jako vlastník a pachatel neměl v úmyslu odcizené zboží zaplatit.

V rozhodnutí C-677/21 *Fluvius Antwerpen* ze dne 27. 4. 2023 dubna (dále jen „*Fluvius Antwerpen*“) SDEU posuzoval specifický případ neoprávněného odběru elektřiny, kdy národní legislativa v dané oblasti výslovně stanoví povinnost úhrady neoprávněně odebrané elektřiny i způsob výpočtu náhrady, která zohledňuje množství dodané energie a její cenu stanovenou včetně DPH.

Základním rozdílem posuzovaných situací je fakt, že v případě *Fluvius Antwerpen* lokální legislativa pro případy neoprávněných odběrů přímo modeluje vztah mezi dodavatelem a odběratelem a z něj vyplývající důsledky včetně výše úplaty. Tím se liší od „běžných“ situací krádeže zboží (viz případ *British American Tobacco*), kde dle vyjádření SDEU zcela absentuje smluvní vztah<sup>31</sup> mezi poskytovatelem a příjemcem plnění, v rámci kterého dochází k výměně plnění.

Jsou to tedy právě specifické okolnosti případu *Fluvius Antwerpen*, dané specifickou lokální právní úpravou neoprávněných odběrů elektřiny, ze kterých je možné v daném případě dovodit existenci právního vztahu, v němž dochází k vzájemné výměně plnění, přičemž stanovená úplata představuje přímou protihodnotu daného plnění.

K jednotlivým případům uvedeným v bodě 3 příspěvku dále uvádíme, že případná povinnost provést vyrovnání či úpravu odpočtu daně může vzniknout v situacích a za podmínek blíže vysvětlených v Informaci GFŘ k uplatňování ZDPH při vyrovnání odpočtu daně dle § 77 odst. 2 písm. c) a úpravě odpočtu dle § 78e ZDPH, č.j. 5985/17/7100-20116-050485 ze dne 16. 6. 2017 (dále jen „*Informace GFŘ*“), jejichž rozbor však není předmětem tohoto příspěvku. Souběh odvodu DPH z titulu dodání zboží za úplatu a korekce odpočtu není ve vztahu ke krádeži zboží možný.

Ad a)

V případě krádeže zboží, kdy není poškozenému přiznána náhrada škody či jiné plnění, chybí nejen smluvní vztah mezi poškozeným a pachatelem, ale i jakékoli protiplnění za odcizené zboží. Takovou situaci nelze považovat za dodání zboží za úplatu<sup>32</sup>.

<sup>31</sup> Viz stanovisko generální advokáta k rozhodnutí *British American Tobacco*, bod 22

<sup>32</sup> Tuto situaci nelze považovat ani za použití zboží pro účely nesouvisející s ekonomickou činností viz rozhodnutí SDEU ve věci C-438/13 *BCR Leasing IFN* ze dne 17. července 2014.

Povinnost korekce uplatněného odpočtu daně se řídí ustanovením § 77 odst. 2 písm. c) nebo § 78e ZDPH, jejichž aplikace je blíže vysvětlena ve výši citované Informaci GFŘ.

Ad b)

Obecně lze konstatovat, že v případě krádeže zboží v situaci, kdy pachatel byl zjištěn, může být krádež zboží považována za dodání zboží za úplatu pouze v určitých případech.

V případě, kdy je pachatel zjištěn policií ČR, je na rozhodnutí poškozeného, zda se bude svých nároků aktivně domáhat v rámci souvisejícího trestního nebo soukromoprávního řízení. Mimo to může dojít i k vydání odcizené věci, pokud je stále v dispozici pachatele. Jen těžko lze proto dovodit, že v okamžiku krádeže přešlo na pachatele právo nakládat se zbožím jako vlastník za protiplnění, jinými slovy nedošlo k dodání zboží za úplatu.

O dodání zboží se nejedná, pokud nejsou naplněny podmínky čl. 14 směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty (§ 13 ZDPH).

O dodání zboží za úplatu se bude jednat v případech, kdy lokální legislativa v dané oblasti normuje dodavatelsko-odběratelský vztah a stanoví povinnost odběratele uhradit částku, která je přímou protihodnotou poskytnutého plnění, typicky v případech neoprávněného odběru elektřiny jako např. ve věci *Fluvius Antwerpen*<sup>33</sup>.

Ke korekci odpočtu daně viz komentář k bodu a).

Ad c)

V situaci, kdy je náhrada škody předepsána odpovědné osobě, která není pachatelem krádeže, ale za vzniklou škodu odpovídá například z titulu hmotné odpovědnosti dle zákona č. 262/2006 Sb., zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů, nelze z důvodu objasněných výše dovodit, že existuje smluvní vztah mezi poškozeným a pachatelem, v rámci něhož dojde k vzájemné výměně plnění (i s přihlédnutím k faktu, že úplata může být poskytnuta třetí osobou).

Co se týče případné úplaty, GFŘ souhlasí s předkladateli v tom smyslu, že k náhradě škody zde dochází ze zcela odlišného právního titulu, obdobně jako například v situace výplaty pojistného plnění ze strany pojišťovny. Výše náhrady se navíc může odvíjet od jiných kritérií, než je hodnota odcizeného zboží (jde např. o určitý násobek platu zaměstnance dle zákoníku práce), a nemusí tedy představovat přímou protihodnotu odcizeného zboží.

Ke korekci odpočtu daně viz komentář k bodu a).

<sup>33</sup> Obdobně viz § 51 zákona č. 458/2000 Sb.