ZÁPIS Z JEDNÁNÍ KOORDINAČNÍHO VÝBORU S KOMOROU DAŇOVÝCH PORADCŮ ČR ZE DNE 30. 4. 2025

ODLOŽENÉ PŘÍSPĚVKY

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

624/30.04.25 Rozdělení vyčleněním obchodního závodu a obchodního podílu z hlediska ZDP ……..
Předkládají: JUDr. Jana Fuksová, LL.M., daňový poradce, č. osv. 5029
Ing. Bc. Jiří Nesrovnal, daňový poradce, č. osv. 1757
Mgr. Ing. Petr Toman, daňový poradce, č. osv. 3466

625/30.04.25 Osvobození příjmů z úplatného převodu kryptoaktiv ……
Předkládají: Ing. Bc. Jiří Nesrovnal, daňový poradce, č. osv. 1757
Ing. Matěj Nešleha, daňový poradce, č. osv. 5045

626/30.04.25 Srovnatelnost českých a zahraničních nadačních a trustových struktur……...
Předkládá: Mgr. Zenon Folwarczny, daňový poradce, č. osv. 3661

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN S ROZPOREM KE DNI 30. 4. 2025

DPH

627/30.04.25 Vystavování daňového dokladu od 1.1.2025 na základě § 28 odst. 10 zákona o DPH …… 24
Předkládají: Ing. Tomáš Brandejs, daňový poradce, č. osv. 3191
Mgr. Milan Tomíček, daňový poradce, č. osv. 1026

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN KE DNI 30. 4. 2025

DPH

628/30.04.25 Sazba daně u dodání jednotky, která nezahrnuje jiný prostor než prostor pro sociální bydlení a která není dokončená …….. 30
Předkládá: Ing. Jan Rambousek, LL.M., daňový poradce, č. osv. 693

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN KE DNI 30. 4. 2025

DPH

621/09.10.24 Posouzení náhrady škody za odcizené zboží z pohledu DPH ….. 34
Předkládají: Ing. Victorie Kubínová, daňový poradce, č. osv. 5982
Ing. Tomáš Havel, daňový poradce, č. osv. 4109

ODLOŽENÝ PŘÍSPĚVEK

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[1] („**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[2] nebo „široký“ základ daně z příjmů[3];
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 plnění obmyšleným / beneficientům SF VPP;
5. SF může s majetkem nakládat podle statutu (a dalších právních dokumentů) a generovat (účetní) zisk nebo ztrátu.

3. Otázky

Z výše uvedených důvodů vzniká následující dotaz:

[1] § 17a ZDP.

[2] Předmětem daně těchto VPP nejsou příjmy (resp. výnosy), u kterých jsou náklady vyšší než příjmy *(§ 18a odst. 1 písm. a) ZDP)*.

[3] Předmětem daně těchto VPP jsou všechny jejich příjmy (resp. výnosy) kromě příjmů z investičních dotací *(§ 18a odst. 5 ZDP)*.

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

4. Relevantní legislativa

Níže shrnujeme relevantní ustanovení ZDP

- *„Od daně z příjmů právnických osob se osvobozuje bezúplatný příjem*
  - *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,*“[4]
- *„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.“*[5]
- *„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.“* [6]
- *„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.“* [7]
- 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

[4] § 19b odst. 2 písm. b) ZDP.

[5] § 19b odst. 3 ZDP.

[6] § 21c odst. 1 ZDP.

[7] § 21c odst. 2 ZDP.

(není splněna podmínka pro její použití) a pro účely ZDP je plněno z ostatního majetku SF[8].

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 jakékoli 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[9], příjem z titulu majetkového práva[10] a příjem z titulu majetkového prospěchu[11] 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

[8] Závěr koordinačního výboru č. 572/ 24.03.21 Bezúplatné vydání majetku z rodinné fundace a svěřenského fondu („**KOOV**“).

[9] Bez ohledu na rozdělení pro daňové účely na (i) plnění ze zisku SF; a (ii) plnění z (ostatního) majetku SF.

[10] 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).*

[11] 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: *„… příjmem podléhajícím 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 využitelné. 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.

nejen dary a dědictví, nýbrž obecně veškeré bezúplatné příjmy. Oba tyto pojmy jsou tedy širší pojem než pojem *„dar“*.

Veškerá plnění ze SF jsou ze své podstaty bezúplatná i podle názoru GFŘ[12], 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[13] se pro účely daní z příjmů při plnění ze SF nejdříve plní ze zisku SF a až poté z ostatního majetku SF.

Navíc kromě výše uvedeného, daňová fikce o *„přednostním plnění ze zisku SF”*[14] 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)[15]; nebo
- (ii) osvobození bezúplatného příjmy od DPPO[16];

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.

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

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

[13] § 21c odst. 1 a 2 ZDP.

[14] § 21c odst. 1 a 2 ZDP.

[15] § 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.

[16] § 19b ZDP.

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.

Na základě výše uvedeného lze tedy shrnout, že

1. **plnění obmyšlenému VPP ze SF je bezúplatné 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 (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. Toto osvobození od DPPO se uplatní 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 peněžních prostředků SF eviduje k 31. 12. 2022 (účetní) zisk[17] 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 na základě smlouvy o plnění ze SF spolku jako obmyšlenému.
- 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 výši (účetního) zisku evidovaného u SF v okamžiku plnění. SF tedy 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 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.
2. 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.

[17] Nerozdělený zisk minulých let a výsledek hospodaření za rok 2022 po zdanění.

ODLOŽENÝ PŘÍSPĚVEK

Daň z příjmů

624/30.04.25 Rozdělení vyčleněním obchodního závodu a obchodního podílu z hlediska ZDP

Předkládají: JUDr. Jana Fuksová, LL.M., daňový poradce, č. osv. 5029
Ing. Bc. Jiří Nesrovnal, daňový poradce, č. osv. 1757
Mgr. Ing. Petr Toman, daňový poradce, č. osv. 3466

1. Popis problematiky

Zákonem č. 162/2024 Sb. byl do zákona č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev (dále jen „ZP“) doplněn do českého právního řádu nový typ přeměny, a to **rozdělení vyčleněním**.

To spočívá ve vyčlenění části jmění rozdělované společnosti a jeho přechodu na jednu či více nově vznikajících nebo existujících nástupnických společností podle projektu vyčlenění, přičemž rozdělovaná společnost v tomto modelu nezaniká a stává se společníkem příslušné nástupnické společnosti (viz § 243 odst. 1 písm. c) ZP). Zásadní rozdíl mezi nově zavedeným rozdělením vyčleněním a „klasickým“ rozdělením odštěpením, spočívá v tom, že při vyčlenění rozdělovaná společnost nabývá podíl na nástupnické společnosti; oproti tomu při rozdělení odštěpením podíl na nástupnické společnosti zásadně nabývají společníci rozdělované společnosti. Zjednodušeně lze říci, že z hlediska své ekonomické podstaty má rozdělení vyčleněním v zásadě charakter vkladu části jmění s rozhodným dnem a ostatními pravidly a podmínkami pro přeměnu. Skutečnost, že ekonomicky má vyčlenění charakter vkladu, zmiňuje rovněž důvodová zpráva.[18] Novela zavádějící rozdělení vyčleněním neobsahuje žádnou změnu v oblasti daně z příjmů reflektující tuto novou formu přeměny.

Z tohoto hlediska je otázkou,

- podle jakých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“) implementujících směrnici Rady 2009/133/ES ze dne 19. října 2009 o společném systému zdanění při fúzích, rozděleních, částečných rozděleních, převodech aktiv a výměně akcií týkajících se společností z různých členských států a při přemístění sídla evropské společnosti nebo evropské družstevní společnosti mezi členskými státy (kodifikované znění), ve znění směrnice Rady 2013/13/EU (dále jen „směrnice“) tj. § 23a až § 23d ZDP se bude v těchto případech postupovat; a

- jakým způsobem v těchto případech stanovit (daňovou) nabývací cenu. Předmětem tohoto příspěvku je stanovení (daňové) nabývací ceny pouze v případě českých daňových rezidentů.

[18] Viz např. důvodová zpráva k bodu 154 novely: Vyčlenění sloučením umožní společnostem vložit část jmění identifikovanou projektem přeměny do jiné společnosti (společností) výměnou za podíly v ní (nich).

2. Systém zdanění při rozdělení vyčleněním

2.1. Vyčlenění obecně

Z hlediska obecné formulace rozdělení obchodních korporací nový typ přeměny – rozdělení vyčleněním - definici v § 23c odst. 2 ZDP zřejmě nenaplní, neboť při vyčlenění společníci rozdělované obchodní korporace nenabudou podíl v rozdělované obchodní korporaci (nýbrž tento podíl nabude přímo rozdělovaná obchodní korporace).

Vyčlenění se však bude považovat za rozdělení obchodní korporace dle § 23c odst. 3 ZDP, jelikož představuje přeměnu obchodní korporace podle zvláštního právního předpisu (rozdělení dle právního předpisu upravujícího přeměny obchodních společností a družstev).

Obdobné bylo již v minulosti řešeno v rámci závěru koordinačního výboru *č. 137/06.09.06 - Daňové dopady u rozdělení odštěpením* v případě tehdejšího zavedení nové formy přeměny rozdělení odštěpením. Domníváme se, že v případě rozdělení vyčleněním se jedná o obdobný případ jako v případě odštěpení a mělo by se postupovat obdobným způsobem.

Z tohoto hlediska tedy obecně bude v případě rozdělení vyčleněním postupováno dle § 23c ZDP.

2.2. Zvláštní případy vyčlenění – vyčlenění obchodního závodu a vyčlenění podílu

V případě, kdy dojde k vyčlenění obchodního závodu (nebo jeho části) (dále jen „obchodní závod“), případně podílu, bude dle našeho názoru zároveň naplněna definice převodu obchodního závodu dle § 23a odst. 1 ZDP, respektive výměny podílů dle § 23b odst. 1 ZDP. Z tohoto hlediska je nutné zdůraznit, že obě předmětné operace (převod obchodního podílu dle § 23a odst. 1 ZDP a výměna podílů dle § 23b odst. 1 ZDP) jsou v souladu se směrnicí definovány obecně (z hlediska jejich charakteristik a výsledného stavu, bez ohledu na právní formu, jakou jsou realizovány). Pro tyto účely tedy není relevantní právní forma realizované operace, nýbrž naplnění ekonomické podstaty transakce a dosažení ekonomického výsledku tak, jak je uveden v příslušných ustanoveních. I ze samotné směrnice vyplývá, že není rozhodující a relevantní, jakými právními operacemi je dosaženo výsledku, který je uveden v předmětných definicích daných transakcí pro účely směrnice, resp. ZDP a jak jsou tyto operace v právu nazývány.

Z tohoto hlediska se domníváme, že vyčlenění obchodního závodu (tj. v situaci, kdy se vyčleňovaný soubor majetku kvalifikuje je jako obchodní závod) naplní definici převodu obchodního závodu dle § 23a odst. 1 ZDP:

„Převodem obchodního závodu na obchodní korporaci se pro účely tohoto zákona rozumí postup, při kterém obchodní korporace převádí bez toho, aby zanikla (dále jen „převádějící obchodní korporace“), obchodní závod na jinou obchodní korporaci (dále jen „přijímající obchodní korporace“) tak, že za převedený obchodní závod získá převádějící obchodní korporace podíl v přijímající obchodní korporaci nebo se zvýší její vklad do základního kapitálu přijímající obchodní korporace…“.

V případě rozdělení vyčleněním z hlediska ekonomické podstaty dané operace dochází k převodu (dle našeho názoru není relevantní právní debata k otázce, zda a případně, u kterých typů přeměn dochází z právního pohledu k převodu či přechodu majetku a dluhů) obchodního závodu bez tohoto, že by společnost, ze které se

obchodní závod vyčleňuje, zanikla, a zároveň tato společnost získá podíl na společnosti, do které se obchodní závod vyčleňuje.

Obdobně se domníváme, že v případě vyčlenění kvalifikujícího se podílu (tj. vyčleňovaný podíl představuje více jak 50 % všech hlasovacích práv) naplní definici výměny podílů dle § 23b odst. 1 ZDP:

„Výměnou podílů se pro účely tohoto zákona rozumí postup, při kterém jedna obchodní korporace (dále jen „nabývající obchodní korporace“) získá podíl v jiné obchodní korporaci (dále jen „nabytá obchodní korporace“) v rozsahu, který představuje většinu hlasovacích práv nabyté obchodní korporace, a to tak, že poskytne společníkům nabyté obchodní korporace za podíl v nabyté obchodní korporaci podíl v nabývající obchodní korporaci s případným doplatkem na dorovnání. Většinou hlasovacích práv se rozumí více než 50 % všech hlasovacích práv. Nabytí podílu v nabyté obchodní korporaci provedené nabývající obchodní korporací prostřednictvím obchodníka s cennými papíry nebo osoby s obdobným postavením v zahraničí se posuzuje jako jedna transakce, a to za předpokladu, že se uskuteční v rámci šestiměsíčního období.“

V případě vyčlenění podílu získá společnost, do které je podíl vyčleněn více jak 50 % všech hlasovací práv na společnosti, jejíž podíl je vyčleněn, a za to je poskytnut společníkovi (v daném případě společnosti, která podíl vyčleňuje) podíl na základním kapitálu v nabývající obchodní korporaci, tj. v daném případě ve společnosti, do které se obchodní podíl vyčleňuje.

Z dané právní úpravy nelze jednoznačně dovodit, které ustanovení z § 23a až § 23c ZDP je vůči sobě v postavení speciální právní úpravy (tj. zda je § 23a ZDP speciální právní úpravou vůči § 23c ZDP či naopak, resp. § 23b ZDP vůči § 23c ZDP). Z pořadí jednotlivých ustanovení v zákoně lze systematickým výkladem dovozovat, že se nejprve posuzuje, zda daná operace splní definici převodu obchodního závodu dle § 23a odst. 1 ZDP (pokud ano, pak se postupuje dle tohoto ustanovení), následně se obdobně posuzuje, zda je splněna definice výměny podílu dle § 23b odst. 2 ZDP. Teprve u operací, které nejsou převodem obchodního závodu podle § 23a ZDP, ani výměnou podílů podle § 23b ZDP, se posuzuje, zde naplňují definici fúze a rozdělení dle § 23c odst. 1, resp. 3 ZDP. Závěr o specialitě ustanovení § 23a ZDP, resp. § 23b ZDP vůči § 23c ZDP podporuje rovněž skutečnost, že se jedná o specifické případy vyčlenění, kdy je vyčleňován určitý druh majetku (obchodní závod či obchodní podíl), oproti ostatním případům vyčlenění, na které bude dopadat úprava § 23c ZDP.

<u>Závěr</u>

S ohledem na výše uvedené navrhujeme přijmout a standardním způsobem publikovat níže uvedené závěry:

2.1. V případě, kdy bude docházet k rozdělení vyčleněním části jmění rozdělované společnosti, kterou představuje obchodní závod, může poplatník postupovat dle § 23a ZDP.

2.2. V případě, kdy bude docházet k rozdělení vyčleněním části jmění rozdělované společnosti, kterou představuje podíl, může poplatník postupovat dle § 23b ZDP.

2.3. Pokud nepůjde o vyčlenění části jmění rozdělované společnosti, kterou představuje obchodní závod či podíl, poplatník bude při vyčlenění postupovat dle § 23c ZDP.

3. Stanovení (daňové) nabývací ceny podílu nabytého za vyčleněný majetek

S výše uvedeným souvisí další problematika, a to otázka stanovení (daňové) nabývací ceny podílu u rozdělované společnosti na nástupnické společnosti. Dle našeho názoru bude určení (daňové) nabývací ceny záviset na skutečnosti, podle jakého ustanovení ZDP, tj. § 23a až § 23c, bude rozdělovaná společnost postupovat při vyčlenění části svého jmění.

To znamená, že v případě, kdy bude docházet k rozdělení vyčlenění části jmění rozdělované společnosti, kterou představuje obchodní závod, a rozdělovaná společnost bude postupovat dle § 23a ZDP, bude u ní (daňová) nabývací cena podílu v přijímající společnosti stanovena dle § 23a odst. 2 ZDP, tj. jako cena převedeného obchodního závodu, jak byl oceněn pro nepeněžitý vklad podle zvláštního právního předpisu, v ostatních případech cena určená podle právního předpisu upravujícího oceňování majetku.. V případě vyčlenění obchodního závodu tedy bude (daňovou) nabývací cenou společnosti, ze které je obchodní závod vyčleněn, na společnost, do které je závod vyčleněn, hodnota vyčleňovaného obchodního závodu dle znaleckého posudku (pokud bude docházet pro účely vyčlenění k ocenění obchodního závodu, půjde o znalecký posudek pro účely rozdělení vyčleněním). Skutečnost, že v případě postupu podle § 23a ZDP se (daňová) nabývací cena stanoví dle § 23a odst. 2 ZDP a nikoliv podle § 24 odst. 7 ZDP vyplývá již z příspěvku koordinačního výboru č. *180/27.06.07 - Převod podniku nebo jeho samostatné části na společnost*.

Pokud bude rozdělovaná společnost postupovat při vyčlenění části svého jmění, kterou představuje podíl, podle § 23b ZDP, bude (daňovou) nabývací cenou jejího podílu v nabývající společnosti dle § 23b odst. 3 ZDP hodnota, jakou měl podíl v nabyté společnosti pro účely ZDP v době výměny, tj. hodnota vyčleňovaného podílu v době vyčlenění.

V situaci, kdy bude rozdělovaná společnost při vyčlenění části svého jmění postupovat dle § 23c ZDP se pro stanovení (daňové) nabývací ceny podílu na nástupnické společnosti u rozdělované společnosti speciální právní úprava uvedená v § 23c odst. 6 ZDP nepoužije, protože se na tuto situaci nevztahuje. Bude tedy nutné aplikovat příslušný bod obecného ustanovení týkajícího se určení (daňové) nabývací ceny, tj. § 24 odst. 7 písm. b) bod 2. ZDP, a tedy (daňovou) nabývací cenu podílu stanovit ve výši (daňové) zůstatkové ceny vyčleněného hmotného majetku a účetní hodnoty ostatního vyčleněného majetku.

<u>Závěr</u>

S ohledem na výše uvedené navrhujeme přijmout a standardním způsobem publikovat níže uvedené závěry:

3.1. V případě vyčlenění bude (daňová) nabývací cena podílu u rozdělované společnosti na nástupnické společnosti určena podle příslušného ustanovení § 23a nebo § 23b ZDP, podle kterého bude rozdělovaná společnost postupovat při vyčlenění části svého jmění.

3.2. V případě, kdy bude rozdělovaná společnost postupovat podle § 23c ZDP, bude (daňová) nabývací cena jejího podílu v nástupnické společnosti určena dle § 24 odst. 7 bod 2. ZDP.

ODLOŽENÝ PŘÍSPĚVEK

Daň z příjmů

625/30.04.25 Osvobození příjmů z úplatného převodu kryptoaktiv

Předkládají: Ing. Bc. Jiří Nesrovnal, daňový poradce, č. osv. 1757
Ing. Matěj Nešleha, daňový poradce, č. osv. 5045

1. Úvod

Zákon č. 32/2025 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s implementací předpisů Evropské unie v oblasti digitalizace finančního trhu a financování udržitelnosti (dále také jen „novela“), změnil, mimo jiné, i zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“ nebo jen „ZDP“). Ve Sbírce zákonů byl tento zákon zveřejněn 14. února 2025, přičemž ta část novely, která se týká zákona o daních z příjmů, nabyla účinnosti dnem následujícím po dni jejího vyhlášení, tj. 15. února 2025. Tato novela za splnění určitých podmínek osvobozuje u poplatníků daně z příjmů fyzických osob příjmy z prodeje kryptoaktiv.

Text schválené novely zní následovně:

V § 4 se na konci odstavce 1 tečka nahrazuje čárkou a doplňují se písmena zj) a zk), která znějí:

„zj) příjmy z úplatného převodu kryptoaktiva s výjimkou elektronického peněžního tokenu, pokud jejich úhrn u poplatníka nepřesáhne ve zdaňovacím období částku 100 000 Kč; osvobození se nevztahuje na příjmy z kapitálového majetku a na příjmy z úplatného převodu kryptoaktiva, které je nebo bylo zahrnuto do obchodního majetku, a to do 3 let od ukončení činnosti, ze které plyne příjem ze samostatné činnosti,

zk) příjem z úplatného převodu kryptoaktiva, přesáhne-li doba mezi nabytím a úplatným převodem tohoto kryptoaktiva při jeho úplatném převodu dobu 3 let; doba 3 let se zkracuje o dobu, po kterou bylo toto kryptoaktivum ve vlastnictví zůstavitele, v případě, že jde o úplatný převod kryptoaktiva nabytého děděním od zůstavitele, který byl příbuzným v řadě přímé nebo manželem; doba 3 let mezi nabytím a úplatným převodem kryptoaktiva u téhož poplatníka se nepřerušuje při sloučení nebo splynutí kryptoaktiv; osvobození se nevztahuje na příjem z úplatného převodu kryptoaktiva, které je nebo bylo zahrnuto do obchodního majetku, a to do 3 let od ukončení činnosti, ze které plyne příjem ze samostatné činnosti; při výměně kryptoaktiva jeho vydavatelem za jiné kryptoaktivum se doba 3 let mezi nabytím a úplatným převodem kryptoaktiva u téhož poplatníka nepřerušuje; osvobození se nevztahuje na příjem, který plyne poplatníkovi z budoucího úplatného převodu kryptoaktiva, uskutečněného v době do 3 let od nabytí, a z budoucího úplatného převodu kryptoaktiva, které je nebo bylo zahrnuto do obchodního majetku, a to do 3 let od ukončení činnosti, ze které plyne příjem ze samostatné činnosti, i když kupní smlouva bude uzavřena až po 3 letech od

nabytí nebo po 3 letech od ukončení činnosti, ze které plyne příjem ze samostatné činnosti.“.

V § 4 odstavec 3 zní:

„(3) Pokud úhrn všech příjmů osvobozených podle odstavce 1 písm. q), příjmů z úplatného převodu cenného papíru osvobozených podle odstavce 1 písm. u) a příjmů z úplatného převodu kryptoaktiva osvobozených podle odstavce 1 písm. zk) přesahuje 40 000 000 Kč ve zdaňovacím období, příjem osvobozený podle odstavce 1 písm. q), příjem z úplatného převodu cenného papíru osvobozený podle odstavce 1 písm. u) nebo příjem z úplatného převodu kryptoaktiva osvobozený podle odstavce 1 písm. zk) není osvobozen v poměrné části vypočítané podle podílu části úhrnu těchto příjmů převyšující 40 000 000 Kč a úhrnu těchto příjmů.“.

Tato novela zákona o daních z příjmů, která je poslaneckým pozměňovacím návrhem, vyvolává některé praktické otázky, které jsou předmětem tohoto příspěvku.

2. Popis problémů

2.1. Co je pro účely zákona o daních z příjmů možné považovat za kryptoaktiva

Předmětná novela je pozměňovacím poslaneckým návrhem skupiny poslanců, nicméně z textu návrhu není zřejmé, a to ani prostřednictvím poznámky pod čarou, co se pro účely tohoto ustanovení a vůbec celého zákona o daních z příjmů má považovat za kryptoaktivum. Domníváme se však, že i vzhledem k okolnostem načtení tohoto pozměňovacího návrhu, jeho odůvodnění a projednávání v Poslanecké sněmovně (například vystoupení poslanců k tomuto bodu v rámci 3. čtení, které se konalo 6.12.2024), je nutné tento pojem vykládat dle definic uvedených v Nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) 2023/1114 ze dne 31. května 2023 o trzích kryptoaktiv a o změně nařízení (EU) č. 1093/2010 a (EU) č. 1095/2010 a směrnic 2013/36/EU a (EU) 2019/1937 (dále jen „nařízení MiCA“).

I když je obtížené dovodit, proč tomu tak je, tak příjem z prodeje elektronického peněžního tokenu je vyloučen pouze z osvobození dle hodnotového limitu – výše příjmu dle § 4 odst. 1 písm. zj) ZDP a nikoli z osvobození na základě splnění časového testu dle § 4 odst. 1 písm. zk) ZDP.

2.1.1. Závěr

2.1.1.1. Kryptoaktivem se pro účely zákona o daních z příjmů rozumí kryptoaktivum dle nařízení MiCA, které jej definuje jako digitální zachycení hodnoty nebo práva, které může být převáděno a ukládáno elektronicky pomocí technologie distribuovaného registru nebo pomocí podobné technologie. Distribuovaným registrem rozumíme úložiště informací, které vede evidenci o transakcích a které je distribuováno prostřednictvím síťových uzlů technologií distribuovaného registru a synchronizováno mezi nimi pomocí mechanismu konsensu (typickým představitelem distribuovaného registru je tzv. Blockchain – například u Bitcoinu).

2.1.1.2. Nařízení MiCA ve své podstatě rozeznává tři druhy kryptoaktiv a jsou jimi:

- Elektronické peněžní tokeny (kryptoaktiva, která stabilizují svou hodnotu navázáním na jednu konkrétní úřední měnu, která je vydávána centrální bankou nebo jiným měnovým orgánem). Příkladem mohou být tzv. „stablecoiny“, například elektronický peněžní token USDT, jehož hodnota je navázána na hodnotu amerického dolaru. Hodnota elektronického peněžního tokenu je navázáním na konkrétní úřední měnu poměrně stabilní.
- Tokeny vázané na konkrétní aktivum (kryptoaktiva, která stabilizují svou hodnotu navázáním na konkrétní aktivum nebo i navázáním na více aktiv). Na rozdíl od peněžních tokenů je jejich hodnota dána hodnotou podkladového aktiva. Hodnota tohoto tokenu je také víceméně stabilní, neboť je navázána na hodnotu podkladového aktiva. Příkladem může být token, jehož podkladovým aktivem je zlato.
- Kryptoaktiva jiná než tokeny vázané na konkrétní aktiva nebo elektronické peněžní tokeny. Domníváme se, že typickým zástupcem této skupiny kryptoaktiv budou Bitcoin (BTC), Ethereum (ETH) a tisíce dalších „kryptoměn“. Hodnota těchto kryptoaktiv je velmi nestabilní a volatilní.

2.1.1.3. Výjimka, která vylučuje z osvobození příjem z převodu elektronického peněžního tokenu, se týká pouze hodnotového osvobození dle § 4 odst. 1 písm. zj) ZD, ale netýká se časového osvobození dle § 4 odst. 1 písm. zk) ZDP.

2.1.1.4. Vyloučení z hodnotového osvobození dle § 4 odst. 1 písm. zj) ZDP se týká pouze elektronického peněžního tokenu a netýká se tedy tokenu, jehož hodnota je navázána na konkrétní aktivum (nebo konkrétní aktiva) a netýká se ani ostatních kryptoaktiv (například BTC nebo ETH).

2.2. Časový dopad nové právní úpravy

Uvedená novela neobsahuje žádná přechodná ustanovení, přičemž novela nabývá účinnosti dnem následujícím po dni jejího vyhlášení, tedy novela nabyla účinnosti 15. února 2025. Z toho dle našeho názoru vyplývá, že veškeré body této novely zákona o daních z příjmů budou počínaje dnem nabytí účinnosti novely (tj. 15. února 2025) aplikovány na veškeré příjmy z úplatného převodu kryptoaktiva, a to bez ohledu na skutečnost, kdy byla kryptoaktiva poplatníkem daně z příjmů fyzických osob nabyta (tj. nová pravidla pro osvobození příjmu z úplatného převodu kryptoaktiva se aplikují i na kryptoaktiva nabytá před účinností novely). Z tohoto hlediska se do lhůty pro osvobození v délce 3 let bude započítávat i doba držby kryptoaktiva před nabytím účinnosti novely. Stejně tak skutečnosti, které jsou v předmětném ustanovení uvedeny jako skutečnosti, které nevedou k přerušení časového testu, budou relevantní i ve vztahu k takovým skutečnostem, které nastaly před účinností novely.

Na druhé straně v případě překročení limitu osvobození ve výši 40 000 000 Kč dle § 4 odst. 3 ZDP nebude možné (na rozdíl od cenných papírů a obchodních podílů) uplatnit u kryptoaktiv nabytých před účinností novely jako výdaj reálnou hodnotu tohoto kryptoaktiva k 31.12.2024, neboť § 10 odst. 9 ZDP nebyl předmětnou novelou na kryptoaktiva rozšířen.

S ohledem na skutečnost, že novela nenabyla účinnosti 1. ledna 2025, tj. na počátku zdaňovacího období poplatníka daně z příjmů fyzických osob, vyvstává otázka, jakým způsobem aplikovat limit pro osvobození příjmů z úplatného převodu kryptoaktiva ve výši 100 000 Kč dle § 4 odst. 1 písm. zj) ZDP.

S ohledem na textaci nového § 4 odst. 1 písm. zj) ZDP se domníváme, že se do limitu 100 000 Kč budou započítávat pouze příjmy poplatníka daně z příjmů fyzických osob z úplatného převodu kryptoaktiva, které realizoval v daném zdaňovacím období ode dne nabytí účinnosti novely, tj. příjmy, které poplatník daně z příjmů fyzických osob realizoval 15. února 2025 a později.

Poslední otázkou pak je, jaké příjmy z úplatného převodu kryptoaktiva se budou v roce 2025 započítávat do limitu dle § 4 odst. 3 ZDP a jaká bude v roce 2025 výše tohoto limitu. Jelikož může jít pouze o příjmy z převodu kryptoaktiva, které jsou osvobozeny od daně, může jít pouze o osvobozené příjmy z převodu kryptoaktiva docílené od účinnosti novely. I když v roce 2025 nepůjde o příjmy docílené za celé zdaňovací období roku 2025, nebude se z tohoto hlediska limit 40 000 000 Kč nijak krátit. Z textu zákona žádné krácení či to, že by se daný limit přepočítával na dny či měsíce nevyplývá a jak již bylo uvedeno, novela žádné přechodné ustanovení, které by takovéto přepočítávání stanovilo, neobsahuje.

2.2.1. Závěr

2.2.1.1. Veškeré body předmětné novely ZDP budou od nabytí účinnosti novely aplikovány na veškerá kryptoaktiva, tedy i na ta, která byla nabyta před nabytím účinnosti novely.

2.2.1.2. Do tříleté lhůty pro osvobození bude započtena i doba držby kryptoaktiv, která běžela před nabytím účinnosti novely.

2.2.1.3. Pokud před nabytím účinnosti novely došlo ke skutečnostem, které v souladu s § 4 odst. 1 písm. zk) ZDP nezpůsobují přerušení tříletého časového testu pro osvobození, budou tyto skutečnosti z pohledu osvobození relevantní.

2.2.1.4. V případě překročení limitu pro osvobození ve výši 40 000 000 Kč dle § 4 odst. 3 ZDP u kryptoaktiv nabytých před nabytím účinnosti novely může poplatník v případě překročení tohoto limitu uplatnit pouze standartní výdaje dle ZDP, a tedy nemůže uplatit reálnou hodnotu kryptoaktiva k 31.12.2024 jako v případě cenných papírů a obchodních podílů postupem dle § 10 odst. 9 ZDP.

2.2.1.5. V roce 2025 se budou do limitu 100 000 Kč dle § 4 odst. 1 písm. zj) ZDP započítávat pouze příjmy poplatníka daně z příjmů fyzických osob z úplatného

převodu kryptoaktiva, které realizoval ode dne nabytí účinnosti novely, tj. od 15. února 2025 a později. Uvedeme-li příklady, vyplývá z toho následující řešení.

Příklad č. 1:

Poplatník daně z příjmů realizoval v lednu 2025 (tj. před nabytím účinnosti novely) příjem z úplatného převodu kryptoaktiva ve výši 50 tis. Kč, v dubnu 2025 (tj. po nabytí účinnosti novely) příjem z úplatného převodu kryptoaktiva ve výši 30 tis. Kč. Do hodnotového limitu pro osvobození dle § 4 odst. 1 písm. zj) ZDP bude započítáván pouze dubnový příjem ve výši 30 tis. Kč, ten bude od daně z příjmů dle § 4 odst. 1 písm. zj) ZDP osvobozen, lednový příjem ve výši 50 tis. Kč bude zdanitelným příjmem dle § 10 ZDP (oproti tomuto příjmu bude možné uplatnit související výdaje).

Příklad č. 2:

Poplatník daně z příjmů realizoval v lednu 2025 (tj. před nabytím účinnosti novely) příjem z úplatného převodu kryptoaktiva ve výši 50 tis. Kč, v dubnu 2025 (tj. po nabytí účinnosti novely) příjem z úplatného převodu kryptoaktiva ve výši 80 tis. Kč. Do hodnotového limitu pro osvobození dle § 4 odst. 1 písm. zj) ZDP započítávám pouze dubnový příjem ve výši 80 tis. Kč, ten bude od daně z příjmů dle § 4 odst. 1 písm. zj) ZDP osvobozen, a to i přesto, že příjem z úplatného převodu kryptoaktiv za celé zdaňovací období (to jest od 1. ledna do 31. prosince 2025) přesáhl u poplatníka daně z příjmů fyzických osob částku 100 tis. Kč, lednový příjem ve výši 50 tis. Kč bude zdanitelným příjmem dle § 10 ZDP (oproti tomuto příjmu bude možné uplatnit související výdaje).

2.2.1.6.1. V roce 2025 se do limitu 40 000 000 Kč dle § 4 odst. 3 ZDP budou započítávat pouze příjmy, které budou od účinnosti novely dle § 4 odst. 1 písm. zk) ZDP osvobozeny od daně.

2.2.1.6.2. Limit 40 000 000 Kč se v roce 2025 nijak nekrátí.

2.3. Sloučení nebo splynutí kryptoaktiva

Ustanovení § 4 odst. 1 písm. zk) ZDP ve znění této novely vychází z toho, že časový test pro osvobození se nepřerušuje v případě sloučení či splynutí kryptoaktiva. Právní úprava v této věci nestanovuje žádné další omezující podmínky, což dle našeho názoru znamená, že nebude relevantní hodnota splývajících či slučovaných kryptoaktiv ani to, zda ke sloučení či splynutí dochází úplatně či bezúplatně. Zásadní otázkou, kterou tato nová právní úprava přináší, je definice těchto pojmů ve světě kryptoaktiv. Schválená právní úprava žádnou definici neobsahuje. Definici těchto pojmů v českém právním řádu můžeme nalézt například v zákoně č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev, domníváme se však, že v tomto případě definice těchto pojmů tam uvedená, není pro kryptoaktiva příléhavá.

Zásadní otázkou tak zůstává, jak tyto pojmy aplikovat na kryptoaktiva.

Nabízí se zde výklad, že v případě sloučení nebo splynutí kryptoaktiv půjde o situace, kdy na počátku fyzická osoba vlastní několik kryptoaktiv, které se sloučí nebo splynou a následně zůstane fyzické osobě pouze jedno kryptoaktivum, které nehradí zanikající kryptoaktiva. V rámci toho je možné zaplatit doplatek (jak již bylo uvedeno, schválená právní úprava žádné omezení v tomto ohledu neobsahuje).

Příklad č. 1

Fyzická osoba úplatně pořídila v roce 2015 jednu čtvrtinu kryptoaktiva X (například Bitcoin), na začátku roku 2025 pořídí tato fyzická osoba úplatně polovinu kryptoaktiva X (Bitcoinu). K pořízení obou částí kryptoaktiva použila stejnou platformu (burzu), provozovatel platformy v takovém případě v rozhraní platformy (burzy) uvádí, že tato fyzická osoba je vlastníkem tří čtvrtin jedné kryptoměny X (Bitcoinu), platforma neuvádí, že fyzická osoba je vlastníkem jedné čtvrtiny a jedné poloviny kryptoměny X (Bitcoinu).

Lze nastíněnou situaci považovat za sloučení či splynutí kryptoaktiva? A pokud tato fyzická osoba prodá v roce 2025 tři čtvrtiny kryptoaktiva X (Bitcoinu), je od daně osvobozena, neboť polovina kryptoaktiva X (Bitcoinu) pořízená v roce 2025 splynula (či se sloučila) s čtvrtinou kryptoaktiva X (Bitcoinu) pořízenou v roce 2015?

2.3.1. Závěr

2.3.1.1. V případě sloučení či splynutí kryptoaktiv se časový test nepřerušuje bez ohledu na to, jaká je hodnota vzájemně slučovaných či splývajících kryptoaktiv a také bez ohledu na to, zda k této operaci dochází úplatně či bezúplatně.

2.3.1.2. Z pohledu časového testu pak bude relevantní doba držby nejdéle drženého kryptoaktiva nebo jeho části, které je předmětem sloučení nebo splynutí.

2.3.1.3. Příklad č. 1 – Domníváme se, že v daném příkladu nedošlo z pohledu zákona o daních z příjmů ke sloučení či splynutí kryptoaktiva, neboť zákon o daních z příjmů nehovoří o sloučení nebo splynutí částí kryptoaktiva, ale sloučení nebo splynutí kryptoaktiv jako celku. Jediný možný postup, který je dle našeho názoru v souladu se zákonem o daních z příjmů, je takový postup, že fyzická osoba z příkladu č. 1 osvobodí 1/3 příjmu z úplatného převodu kryptoaktiva X (Bitcoinu), samozřejmě s omezením dle § 4 odst. 3 ZDP a 2/3 příjmu z úplatného převodu kryptoaktiva X (Bitcoinu) zdaní, přičemž oproti tomuto příjmu uplatní do výdajů pořizovací cenu jedné poloviny kryptoaktiva X (Bitcoinu), kterou fyzická osoba pořídila na začátku roku 2025.

2.4. Výměna kryptoaktiva jeho vydavatelem za jiné kryptoaktivum

Úprava § 4 odst. 1 písm. zk) ZDP ve znění této novely vychází z toho, že v případě výměny jednoho kryptoaktiva jeho vydavatelem za jiné kryptoaktivum se časový test pro osvobození nepřerušuje. Také v tomto případě nestanoví právní úprava žádnou další podmínku, jakou je například v případě akcií podmínka stejné nominální hodnoty nově nabytých cenných papírů. Proto se domníváme, že k přerušení časového testu nedojde bez ohledu na to, jaká je hodnota původního a jaká bude hodnota nově

nabytého (vyměněného) kryptoaktiva a stejně tak bez ohledu na to, zda k této výměně bude docházet úplatně či bezúplatně.

Dovolujeme si na tomto místě také poznamenat a upozornit na skutečnost, že text novely nijak nevysvětluje, co výměnou kryptoaktiva jeho vydavatelem za jiné kryptoaktivum rozumí. Proto je zřejmě nutné vycházet z toho, že půjde o takové operace, kdy bude exitující kryptoaktivum vyměněno jeho vydavatelem za jiné kryptoaktivum, opět bez ohledu na případný doplatek a opět bez ohledu na hodnotu původního a nového kryptoaktiva.

2.4.1. Závěr

V případě výměny kryptoaktiva jeho vydavatelem za jiné kryptoaktivum se časový test nepřerušuje bez ohledu na hodnotu původního a na základě výměny nově nabytého kryptoaktiva a také bez ohledu na to, zda k této operaci dochází úplatně nebo bezúplatně.

ODLOŽENÝ PŘÍSPĚVEK

Daň z příjmů

626/30.04.25 Srovnatelnost českých a zahraničních nadačních a trustových struktur

Předkládá: Mgr. Zenon Folwarczny, daňový poradce, č. osv. 3661

Úvod

Před více než 10 lety vstoupil v účinnost nový občanský zákoník (OZ), který zavedl institut svěřenského fondu (SF). Tyto jednotky mají v zahraničí velkou tradici pro správu a mezigenerační předávání rodinného majetku. České podnikatelské rodiny začaly rovněž poměrně často využívat SF a fundace (nadace a nadační fondy) založené dle českého práva. Z důvodu geografické diverzifikace a dalších důvodů byly zakládány i zahraniční SF a fundace za stejným účelem.

Popis problému

Existují dva koordinační výbory („**KV**“) týkající se srovnatelnosti zahraničních SF, a to KV 421/26.02.14. (Zenon Folwarczny) a KV 588/24.11.21 (Helena Navrátilová).

Hlavním problémem u srovnatelnosti[19]:

1. zahraničních SF je poměrně rigidní metodologie navržená daňovou správou pro srovnatelnost těchto struktur zejména v KV 421/26.02.14.
2. zahraničních fundaci je skutečnost, že zatím neexistuje žádný metodologický dokument pro srovnatelnost zahraničních fundací.

Cíle příspěvku

Cíli příspěvku jsou:

1. Revidovat šest kritérií pro srovnatelnost zahraničních SF se SF zřízeným podle OZ.

2. Stanovit podmínky srovnatelnosti zahraničních SF a fundací se SF a rodinnými fundacemi zřízenými podle českého práva, které budou respektovat různorodost zahraničních trustových struktur a fundací a zároveň budou v souladu se závazky ČR v oblasti mezinárodního práva.

---

[19] *Viz důvodová zpráva k zákonnému opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí (dále jen "**zákonné opatření**") bod 3:*
*... Na rozdíl od jiných právních odvětví je v daňovém právu uplatňována zásada v pochybnostech ve prospěch daňového subjektu. Podle ustálené judikatury je zákonodárce povinen upravit pravidla pro stanovení a výběr daní natolik určitě, aby nevznikaly pochybnosti o smyslu a účelu právní normy. Je tomu tak proto, že daňové právo zasahuje do majetkové sféry daňového subjektu a tím omezuje jedno z jeho základních práv – právo vlastnit majetek. Proto, pokud výkladové pochybnosti v daňovém právu vzniknou, je nezbytné vyložit jej vždy ve prospěch daňového subjektu. **Stát nemůže na úkor daňového subjektu profitovat z výkladových nejasností, které způsobil.***
...

Zdůvodnění

Z obecných principů výkladu právních předpisů vyplývá, že ustanovení ZDP týkající se svěřenských fondů a rodinných fundací se vztahují i na zahraniční jednotky obdobného charakteru. Toto je potvrzeno i v důvodové zprávě k příslušné novele ZDP[20].

U svěřenských fondů lze tento závěr podpořit odkazem na ustanovení § 73 odst. 4 zákona č. 91/2012 Sb., o mezinárodním právu soukromém, ve znění pozdějších předpisů („**MPS**“), podle nějž fond zřízený v zahraničí se uznává i v oblasti českého práva, vykazuje-li základní znaky požadované pro něj českým právem.

U fundací lze tento závěr podpořit judikaturou Soudního dvora EU, dle které platí, že pokud v právu jednoho státu neexistuje druh společností se stejnou právní formou, jakou má společnost založená podle práva jiného státu, srovnatelnost těchto jednotek by se měla posuzovat podle způsobu jejich fungování, nikoliv dle jejich právní formy či daňového statutu ve státě založení (viz např. rozsudky C-338/11 Santander, C-303/07 Aberdeen Soudního dvora Evropské unie).

Principu jednoty právního řádu a rovného zacházení vyplývá i ze zásad dle zákona č. 37/2021 Sb., o evidenci skutečných majitelů (dále jen „**ZESM**“)[21].

<u>Fundace</u>

[20] *Viz důvodová zpráva k zákonnému opatření: „.. záměrně použitý pojem „svěřenský fond“ podle koncepce uplatňované v daňových zákonech nezahrnuje pouze svěřenský fond podle nového občanského zákoníku, ale i zahraniční instituty daného typu (např. trusty v zemích common law). Podle zmíněné koncepce platí, že hovoří-li ustanovení daňového zákona o konkrétním institutu, vztahuje se i na zahraniční instituty obdobného charakteru. V opačném případě, má-li se dané ustanovení týkat pouze institutu českého práva, použije se dovětek odkazující na příslušný zákon, kterým je daný institut upraven, např. „svěřenský fond podle občanského zákoníku“. Bez této koncepce by ve všech případech, nejen u svěřenských fondů, musela většina ustanovení daňových předpisů výslovně zmiňovat i instituty zahraničního práva, což by vedlo ke značnému prodloužení textu právního předpisu a tím i k jeho nesrozumitelnosti. I úplatné vyčlenění nebo nabytí nemovité věci do zahraničního institutu, např. trustu, bude tedy předmětem daně, a to nezávisle na tom, zda majetek v tomto institutu je či není podle příslušné zahraniční právní úpravy předmětem vlastnictví. Bude-li majetek v tomto zahraničním institutu, např. trustu, ve vlastnictví tohoto institutu, bude takový institut poplatníkem na základě ustanovení § 1 odst. 1. Půjde-li o zahraniční institut např. trust, obdobný svěřenskému fondu podle občanského zákoníku, tj. o oddělené a nezávislé vlastnictví obdobně jako je tomu u svěřenského fondu podle § 1448 nového občanského zákoníku, bude takový institut poplatníkem na základě ustanovení § 1 odst. 2.“*

[21] *Viz KV 588/24.11.21: „ …Ustanovení § 2 ZESM vymezuje pojem právní uspořádání jako svěřenský fond nebo zahraniční svěřenský fond. Zahraničním svěřenským fondem se rozumí svěřenský fond nebo jemu strukturou nebo funkcemi podobné zařízení řídící se právem jiného státu. ZESM těmto jednotkám ukládá stejné povinnosti, a to v rozsahu, v jakém spadají do působnosti českého právního řádu. Podle Důvodové zprávy k § 2 ZESM. bude „vždy klíčové, aby si příslušný svěřenský správce (respektive osoba ve funkci obdobné svěřenskému správci) vyhodnotil, zda spravuje uspořádání, které lze funkčně či strukturně (organizačně) připodobnit svěřenskému fondu“. Podobností struktury zahraničního uspořádání se svěřenským fondem se rozumí organizace správy, povaha spravovaného majetku a práva a povinnosti osob zapojených v rámci právního uspořádání. Dále z důvodové zprávy vyplývá, že vhledem k tomu, že česká právní úprava účely a cíle svěřenského fondu neomezuje, bude třeba vycházet z (formálního) posouzení, jak dané právní upořádání funguje a co se jeho zřízením sleduje.“*

S ohledem na různorodost zahraničních fundačních uspořádání[22] je nutné definovat obecně znaky fundačních struktur takto:

Vzniká v důsledku právního jednání, jímž zakladatel vyčlení určitý majetek k tomu, aby byl spravován k naplnění určitého veřejně prospěšného nebo soukromého účelu, přičemž

a) tento majetek tvoří (neosobní) samostatné jmění (fond);
b) tento majetek spravuje určená osoba (správce), která je při tom vázána účelem, k němuž byl majetek vyčleněn a dalšími podmínkami stanovenými zakladatelem.

V tomto ohledu je nerozhodné, zda právní předpisy přiznávají takovému samostatnému jmění pomocí právní fikce právní osobnost (fundace ve vlastním smyslu) nebo zda výslednou strukturu chápou jako čistě smluvní (nesamostatné nadace/fundace).

Svěřenské fondy

Nejpřirozenějším východiskem pro vymezení struktury srovnatelného zahraničního SF je Haagská úmluva o právu rozhodném pro trust a o jeho uznání z 1. 7. 1985, resp. její čl. 2, kde je trustová struktura vymezena takto:

Jde o právní vztah zřizovaný inter vivos (mezi živými) nebo mortis causa (pro případ smrti) určitou osobou, zakladatelem, kdy je určitý majetek svěřen pod kontrolu správce (i) ve prospěch beneficienta nebo (ii) za jiným účelem.

Trust má následující znaky:
a) tento majetek tvoří samostatné jmění (fond), které není součástí jmění správce;
b) vlastnická práva k tomuto majetku je oprávněn vykonávat správce vlastním jménem nebo jiná osoba jednající na účet správce;
c) správce je tento majetek oprávněn a povinen, za což nese odpovědnost, spravovat, využívat a disponovat s ním podle podmínek trustu a podle dalších právních povinností.

[22] V řadě zemí kontinentální Evropy má pojem fundace význam mnohem širší, než jak jej chápe nový občanský zákoník, neboť jsou jím označovány i jiné útvary, které mají také majetkový základ a vymezený účel (tzv. nesamostatné nadace). Zákon jim však právní osobnost nepřiznává. Obě tyto formy (s právní osobností i bez ní) jsou v takovém případě mnohdy nazývány „nadacemi". Příkladem může být německý přístup, kde jsou „nadace" chápány v tomto širším – *funkcionálním pojetí,* jako „*majetek, který byl zakladatelem na základě jeho svobodného a konečného projevu vůle převeden na jinou osobu (správce), aby jej tato dlouhodobě spravovala k naplňování účelu zakladatelem určeného, jako „Sondervermögen" – zvláštní osamostatněný majetek, oddělený od ostatního majetku správce (viz Hütemann, R., Rawert, P*. Kommentar zum Art. 80–89 BGB. In: J. von Staudingers Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch mit Einführunsgesetz und Nebengesetzen. Erstes Buch. Allgemeiner Teil. § 80–89 BGB (Stiftungsrecht). Berlin : Sellier - de Gruyter, 2010, s. 19).

Návrh řešení

Navrhuji, aby

1. bylo explicitně potvrzeno, že pojem „svěřenský fond“ a „rodinná fundace“, resp. „nadace“ a „nadační fond“ v ZDP zahrnuje srovnatelné zahraniční SF a zahraniční fundace (jednotky), které mají srovnatelné základní právní znaky zmíněné výše, a tím de facto jsou srovnatelné svým fungováním jako české jednotky – mají podobné principy vyčlenění majetku, účel správy a distribuce majetku.

2. závěry tohoto koordinačního výboru nahradily závěry KV 421/26.02.14.

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN S ROZPOREM KE DNI 30. 4. 2025

DPH

627/30.04.25 Vystavování daňového dokladu od 1.1.2025 na základě § 28 odst. 10 zákona o DPH

Předkládají: Ing. Tomáš Brandejs, daňový poradce, č. osv. 3191
Mgr. Milan Tomíček, daňový poradce, č. osv. 1026

S účinností od 1. ledna 2025 došlo k novelizaci § 28 odst. 7 zákona č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty (dále jen zákon o DPH), který do 31.12.2024 upravoval zmocnění k vystavení daňového dokladu osobou, pro kterou se plnění uskutečňuje (dále též jen „příjemce plnění“) nebo třetí osobou. Tento příspěvek se soustředí pouze na situace vystavování daňového dokladu příjemcem plnění.

Současně došlo k přijetí nového § 28 odst. 10 zákona o DPH, který v dané oblasti nahradil dosavadní § 28 odst. 7 zákona o DPH a který přináší do problematiky vystavení daňového dokladu příjemcem plnění celou řadu faktických změn. Protože se v praxi objevují názory, a to i z řad pracovníků finanční správy, že jedinou věcnou změnou nové úpravy účinné od 1. 1. 2025 je zrušení povinnosti učinit dohodu o vystavování daňových dokladů písemně (potažmo podepsat ji uznávaným elektronickým podpisem v případě, že je dohoda učiněna elektronicky), cílem tohoto příspěvku je upozornit na další věcné změny a tím sjednotit výklad a dopady § 28 odst. 10 zákona o DPH.

1) Rozbor problematiky

Právní úprava dle Směrnice Rady 2006/112/ES

Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „Směrnice o DPH“) v článku 220, že ve zde uvedených případech každá osoba povinná k dani zajistí, že buď (i) ona sama, nebo (ii) pořizovatel zboží nebo příjemce služby, nebo (iii) jejím jménem a na její účet třetí osoba vystaví fakturu.

Vedle tohoto ustanovení však Směrnice o DPH v článku 224 uvádí, že fakturu za zboží dodané pořizovateli nebo službu poskytnutou příjemci osobou povinnou k dani může po předchozí dohodě mezi oběma stranami vystavit pořizovatel nebo příjemce, pokud existuje postup, podle kterého osoba povinná k dani, která zboží dodala nebo službu poskytla, přijme každou fakturu:

„Fakturu za dodání zboží pořizovateli nebo poskytnutí služby příjemci osobou povinnou k dani může po předchozí dohodě mezi oběma stranami vystavit pořizovatel nebo příjemce, pokud existuje postup pro akceptaci každé faktury osobou povinnou

k dani, která zboží dodala nebo službu poskytla. Členské státy mohou vyžadovat, aby tyto faktury byly vystavovány jménem a na účet osoby povinné k dani.“[23]

Článek 224 tak dle našeho názoru podrobněji upravuje podmínky, za kterých může příjemce plnění vystavit fakturu.

Jestliže tedy fakturu vystaví třetí osoba, předpokládá se, že ji vystaví v souladu s čl. 220 jménem a na účet osoby poskytující dané plnění. Jestliže však vystaví fakturu příjemce plnění, lze ze samotného textu tohoto článku dovozovat, že příjemce plnění nemusí jednat jménem a na účet osoby poskytující dané plnění, ledaže by členské státy na základě poslední věty článku 224 Směrnice o DPH požadovaly, aby faktury vystavované příjemcem plnění byly vystavovány jménem a na účet osoby poskytující dané plnění.

Právní úprava dle zákona o DPH účinná do 31.12.2024

Do konce roku 2024 zákon o DPH v § 28 odst. 7 definoval pravidla pro vystavování daňových dokladů v tuzemsku tak, že osoba povinná k dani mohla k vystavení daňového dokladu písemně zmocnit příjemce plnění:

„Osoba povinná k dani může k vystavení daňového dokladu písemně zmocnit osobu, pro kterou se plnění uskutečňuje, nebo třetí osobu.“[24]

Česká republika tak do 31.12.2024 využívala možnosti, kterou jí dává poslední věta článku 224 Směrnice o DPH. Pokud měly obě osoby, tj. osoba povinná k dani, která zboží dodala nebo službu poskytla (dále jen „dodavatel“), a příjemce plnění zájem využít postup, který jim umožňoval § 28 odst. 7 zákona o DPH, pak příjemce plnění musel být k vystavení daňového dokladu zmocněn. Požadavek na kapacitu jednání příjemce plnění v pozici zmocněnce tak bylo nesporně požadavkem na jednání (při vystavení daňového dokladu) jménem a na účet dodavatele v souladu s poslední větou článku 224 Směrnice o DPH.

Znamenalo to, že s ohledem na § 26 odst. 4 zákona o DPH[25] měl odpovědnost za správné náležitosti dokladu a za jeho vystavení ve lhůtě výhradně jen dodavatel. Příjemce plnění, který daňový doklad vyhotovil jako zmocněnec dodavatele, nebyl stíhán žádnou takovou povinností stanovenou zákonem o DPH. Příjemce plnění byl zodpovědný svému dodavateli za správnost a včasnost vystavení daňového dokladu na základě jejich soukromoprávního vztahu a v rozsahu jejich ujednání.

Právní úprava dle zákona o DPH účinná od 1.1.2025

[23] Článek 224 Směrnice o DPH

[24] § 28 odst. 7 zákona o DPH ve znění do 31.12.2024

[25] „Za správnost údajů na daňovém dokladu a za jeho vystavení ve stanovené lhůtě odpovídá vždy osoba, která plnění uskutečňuje“

Výše popsaná pravidla pro vystavování daňových dokladů v tuzemsku byla novelizována od 1.1.2025. Nově § 28 odst. 10 zákona o DPH mimo jiné stanovuje, že daňový doklad může vystavit namísto osoby povinné k dani jiná osoba, a to na základě jejich ujednání, a určuje, že s ohledem na vystavování daňových dokladů má jiná osoba stejná práva a povinnosti jako osoba povinná k dani:

„Vystavit daňový doklad může namísto osoby povinné k dani jiná osoba, a to na základě jejich ujednání; v tomto rozsahu má tato jiná osoba stejná práva a povinnosti jako tato osoba povinná k dani. Správce daně může tuto jinou osobu vyzvat k prokázání existence takového ujednání.“[26]

Jak je patrné, zákon o DPH k 1.1.2025 upustil od požadavku vystavování daňových dokladů jménem a na účet osoby povinné k dani na základě zmocnění a stanovuje, že daňový doklad příjemce plnění může vystavit namísto osoby povinné k dani. Od 1.1.2025 je tak kapacita jednání příjemce plnění ponechána na ujednání obou stran – je tak možné, že dodavatel příjemce plnění například zmocní k vystavení daňového dokladu, tj. určí, aby doklad vystavil jménem a na účet dodavatele.

Nicméně může dojít k situaci, kdy při využití postupu dle § 28 odst. 10 zákona o DPH příjemce plnění nejedná jako zmocněnec, respektive obecně řečeno nevystavuje daňový doklad jménem a na účet dodavatele – v takovém případě daňový doklad dodavatel nevystavuje. Ostatně právě proto přisuzuje zákon o DPH ustanovením § 28 odst. 10 potřebnou odpovědnost (za správné náležitosti dokladu a za jeho vystavení ve lhůtě) příjemci plnění, protože úprava dle § 26 odst. 4 zákona o DPH by na něj jako na vystavitele dokladu, který však plnění neuskutečňuje, jinak nedoléhala.

Jestliže od 1.1.2025 dodavatel při využití postupu dle § 28 odst. 10 zákona o DPH daňový doklad nevystavuje, není možné přisuzovat mu případnou povinnost přiznat daň dle § 108 odst. 4 písm. g) zákona o DPH:

„Přiznat daň jsou povinni osoba, která vystaví doklad, na kterém uvede daň“[27]

Pokud tak dojde k situaci, kdy příjemce plnění daňový doklad dle dohody nevystavuje jménem a na účet dodavatele a na daňovém dokladu vystaveném na základě postupu dle § 28 odst. 10 zákona o DPH uvede nesprávně vyšší DPH, než jaká měla být uvedena dle zákona, stíhá povinnost dle § 108 odst. 4 písm. g) zákona o DPH pouze a jen příjemce plnění. V tomto se dopad právní úpravy účinné do konce roku 2024 s ohledem na § 108 odst. 4 písm. g) liší - toto ustanovení mohlo do konce roku 2024 založit povinnost dodavateli.

Výše uvedené není dle našeho názoru ani v rozporu s ustanovením § 241 daňového řádu, dle kterého „dohoda, podle níž daňovou povinnost ponese místo daňového subjektu zcela nebo částečně jiná osoba, není vůči správci daně účinná; to neplatí,

[26] § 28 odst. 10 zákona o DPH

[27] § 108 odst. 4 písm. g) zákona o DPH

pokud jiná osoba plní povinnost, která této osobě vznikla v důsledku zajištění daně podle zákona.“ Tento postup vyplývá ze Směrnice o DPH a je důsledkem toho, jakým způsobem byla relevantní ustanovení Směrnice o DPH transponována do zákona o DPH a o přenosu daňové povinnosti, která originálně vzniká příjemci plnění jako vystaviteli daňového dokladu, nemůže být ani řeč.

Závěr

S ohledem na platnou legislativu a potřeby praxe navrhujeme přijmout sjednocující výklad tohoto znění:

V oblasti vystavování daňových dokladů dle § 28 odst. 10 zákona o DPH ve znění účinném od 1.1.2025 došlo k věcným změnám oproti předchozí právní úpravě obsažené v § 28 odst. 7 zákona o DPH ve znění účinném do 31.12.2024. Při aplikaci postupu dle § 28 odst. 10 zákona o DPH nově od 1. ledna 2025 platí (pro případy, kdy příjemce plnění daňový doklad nevystavuje jako zmocněnec, respektive obecně řečeno nevystavuje jej jménem a na účet dodavatele) mimo jiné následující:

- **Osoba povinná k dani poskytující zdanitelné plnění při využití postupu dle § 28 odst. 10 zákona o DPH daňový doklad nevystavuje.**

- **Daňový doklad vystavuje příjemce plnění, který má s osobou povinnou k dani poskytující zdanitelné plnění ujednání (o vystavení daňového dokladu) dle § 28 odst. 10 zákona o DPH.**

- **Příjemce plnění, který má s osobou povinnou k dani poskytující zdanitelné plnění ujednání o vystavení daňového dokladu dle § 28 odst. 10 zákona o DPH, a která na vystavený daňový doklad uvede nesprávně vyšší DPH, než jaká měla být uvedena dle zákona, má povinnost dle § 108 odst. 4 písm. g) zákona o DPH. Tuto povinnost nelze (v situaci dle předchozí věty) přisoudit osobě poskytující zdanitelné plnění.**

V případě nesouhlasného stanoviska s výše uvedeným závěrem žádáme, aby v odůvodnění byl přesněji specifikován rozsah práv a povinností vyplývajících z §28 odst. 10 zákona o DPH pro osobu povinnou k dani poskytující zdanitelné plnění a pro příjemce plnění.

Stanovisko GFŘ:

Nesouhlas se závěry předkladatelů.

Problematika vystavování daňových dokladů je obsažena v § 26 a násl. zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“).

*Možnost vystavení daňového dokladu příjemcem plnění je upravena v § 28 odst. 10 ZDPH. Podle uvedeného ustanovení může namísto osoby povinné k dani vystavit daňový doklad příjemce (resp. jiná osoba), a to na základě jejich **ujednání**. Podle předchozí právní úpravy (tj. § 28 odst. 7 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 31. 12. 2024) byla možnost vystavení daňového dokladu příjemcem plněním (resp. jinou osobou) podmíněna udělením písemného **zmocnění**.*

*Beze změny však zůstalo ustanovení § 26 odst. 4 ZDPH, podle kterého platilo a nadále platí, že **za správnost údajů uvedených na daňovém dokladu a jeho vystavení ve stanovené lhůtě odpovídá vždy osoba, která plnění uskutečňuje**.*

Z ustanovení § 26 odst. 4 ZDPH tak vyplývá, že v případě, kdy na základě ujednání mezi poskytovatelem a příjemcem plnění vystavuje daňové doklady příjemce plnění, činí tak vždy jménem poskytovatele plnění. Požadavek na zmocnění je proto nadbytečný a jeho nahrazení vzájemným ujednáním tak lépe odpovídá textu článku 224 Směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „Směrnice o DPH“) i existující praxi.

Výše uvedený výklad je rovněž v souladu s důvodovou zprávou k zákonu č. 461/2024 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 329/2011 Sb., o poskytování dávek osobám se zdravotním postižením a o změně souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 358/2022 Sb., kterým se mění zákon č. 329/2011 Sb., o poskytování dávek osobám se zdravotním postižením a o změně souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony. Podle důvodové zprávy k § 28 odst. 10 ZDPH má nová formulace za cíl uvést dané ustanovení do souladu s článkem 224 Směrnice o DPH s tím, že požadavek na zmocnění se vypouští pro nadbytečnost.

Formulační změna ustanovení § 28 odst. 10 ZDPH proto nemá žádný vliv na odpovědnost poskytovatele plnění vůči správci daně dle § 26 odst. 4 ZDPH a tuto odpovědnost nelze přenést na příjemce plnění ani soukromoprávní dohodou o vystavování daňových dokladů ve smyslu § 28 odst. 10 ZDPH.

Co se týče práv a povinností příjemce plnění, je-li osobou, která na základě vzájemného ujednání vystavuje daňové doklady namísto poskytovatele plnění, příjemce musí respektovat pravidla zakotvená v ZDPH týkající se daňových dokladů (např. pravidla pro vystavování, lhůty, náležitosti). Protože ujednání dle § 28 odst. 10 ZDPH se týká pouze vystavení daňového dokladu, práva a povinnosti, které se na příjemce plnění vztahují, se omezují rovněž pouze na ustanovení ZDPH o vystavování daňových dokladů. Nejde o práva a povinosti týkající se prokázání splnění hmotněprávních podmínek pro vystavení daňového dokladu a dalších okolností, jako je např. vznik daňové povinnosti apod.

Dohoda o vystavování daňových dokladů dle § 28 odst. 10 ZDPH tak nemůže mít vliv na ustanovení § 108 ZDPH. V případě, který uvádějí předkladatelé, kdy na daňovém dokladu byla uvedena daň v nesprávné, vyšší částce[28], nelze soukromoprávní

[28] *Předpokládáme plnění, které se uskutečnilo, a podléhá běžnému režimu DPH (tj. odvod DPH poskytovatelem plnění)*

dohodou rozdělit daňovou povinnost na dvě části, tj. na daň stanovenou v souladu se ZDPH, u které vždy vzniká povinnost přiznat daň poskytovateli plnění dle § 108 odst. 1 ZDPH, a na částku převyšující daň uplatněnou v souladu se ZDPH, u které by dle názoru předkladateů mohla povinnost přiznat daň vzniknout příjemci plnění dle § 108 odst. 4 písm. g) ZDPH[29] z důvodu uzavřené soukromoprávní dohody o vystavování daňových dokladů podle § 28 odst. 10 ZDPH.

Závěr

Ujednání předvídané § 28 odst. 10 ZDPH, na základě kterého vystavuje daňové doklady namísto poskytovatele plnění jiná osoba, nemá žádný vliv na odpovědnost tohoto poskytovatele plnění za správnost daňového dokladu ve smyslu § 26 odst. 4 ZDPH.

Takové ujednání nemá rovněž vliv na určení osoby povinné přiznat daň podle § 108 ZDPH.

[29] *Uvedené ustanovení je implementací čl. 203 Směrnice o DPH. V situaci, kdy část účtované DPH byla fakturována nesprávně, se podle judikatury Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“) článek 203 Směrnice o DPH použije pouze na tu částku DPH, která převyšuje správně vyfakturovanou částku. Viz např. rozhodnutí SDEU ve věci C-378/21 Finanzamt Österreich z 8. 12. 2022, b. 23*

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN KE DNI 30. 4. 2025

DPH

628/30.04.25 Sazba daně u dodání jednotky, která nezahrnuje jiný prostor než prostor pro sociální bydlení a která není dokončená

Předkládá: Ing. Jan Rambousek, LL.M., daňový poradce, č. osv. 693

1. Cíl příspěvku

Cílem tohoto příspěvku je pro právní jistotu poplatníků vyjasnit sazbu daně u dodání jednotky, která nezahrnuje jiný prostor než prostor pro sociální bydlení a která není dokončená.

Zák. č. 235/2004 Sb. byl k 1.7.2025 novelizován zák. č. 461/2024 Sb., dále jen „ZDPH“. A ve svém novém § 49 odst. 3 zni:

(3) Snížená sazba daně se uplatní u dodání

*a) stavby pro sociální bydlení, **a to i pokud není dokončená**,*

*b) pozemku, jehož součástí není jiná stavba než stavba pro sociální bydlení, **a to i pokud není dokončená,***

*c) práva stavby, jehož součástí není jiná stavba než stavba pro sociální bydlení**, a to i pokud není dokončená**, nebo*

d) jednotky, která nezahrnuje jiný prostor než obytný prostor pro sociální bydlení.

Na první pohled je zjevné, že u písmene d) se na první pohled nevyskytuje dovětek „a to i pokud není dokončená“, což vyvolává otázku, jakou sazbu uplatnit u jednotky, která není dokončená.

Je tedy otázkou, zda písmeno d) je v zákoně redundantní, protože bytová jednotka je vždy zároveň prostorem pro stavbou pro sociální bydlení, anebo se jedná o speciální ustanovení k písm. a), přičemž možný výklad je i ten, že písmeno d) se týká pouze dokončené jednotky, zatímco nedokončená jednotka se pod toto vymezení *lex specialis* nevejde a spadá tedy zpět pod písmeno a).

2. Úvod a výchozí situace

Katastrální zákon č. 263/2013 Sb., ve znění pozdějších předpisů uvádí, že do katastru se zapisují jednotky vzniklé podle č. 89/2012 Sb., občanský zákoník ve znění pozdějších předpisů, dále jen „NOZ“ a podle, dnes již zrušeného, zák. č. 72/1994 Sb. o vlastnictví bytů ve znění pozdějších předpisů.

Katastrální zákon potom v § 8 písm. f) definuje údaje, které musí být v katastru uvedeny: ***rozestavěná jednotka*** *označením budovy, v níž je vymezena, pokud není součástí pozemku ani práva stavby, nebo označením pozemku nebo práva stavby, jehož součástí je budova, v níž je vymezena, číslem jednotky a označením, že se jedná o rozestavěnou jednotku,*

Jednotka, resp. její výstavba je definována v § 1163 zák. č. 89/2012 Sb., občanský zákoník ve znění pozdějších předpisů jako*: Zavázaly-li se k tomu strany v souvislosti se stavbou domu nebo jeho změnou, vznikne jednotka výstavbou, pokud je dům alespoň v takovém stupni rozestavěnosti, že je již* ***navenek uzavřen obvodovými stěnami a střešní konstrukcí a byt je uzavřen obvodovými stěnami*****.**

3. Otázky

Z výše uvedených důvodů vznikají otázka jakou sazbu použít u nedokončené bytové jednotky.

4. Relevantní legislativa

Jak již bylo uvedeno podle občanského zákoníku jde o jednotku ve smyslu této definice, pokud je uzavřena obvodovými stěnami a střešní konstrukcí. Definice nevyžaduje její dokončení. Taková jednotka potom splňuje podmínky uvedené v § 49 odst. 3 písm. a) ZDPH, resp. § 48a odst. 1 písm. c) ZDPH.

5. Rozbor situace

Z uvedené citace zákonů lze tedy shrnout, že nedokončenou jednotku, která je zapsána v katastru nemovitostí jako rozestavěná, splňuje podmínky uvedené v § 49 odst. odst. 3 písm. a) ZDPH, resp. § 48a odst. 1 písm. c) ZDPH.

Vzhledem k tomu, že ZDPH pracuje s principem materiální jistoty[30] viz např. § 48 ZDPH, navrhujeme, aby na jednotku, která nezahrnuje jiný prostor než prostor pro sociální bydlení a **která** je v registru územní identifikace, respektive v katastru nemovitostí, zapsána jako rozestavěná, bylo nahlíženo na jednotku, jejíž dodání splňuje požadavky na sníženou sazbu, bez ohledu na to, jaký je skutečný stav její rozestavěnosti.

Písmeno § 49 odst. 3 d) ZDPH tedy není speciálním ustanovením k § 49 odst. 3 a) ZDPH. Opačný výklad by vedl k nejasné situaci, protože i rozestavěná jednotka naplňuje výše uvedenou definici jednotky.

Na základě výše uvedeného lze tedy shrnout, že v rámci materiální publicity se při převodu bytové jednotky zapsané v registru územní identifikace jako rozestavěná jednotka použije snížená sazba, aniž by byl zkoumán stav její rozestavěnosti.

[30] § 984 zák. č. . 89/2012 Sb . občanského zákoníku ve znění pozdějších předpisů

6. Závěr

U dodání jednotky, která nezahrnuje jiný prostor než prostor pro sociální bydlení a která je v registru územní identifikace zapsána jako rozestavěná jednotka, se použije snížená sazba, aniž by byl zkoumán stav její rozestavěnosti.

7. Návrh na opatření

Po projednání v Koordinačním výboru vhodným způsobem publikovat.

Stanovisko GFŘ:

*Předmětem příspěvku je možnost aplikace snížené sazby DPH při **dodání jednotky, která nezahrnuje jiný prostor než obytný prostor pro sociální bydlení a která není dokončená**, a to podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném od 1. 7. 2025 (dále jen „ZDPH“).*

Snížená sazba DPH se podle § 49 odst. 3 ZDPH uplatňuje pouze v případě dodání stavby pro sociální bydlení (ať už se jedná o stavbu jako samostatnou věc, pozemek nebo právo stavby, jejichž součástí je stavba pro sociální bydlení, nebo jednotku, která nezahrnuje jiný prostor než obytný prostor pro sociální bydlení.)

Stavby pro sociální bydlení jsou vymezeny v § 48a ZDPH. Co se týče části stavby, dané ustanovení definuje pouze pojem obytný prostor, s pojmem jednotka naopak vůbec nepracuje. Obytný prostor může a nemusí být jednotkou. Není-li však obytný prostor vymezen jako jednotka, nemůže být sám o sobě ani předmětem převodu, resp. dodání.

Pojem jednotka je tak speciální právní kategorie, používáná výhradně v souvislosti s dodáním nemovité věci (jak v § 49 ZDPH, tak v § 56 ZDPH). Je přitom zjevné, že fakticky je jednotka vždy součástí určité stavby.

Pojem jednotka není v ZDPH přímo definován. § 4b odst. 3 ZDPH pouze uvádí, že ustanovení ZDPH o jednotce se použijí obdobně i na jednotku, která je vymezena podle zákona o vlastnictví bytů, spolu se s ní spojeným podílem na společných částech domu, a pokud je s ní spojeno vlastnicí k pozemku nebo k právu stavby, tak i spolu s podílem na tomto pozemku nebo právu stavby. ZDPH tak nepřímo odkazuje na význam tohoto pojmu v tuzemských právních předpisech. Z toho lze dovodit, že jednotkou pro účely ZDPH je míněna jak jednotka vzniklá podle již neplatného zákona č. 72/1994 Sb., kterým se upravují některé spoluvlastnické vztahy k budovám a některé vlastnické vztahy k bytům a nebytovým prostorům a doplňují některé zákony, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „Zákon o vlastnictví bytů“), tak jednotka vzniklá podle zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „Občanský zákoník“).

Z definice jednotky obsažené v Zákoně o vlastnictví bytů vyplývá, že jednotkou se rozumí rovněž rozestavěný byt nebo rozestavěný nebytový prostor jako vymezená část domu podle uvedeného zákona. Podle Občanského zákoníku platí, že jednotka

může vzniknout rovněž výstavbou, pokud je dům alespoň v takovém stupni rozestavěnosti, že je již navenek uzavřen obvodovými stěnami a střešní konstrukcí a byt je uzavřen obvodovými stěnami, zavázaly-li se k tomu strany v souvislosti se stavbou domu nebo jeho změnou.

Pojem jednotka jako speciální kategorie ZDPH používaná v souvislosti s dodáním nemovité věci v sobě tedy apriori zahrnuje i jednotku nedokončenou.

Slovní spojení „a to i pokud není dokončená“ bylo do ustanovení § 49 odst. 3 písm. a) až c) ZDPH doplněno za účelem zvýšení právní jistoty plátců. Na rozdíl od jednotky nelze v případě jiných staveb ze ZDPH vždy jednoznačně dovodit, že za stavbu pro sociální bydlení se považuje i stavba nedokončená. Jde například o stavby pro sociální bydlení podle § 48a odst. 2 ZDPH (tj. stavby, které mají sociální charakter z hlediska svého účelu). Protože definice těchto staveb výslovně neuvádí, zda stavbou pro sociální bydlení je rovněž stavba nedokončená, bylo ustanovení § 49 odst. 3 písm. a) až c) ZDPH upřesněno v tom smyslu, že snížená sazba daně se vztahuje i na dodání stavby nedokončené. V případě jednotky však platí, že i nedokončená jednotka je jednotkou ve smyslu ZDPH. Snížená sazba daně se proto vztahuje i na dodání nedokončené jednotky podle § 49 odst. 3 písm. d) ZDPH.

Dále upozorňujeme, že snížená sazba se použije pouze na dodání jednotky, která nezahrnuje jiný prostor než obytný prostor pro sociální bydlení. Fakt, že je určitá jednotka zapsaná v katastru nemovitostí jako bytová, sám o sobě neznamená, že zahrnuje obytný prostor pro sociální bydlení. Definice obytného prostoru totiž primárně nevychází ze způsobu zápisu jednotky v katastru nemovitostí, ale z jeho stavebně technického uspořádání a určení (viz § 48 odst. 5 ZDPH). Protože u nedokončených jednotek není možné prokazovat povahu jednotky, (tj. skutečnost, že jednotka nezahrnuje jiný prostor než prostor pro sociální bydlení, a že je naplněna definice obytného prostoru pro sociální bydlení dle § 48a odst. 5 ZDPH), kolaudačním souhlasem, je možné vycházet například ze stavebního povolení a projektové dokumentace.

Co se týče stupně rozestavěnosti, lze pouze uvést, že v případě nedokončených jednotek je jejich vznik dle § 1163 Občanského zákoníku vázán na podmínku, že dům je navenek uzavřen obvodovými stěnami a střešní konstrukcí a byt je uzavřen obvodovými stěnami. Minimální stupeň rozestavěnosti jednotky je tedy dán jejich zápisem do KN.

Správce daně má právo zkoumat oprávněnost uplatnění snížené sazby daně.

Závěr:

U dodání jednotky, která nezahrnuje jiný prostor než obytný prostor pro sociální bydlení, se podle § 49 odst. 3 písm. d) ZDPH uplatní snížená sazba daně i v případě, že se jedná o jednotku nedokončenou.

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN KE DNI 30. 4. 2025

DPH

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

Předkládají: Ing. Victorie Kubínová, daňový poradce, č. osv. 5982
Ing. Tomáš Havel, daňový poradce, 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 vyjasnění 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. Zároveň je v rámci tohoto rozsudku zřejmé, že by mělo dojít ke vzniku vztahu mezi původním vlastníkem zboží (sdružení obcí v tomto případě) a osobou, která zboží odcizila.

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 několik obecných a konkrétních případů, 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.

- **Odcizení zboží, které již nelze vrátit (např. spotřebováno, ztraceno), osobou, které je hodnota zboží předepsána k úhradě (např. zaměstnanec, zákazník v obchodě)**

  Vzhledem k tomu, že zboží již nelze vrátit (je např. spotřebováno), je zřejmé, že došlo k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník na osobu, která zboží odcizila. Zároveň, pokud dojde k dohodě o zaplacení odcizeného zboží a dané osobě je předepsána úhrada v hodnotě odcizeného zboží, je zřejmé, že existuje přímá souvislost mezi odcizeným zbožím a částkou, která je požadována po osobě, která zboží odcizila. Vzniká tedy vztah mezi původním vlastníkem zboží a osobou, která zboží odcizila.

  Lze proto uzavřít, že odcizené zboží tedy představuje dodání zboží a **náhrada škody představuje úplatu za toto dodání zboží. Původnímu vlastníkovi v tomto případě vzniká povinnost odvést DPH z této úhrady.**

  Za předpokladu, že daná osoba nebude ochotna uhradit odcizené zboží a situace bude řešena např. přestupkovým řízením, nevznikne vztah mezi původním vlastníkem zboží a osobou, která zboží odcizila. Vzhledem k tomu, že výše náhrady se nemusí vždy odvíjet od hodnoty odcizeného zboží, ale spíše od výše vzniklé škody, nebude nepředstavovat platbu za „dodané“ zboží a nebude mít přímou souvislost s odcizeným zbožím. V tomto případě lze tedy uzavřít, že odcizené zboží nebude představovat zdanitelné plnění.

- **Odcizení zboží zaměstnancem ostrahy, kdy je hodnota zboží předepsána k úhradě zaměstnavateli tohoto zaměstnance**

  V daném případě nedochází ke vzniku vztahu mezi původním vlastníkem zboží a osobou, která zboží odcizila. Zároveň není převedeno právo nakládat s odcizeným zboží jako vlastník na zaměstnavatele zaměstnance ostrahy, kterému je hodnota odcizeného zboží předepsána k úhradě. Tudíž v tomto případě „dodání“ zboží nepředstavuje zdanitelné plnění a **předepsaná úhrada za odcizené zboží je mimo předmět DPH.**

  Pokud by byla hodnota odcizeného zboží předepsána k úhradě danému zaměstnavateli z titulu odpovědnosti za vzniklou škodu, závěr je shodný se závěrem v bodu c). V tomto případě **náhrada škody nepředstavuje úplatu za dodané zboží a původnímu vlastníkovi zboží nevzniká povinnost odvést DPH na výstupu z této úhrady**.

- **Odcizení zboží ze skladu skladovatele, kdy je vzniklá škoda předepsána k úhradě skladovateli**

  Pokud dojde k dohodě o dodání zboží mezi původním vlastníkem zboží a skladovatelem a předepsaná úhrada bude mít přímou souvislost s odcizeným zbožím, vznikne vztah mezi původním vlastníkem zboží a skladovatelem a dojde k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník na skladovatele. V tomto případě **náhrada škody představuje úplatu za toto dodání. Původnímu vlastníkovi v tomto případě vznikne povinnost odvést DPH z této úhrady.**

  Pokud k dohodě o dodaní zboží mezi původním vlastníkem zboží a skladovatelem nedojde a daná situace bude řešena jiným způsobem (např. správní řízení), nedojde ani k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník a nevzniká tedy vztah mezi původním vlastníkem a skladovatelem. V tomto případě nepředstavuje náhrada škody (úhrada za vzniklou škodu) úplatu mající přímou souvislost s poskytnutým zdanitelným plněním. Tudíž se v daném případě jedná o **náhradu škody, která je mimo předmět DPH.**

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 zaměstnanci s hmotnou odpovědností, skladovateli – je-li odlišný od vlastníka, jiné osobě, 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 být v některých případech (například limitovaná odpovědnost za škodu v případě pracovně 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 vlastníkovi 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 GFŘ:

Krádež zboží, za kterou není poskytnuta náhrada *(viz bod 3. písm. a) příspěvku):*

V případě, kdy poškozený neobdrží žádnou náhradu za odcizené zboží, nelze krádež zboží považovat za dodání zboží za úplatu ve smyslu § 2 odst. 1 ZDPH.

Tento závěr vychází z rozhodnutí SDEU ve věci C-435/03 British American Tobacco International a Newman Shipping ze dne 14. 7. 2005 (dále jen „British American Tobacco“). V uvedeném případě SDEU posuzoval situaci odcizení tabákových výrobků ze skladu s daňovým dozorem, které bylo nahlášeno policii. Konstatoval, že krádež zboží nepředstavuje „dodání zboží za protiplnění“, a jako taková tedy nemůže podléhat dani z přidané hodnoty. 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[31]. 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.

Případná povinnost provést vyrovnání odpočtu daně dle § 77 ZDPH či úpravu odpočtu daně dle § 78e ZDPH u odcizeného zboží nastává v případech 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“).

Krádež zboží, za kterou je poskytnuta náhrada *(bod 3. písm. b) a c) příspěvku):*

Úvodem je nutno uvést, že nejsou seznatelné principy, ze kterých vyplývají závěry předkladatelů uvedené v bodu 3. písm. b) a c) příspěvku, ani jejich vzájemná souvislost. Z toho důvodu je vyjádření k písm. b) a c) bodu 3. příspěvku shrnuto v textu níže.

K uvedené problematice uvádíme následující:

Situaci krádeže zboží, či obecně protiprávního jednání pachatele spojeného s úhradou odškodného, posuzoval SDEU v rozhodnutí C-677/21 Fluvius Antwerpen ze dne 27. 4. 2023 (dále jen „Fluvius Antwerpen“). V uvedeném případě se jednalo o situci, kdy fyzická osoba odebírala v místě svého bydliště elektřinu bez uzavření smlouvy

[31] *Viz bod 36 rozhodnutí British American Tobacco, potvrzený dále judikaturou SDEU (viz např. rozhodnutí ve věci C-494/12 Dixons Retail ze dne 21. 11. 2013) i judikaturou Nejvyššího správního soudu (viz např. rozsudek 5 Afs 24/2016 – 40, P. L., z 30. 8. 2016)*

s komerčním dodavatelem a bez oznámení odběru provozovateli distribuční soustavy. Pro dané odvětví však existovala speciální lokální právní úprava. Ačkoli tedy byla dodávka elektřiny uskutečněna bez uzavření smlouvy, vztah mezi neoprávněným odběratelem a provozovatelem distribuční soustavy elektřiny se řídil specifickou legislativou, která definovala pojem „protiprávní odběr" a stanovila, že provozovatel distribuční soustavy přičte dodání elektřiny osobě, která „protiprávní odběr" provedla. Dále tato legislativa upravovala podmínky pro stanovení odškodného za výhodu neoprávněně získanou tímto odběratelem. Náklady na protiprávně získaný prospěch a úroky tak hradil dotyčný uživatel soustavy. Odškodné se určilo přesně stanoveným způsobem a zahrnovalo jak zaznamenanou, tak popřípadě nezaznamenanou spotřebu, a rovněž daň z přidané hodnoty.

SDEU v daném případě dospěl k závěru, že dodání zboží s výše popsanými vlastnostmi odpovídá dodání zboží za úplatu ve smyslu čl. 2 odst. 1 písm. a) Směrnice 2006/112/ES o společném systému DPH (resp. § 2 odst. 1 písm. a) ZDPH)[32].

Na základě informací a úvah obsažených v rozhodnutí Fluvius Antwerpen[33] se lze domnívat, že SDEU založil svoje rozhodnutí na celé řadě okolností, které v daném případě nastaly současně.

Shodně jako v rozhodnutí British American Tobacco však SDEU konstatoval, že k dodání zboží za úplatu dochází v situaci, kdy existuje přímá souvislost mezi dodáním zboží a protiplněním skutečně obdrženým osobou povinnou k dani. Taková přímá souvislost existuje, pokud je mezi dodavatelem zboží a jeho příjemcem právní vztah, v jehož rámci jsou vzájemně poskytnuta plnění, přičemž odměna obdržená dodavatelem zboží je skutečným protiplněním za zboží dodané uvedenému příjemci. Dále SDEU doplnil, že existence právního vztahu, v jehož rámci se uskutečňuje dodání zboží, a jeho protiplnění, musí být vykládáno široce, při zohlednění všech okolností každého jednotlivého případu tak, aby nebyla porušena zásada daňové neutrality.

Na základě výše uvedeného se lze domnívat, že právní vztah zakladající vzájemnou výměnu plnění může vyplývat nejen ze smluvního ujednání, ale může být založen rovněž příslušnou legislativou v dané oblasti.

Za dodání zboží za úplatu je proto nutné považovat situace obdobné skutkovým okolnostem případu Fluvius Antwerpen. V právním prostředí České republiky se jedná například o neoprávněné odběry elektřiny, kde specifická právní úprava[34] modeluje právní vztah, v rámci kterého dochází k výměně plnění, a stanovuje povinnost úhrady, která je přímou hodnotou poskytnutého plnění, včetně způsobu jejího výpočtu (obdobně jako v rozhodnutí Fluvius Antwerpen).

Definici dodání zboží za úplatu dále naplní situace, kdy k vzájemné výměně plnění dochází na základě dohody. V případě krádeže zboží by se jednalo o situace, kdy pachatel krádeže (příp. jiná osoba) uhradí nebo se smluvně zaváže k úhradě zboží v případě jeho krádeže za podmínky, že taková osoba zároveň získá právo rozhodovat o dalším právním osudu zboží.

---

[32] *Viz body 30 – 33 rozhodnutí Fluvius Antwerpen*

[33] *Při zohlednění informací a úvah obsažených ve stanovisku generální advokátky a žádosti o rozhodnutí o předběžné otázky ve věci Fluvius Antwerpen*

[34] *Zákon č. 458/200 Sb., o podmínkách podnikání a o výkonu státní správy v energetických odvětvích a o změně některých zákonů, se spojení s vyhláškou č. 359/2020, o měření elektřiny*

Může se jednat jak o krádež zboží na prodejně vyřešenou na místě vzájemnou dohodou o dodání zboží a jeho úhradě, tak o konkrétní smluvní ujednání, které upravuje postup při odcizení zboží, zakotvené ve smlouvě či obchodních podmínkách. V praxi jde např. o situaci, kdy se jedna smluvní strana (např. v rámci smlouvy o skladování zboží, ostrahy aj.) zaváže druhé smluvní straně, že uhradí zboží, které bylo odcizeno jejím zaměstnancem (příp. jinou osobou). Základním předpokladem pro klasifikaci krádeže zboží jako dodání zboží za úplatu v takových případech však zůstává fakt, že osoba odlišná do původního vlastníka touto dohodou získává právo rozhodovat o dalším právním osudu zboží (např. o prodeji zboží v případě, že odcizené zboží je následně nalezeno, o jeho spořebě atd.).

Záleží proto vždy na obsahu konkrétního smluvního ujednání (dohody), protože ne všechna smluvní ujednání vztahující se k riziku krádeže zboží budou mít povahu dodání zboží za úplatu. Vyplacená náhrada za odcizené zboží vyplývající z pojistné smlouvy (mající charakter pojistného plnění) či jiného odpovědnostního vztahu nebude představovat úplatu za dodání zboží, pokud zároveň nebude převedeno právo nakládat s odcizeným zbožím jako vlastník na jinou osobu (např. na pojišťovnu, na skladovatele atd.). Taková situace je typická pro pojistné smlouvy a z nich vyplývající pojistná plnění.

Pro úplnost doplňujeme, že pro účely klasifikace krádeže jako dodání zboží za úplatu není rozhodující, zda náhradu za odcizené zboží vyplácí poškozenému pachatel či jiná osoba, ale skutečnost, zda vzájemnou dohodou došlo k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník na jinou osobu a zda je obdržená náhrada přímou protihodnotou za toto dodání. V souladu s § 36 odst. 1 ZDPH se totiž za úplatu považují i částky, které poskytovatel plnění obdrží nebo má obdržet od jiné osoby, než je příjemce plnění.

Případná povinnost provést vyrovnání či úpravu odpočtu daně nastává v situacích a za podmínek blíže vysvětlených v Informaci GFŘ. Souběh odvodu DPH z titulu dodání zboží za úplatu a korekce odpočtu není ve vztahu ke krádeži zboží možný.

Povinnost provést korekci odpočtu nemůže nastat ani v situaci, kdy nárok na odpočet daně plátci vůbec nevznikl. Vznik nároku na odpočet daně u osoby poskytující náhradu za odcizené zboží je podmíněn splněním zákonných podmínek stanovených v § 72 ZDPH. V tomto kontextu upozorňujeme, že nárok na odpočet u přijatého zdanitelného nevzniká, pokud plátce není schopen prokázat, k jakému účelu bylo dané zboží použito. Z toho vyplývá, že osoba poskytující náhradu za odcizené zboží musí nejen prokázat, že přijala zdanitelné plnění (v podobě zboží), ale také, jak takové plnění (zboží) použila.