

# Daňové a právní zprávy

květen 2022



<u>Úvodník</u>	<u>02</u>	<u>Daňové novely</u>	<u>05</u>	<u>Právo</u>	<u>08</u>	<u>Judikátové okénko</u>	<u>11</u>
Skutečně skutečný majitel?		Několik daňových novel schváleno poslanci		Právní domněnky a fikce ve smlouvách		Rozsudek NSS potvrzuje, že společnost s limitovaným funkčním profilem by neměla realizovat ztráty	
<u>Judikátové okénko</u>	<u>13</u>	<u>Judikátové okénko</u>	<u>15</u>	<u>Judikátové okénko</u>	<u>17</u>	<u>Judikátové okénko</u>	<u>19</u>
Krajský soud v Brně k povaze příjmů z prodeje bitcoinů		Esenciální náklady budou projednávány v rozšířeném senátu Nejvyššího správního soudu		Nejvyšší správní soud k problematice daňového režimu kurzových rozdílů		Nejvyšší správní soud ke zneužití práva u smluvní pokuty	



**Ondřej Havránek**  
Ondrej.Havranek@cz.eylaw.com  
+420 703 891 387



## Skutečně skutečný majitel?

Loni v červenci jsem si pro svůj úvodník vybral téma evidence skutečných majitelů a pojal ho jako vyjádření podpory firemním právníkům v jejich nelehkém boji při zjišťování skutečného majitele v rámci rozvětvených koncernových struktur jejich společností. Pokud se tedy nyní k tématu této stále ještě poměrně nové evidenční povinnosti vrátím, budu riskovat, že ve čtenářích vyvolám dojem, že s přibývajícimi roky již naplňuji jeden z cimrmanovských znaků stárnutí, tj. neschopnost opustit myšlenku.

Na svou obranu bych tedy úvodem rád vysvětlil, že se k tématu evidence skutečných majitelů vracím téměř po roce ze dvou dobrých důvodů. Prvním je, že toto téma i po téměř 12 měsících účinnosti nového zákona mezi našimi klienty stále silně rezonuje a vyvolává spoustu dotazů. Zejména ve styku s našimi četnými zahraničními klienty prakticky každý týden minimálně jednou vysvětlujeme, jak to vlastně ten český zákonodárce s definicí skutečného majitele myslel a jestli je skutečně nutné dodávat pro účely evidence kopie několika osobních průkazů nejvyššího pana majitele, případně zda má opravdu Jeff Bezos mít zapsanu svou adresu v české evidenci skutečných majitelů. Druhým důvodem je pak plánovaná novela zákona o evidenci skutečných majitelů, kterou se český zákonodárce chystá reagovat na výtky Evropské komise ohledně špatné implementace evropské AML směrnice.

U velkých mezinárodních skupin s našimi klienty nejčastěji řešíme zápis tzv. náhradního skutečného majitele, tj. situaci, kdy na vrcholu koncernové pyramidy nelze identifikovat konkrétní fyzickou osobu, která by splňovala

definici skutečného majitele dle českých předpisů, tj. byla buď finálním příjemcem zisku generovaného skupinou, nebo skupinu přímo či nepřímo ovládala. Jak jsme si řekli minulý rok v červenci, podstatnou změnou, kterou přinesl nový český zákon o evidenci skutečných majitelů, byla v případě náhradního majitele skutečnost, že za náhradního skutečného majitele české obchodní společnosti již nelze bez dalšího považovat její statutární orgán. Dle nové definice tzv. náhradního UBO (ultimate beneficial owner - skutečný majitel) by měli být do české evidence zapsáni členové statutárního orgánu právnické osoby, která je nejvýše postavenou entitou v pyramidě skupiny.

Tato změna vyvolala a stále vyvolává u našich klientů plno praktických dotazů. Měli by jako náhradní skuteční majitelé českého SRO být zapsáni všichni členové „boardu“ ovládající americké akciové společnosti, kteří však o fungování jejich českého SRO nemají ani ponětí? Nebo by definici nepřímého ovládní lépe vyhovoval zápis jen jednoho konkrétního ředitele (klidně i na pozici B-1), který v rámci své působnosti dohlíží i na činnost

české dceřiné společnosti? Pokud skutečně existuje „ředitel pro Evropu“, který může prostřednictvím řetězu ovládajících společností vykonávat vliv na českou společnost, tak je definice náhradního UBO naplněna. Podstatný je však samozřejmě faktický výkon, příp. reálná možnost uplatnění faktického vlivu, nemělo by se jednat o umělý výběr jediného člena boardu mateřské společnosti, kterého kolegové přemluvili, aby se nechal zapsat do zvláštní evidence kdesi v České republice.

Z těchto několika praktických postřehů je zřejmé, že aktuální česká úprava evidence skutečných majitelů má k dokonalosti poměrně daleko. Toho si všimla i Evropská komise a ve svých připomínkách vytýká českému zákonodárci zejména příliš širokou definici skutečného majitele. Na této připomínce něco pravdy bude, zvláště když si uvědomíme, že česká úprava rozlišuje vlastně dvě na sobě nezávislé charakteristiky skutečného majitele. Jako skutečný majitel může být evidován buď konečný příjemce majetkového prospěchu ze skupiny (např. zisku nebo likvidačního zůstatku), nebo fyzická osoba uplatňující v dané skupině společností přímo či nepřímo rozhodující vliv.

Připravovaná novela zákona o evidenci skutečných majitelů reaguje dle důvodové zprávy na připomínky Evropské komise a jedním z jejích cílů by mělo být zúžení, resp. zpřesnění obsahu definice skutečného majitele. Novela tak vypouští zmíněné kategorie „koncový příjemce prospěchu“ a „osoba s koncovým vlivem“ a nově se bude zkoumat, zda daná fyzická osoba splňuje kterékoliv z kritérií definujících skutečného majitele. Pokud bude odpověď kladná, bude dán podklad pro zápis a nebude tedy nutné rozlišovat, zda zapisují příjmového, nebo vlivového UBO.

Novela však zároveň upravuje hranice podílu pro posouzení nepřímého ovládní, čímž v důsledku fakticky rozšiřuje počet osob, které mohou být považovány za skutečného majitele, a tedy povinně zapsány v české evidenci skutečných majitelů. Podle novely k naplnění definice UBO postačí, aby fyzická osoba mohla ovládat korporaci, která má v evidující osobě podíl přesahující 25 %, a není potřeba dále zkoumat, zda takový podíl skutečně umožňuje prosadit rozhodující vliv, jak tomu je podle stávající právní úpravy.

Pokud by tedy novela byla schválena v aktuálně dostupném znění, reálně by mnoha podnikatelským skupinám hrozilo, že by musely do evidence zapsat další osoby, které původně testem nepřímého ovlivnění neprošly.

Novela je v současnosti hojně připomínkována a lze tedy očekávat, že zákonný text se bude v rámci legislativního procesu ještě měnit. Pokud by však v novele zůstala navrhovaná pozměněná definice skutečného majitele, bylo by nutné provést kontrolu skupinového uspořádání a případně dopsat do evidence další osoby, které by naplňovaly nově definovaný pojem skutečného majitele, aby se společnosti vyhnuly riziku příslušných sankcí (např. zákaz hlasování na valné hromadě nebo zákaz výplaty dividendy). Závěrem musím tedy bohužel konstatovat, že v českém právním prostředí si zatím skutečným majitelem skutečně nemůžeme být jistí.

**Evropské komisi se nelíbí česká úprava evidence skutečných majitelů. Je však otázkou, zda by implementace plánovaných změn situaci zlepšila.**

# Daňové novely

A person is working at a desk, using a calculator and reviewing documents. The scene is dimly lit, with a window in the background showing a view of trees. The person's hands are visible, holding a pen and a calculator. The overall atmosphere is professional and focused.



**Lucie Říhová**  
lucie.rihova@cz.ey.com  
+420 731 627 058



**Hana Cicvářková**  
hana.cicvarkova@cz.ey.com  
+420 603 577 903



# Několik daňových novel schváleno poslanci

V průběhu dubna schválila Poslanecká sněmovna několik daňových novel.

## Růst cen pohonných hmot

První balíček novel (sněmovní tisky [204](#) a [205](#)) obsahuje opatření primárně reagující na růst cen pohonných hmot.

### Daň z příjmů

Novela v případě nízkoemisních motorových vozidel snižuje procentuální částku vstupní ceny, která se považuje pro účely zákona o daních z příjmů za příjem zaměstnance v souvislosti s bezplatným poskytnutím motorového vozidla zaměstnavatele ke služebním i soukromým účelům, a to z 1 % na 0,5 % vstupní ceny nízkoemisního motorového vozidla. Toto by se (v případě schválení) mělo použít již na celé zdaňovací období roku 2022.

Dále se přearazují položky zařízení, která slouží výlučně k dobíjení elektrických vozidel, jež mají elektrický pohon nebo pohon kombinující spalovací motor a elektromotor, uvedených v klasifikaci CZ CPA pod označením 27.11.50 a 27.12 (tzn. jak klasické dobíjecí stanice, tak tzv. wallboxy) ze 3. odpisové skupiny do 2. odpisové skupiny. Poplatníkovi by u již pořízeného majetku (tzn. majetku pořízeného přede dnem nabytí účinnosti této novely) měla být dána možnost volby mezi dosavadním a novým režimem.

Blíže [ZDE](#).

### Spotřební daň z benzínu a nafty

Dočasně se snižuje spotřební daň z motorové nafty a bezolovnatého benzínu o 1,50 Kč na litr v období od 1. června 2022 do 30. září 2022 (blíže [ZDE](#)).

### Silniční daň

Kromě zrušení placení silniční daně v kategorii pod 12 tun by rovněž mělo dojít ke snížení sazeb u nákladních vozidel a přívěsů nad 12 tun (blíže [ZDE](#) a [ZDE](#)). Nová právní úprava daně silniční by se měla uplatnit zpětně již pro zdaňovací období roku 2022.

### Ukrajina

V souvislosti s událostmi na Ukrajině prošel návrh zákona o opatřeních v oblasti daní v souvislosti s ozbrojeným konfliktem na území Ukrajiny třetím čtením v Poslanecké sněmovně a míří do Senátu (sněmovní tisk [173](#)).

Tento nový zákon obsahuje zejména dopady souvisejících bezúplatných plnění v oblasti daně z příjmů. Původně měl návrh podobu novely zákona o daních z příjmů, nicméně Poslanecké sněmovně byl již předložen jako samostatný zákon. Blíže [ZDE](#). V této souvislosti stojí za zmínku, že Ministerstvo financí rovněž publikovalo [Otázky a odpovědi k uvedenému zákonu](#), které mohou poskytnout vodítko při řešení některých praktických situací.

V případě otázek se prosím obraťte buď na autorky článku, nebo na členy týmu, se kterými obvykle spolupracujete.

Mimo jiné se navrhuje v případě nízkoemisních motorových vozidel snížit procentuální částku vstupní ceny, která se považuje pro účely zákona o daních z příjmů za příjem zaměstnance v souvislosti s bezplatným poskytnutím motorového vozidla zaměstnavatele ke služebním i soukromým účelům, a to z 1 % na 0,5 % vstupní ceny nízkoemisního motorového vozidla.

# Právo



**Dušan Kmoch**  
dusan.kmoch@cz.eylaw.com  
+420 704 865 114



**Klára Hurychová**  
klara.hurychova@cz.eylaw.com  
+420 603 577 826



# Právní domněnky a fikce ve smlouvách

## Právní domněnky a fikce obecně

Právní domněnky a fikce jako legislativně-technické nástroje se vyskytují v právním řádu poměrně hojně. Právní domněnky (formulované obvykle jako „má se za to“) či fikce (formulované obvykle jako „platí, že“; „považuje se“; „hledí se“) znamenají, že předpokládáme existenci, resp. považujeme za nastalou skutečnost, o níž není jisté, zda skutečně nastala, nebo dokonce je jisté, že nenastala.

Smluvní strany mohou mít zájem formulovat ve smlouvách právní domněnku, ať již vyvratitelnou, nebo nevyvratitelnou, nebo fikci z různých důvodů. Například v rámci kupních smluv nebo smluv o dílo mohou být taková ujednání vedena snahou zhotovitele zajistit si smluvně alternativní způsob dodání či provedení díla (zahrnující dokončení a předání díla), které je podmínkou pro vznik jeho práva na zaplacení ceny díla. Obdobně mohou mít strany zájem formulovat domněnku či fikci při doručování písemností či v jiných, mezi smluvními stranami sjednaných případech.

## Starší judikatura

Nejvyšší soud se této nadmíru praktické otázce věnoval v minulosti několikrát. Vycházel však z právní úpravy platné před rekonstrukcí občanského práva. Ve svých starších rozhodnutích (např. v rozsudku ze dne 18. 3. 2010, sp. zn. 23 Cdo 5508/2007 či v rozsudku ze dne 4. 3. 2020, sp. zn. 32 Cdo 1287/2018) tak dovedl, že právní domněnku či fikci může stanovit pouze právní předpis, a tudíž je ve smlouvě vůbec nelze platně sjednat. Svůj rigidní závěr tehdy opřel

mimo jiné o zákonem preferovanou objektivní metodu interpretace právních jednání a také deklarovanou nemožnost modifikovat důkazní břemeno (jako institut veřejnoprávního procesního práva) ujednáním stran.

Odborná veřejnost závěry Nejvyššího soudu opakovaně zpochybňovala s poukazem na autonomii vůle stran a nutnost posuzovat případný rozpor takových ujednání s kogentními ustanoveními zákona vždy ad hoc.

## Přelomové rozhodnutí Nejvyššího soudu

Nyní se však Nejvyšší soud odchýlil od své dřívější rozhodovací praxe. Ve svém nedávném rozhodnutí (rozsudek ze dne 23. března 2022, sp. zn. 23 Cdo 1001/2021) posuzoval platnost ujednání ve smlouvě o dílo uzavřené již za účinnosti nového občanského zákoníku (po 1.1.2014) mezi dvěma podnikateli. Předmětem smlouvy o dílo byla rekonstrukce horské chaty. Sporné ujednání znělo „*Nedostaví-li se objednatel bezdůvodně a opakovaně (nejméně 2x) k přejímce díla či jiným způsobem bezdůvodně zmaří konečné předání díla a vyhotovení předávacího protokolu, považuje se dílo za řádně a včas předané.*“ Úmyslem smluvních stran tak bylo ujednat fikci předání a převzetí díla.

Nejvyšší soud nepřisvědčil námitce dovolatele o neplatnosti ujednané fikce a ve svém rozhodnutí se obecněji věnoval jak fikcím, tak též domněnkám. Dospěl k závěru, že ujednání smluvních stran, které pro vyjádření určitého jimi předvídaného právního následku užily sousloví typické pro vyjádření právní domněnky či fikce, není bez dalšího neplatné pro rozpor se zákonem nebo dobrými mravy. Opustil tak striktně formalistický přístup vycházející



ze staré právní úpravy a zdůraznil, že nový civilní kodex stojí především na respektu k autonomii vůle a potřebě zjišťovat skutečnou vůli stran při výkladu právních jednání. Na skutečnou vůli stran je dle zákona i soudu kladen důraz oproti jejímu prostému jazykovému vyjádření v právním jednání (např. v textu písemné smlouvy).

V každém konkrétním případě je proto třeba důkladně zkoumat, co je obsahem posuzovaného ujednání, v němž byla užitá formulace značící právní domněnku nebo fikci. Dále je potřeba zkoumat, zda obsah ujednání neodporuje kogentním ustanovením zákona a zda se nepřičí dobrým mravům. Posoudit je rovněž nezbytné, zdali způsob, jakým se strany od dispozitivní právní úpravy odchýlily, není vzhledem k okolnostem zákonem zakázán nebo se nepřičí dobrým mravům.

Relevantní pro závěr ohledně platnosti ujednání je taktéž vyhodnocení, v jakém vztahu vůči sobě stojí smluvní strany předmětné smlouvy, zejména zda jde o rovnovážný vztah smluvních stran, např. dvou podnikatelů, nebo zda jedna ze smluvních stran je slabší stranou (ať již spotřebitelem, nebo slabším podnikatelem), vůči níž druhá smluvní strana zneužila svého silnějšího postavení.

V poměrech projednávané věci tak Nejvyšší soud dospěl k závěru, že právní úprava převzetí díla nebrání odchýlnému ujednání stran, jedná se o úpravu dispozitivní. Soud v této souvislosti mimo jiné potvrdil, že je možné okamžik provedení díla (zahrnující dokončení a zvláště pak předání, resp. převzetí díla) modifikovat stanovením dodatečných předpokladů pro převzetí díla, například jej podmínit vyhotovením předávacího protokolu.

Účelem stranami sjednaného pravidla bylo přiznání právních následků převzetí díla objednatelům za stanovených podmínek. Takové ujednání dle soudu není nemravné, a to i s ohledem na to, že smluvní strany (oba podnikatelé) byly v rovnovážném postavení. Nejvyšší soud proto užití právní fikce formulované obvyklým souslovím „považuje se“ v tomto případě neplatným neshledal.

Jde-li o důkazní břemeno, dodejme, že soud v poměrech projednávané věci správně uzavřel, že ujednáním výše komentované fikce předání a převzetí díla došlo k modifikaci okruhu rozhodujících skutečností, které v daném sporu musel účastník (zhotovitel) díla tvrdit a prokázat. To znamená, že zhotovitel nesl důkazní břemeno o tom, že ke smluvním ujednáním stran předvídanému opakovanému nedostavení se k předání díla skutečně došlo.

V případech zájmu o podrobnější informace se, prosím, obraťte na autory článku nebo na další členy advokátní kanceláře EY Law či týmu EY, se kterými spolupracujete.

**Při uzavírání kupních smluv či smluv o dílo mohou být strany motivovány zajistit si alternativní způsob dodání zboží či provedení díla, typicky za účelem splnění podmínek pro vznik práva na zaplacení kupní ceny, resp. ceny díla. V praxi proto v těchto smlouvách často formulují tzv. právní domněnky či fikce. Donedávna byla platnost takových ujednání přinejmenším sporná. Nejvyšší soud však ve svém nedávném rozhodnutí odmítl obecný závěr o neplatnosti smluvních domněnek a fikcí a nastínil podmínky, za nichž je možné je platně sjednat.**

# Judikátové okénko





**Michal Kašpar**  
michal.kaspar@cz.ey.com  
+420 731 642 773



# Rozsudek NSS potvrzuje, že společnost s limitovaným funkčním profilem by neměla realizovat ztráty

Tentokrát vám přinášíme velmi zajímavý rozsudek Nejvyššího správního soudu (NSS) z oblasti převodních cen týkající se implikací, které má diktování cenové politiky mateřskou společností ve vztahu ke spojeným i nespojeným osobám. [↗](#)

## Situace

- ▶ Spor se týkal daňového období roku 2011, ve kterém česká společnost - fungující v rámci nadnárodní skupiny a prodávající své výrobky jak v rámci, tak i vně skupiny - dosáhla ztráty.
- ▶ Dle správce daně české společnosti, která je v podstatě v pozici smluvního výrobce, vznikla v roce 2011 ztráta proto, že nesla rizika, která nemohla ovlivnit a která ovlivňovala mateřská společnost spolu se sesterskými společnostmi (především měnové riziko při nákupu vstupů a riziko určení prodejních cen).
- ▶ Tato ztráta měla být dle správce daně kompenzována o úhradu za služby, kterou by dostával nezávislý podnik v obdobné situaci. Dle správce daně měla společnost za tuto „hypotetickou službu spočívající v realizaci ztrátové výroby ve prospěch nadnárodní skupiny“ obdržet od skupiny úhradu ve výši rozdílu mezi skutečnými výnosy a výnosy, jež by dosáhla při provozní ziskovosti ve výši 1,26 % (minimální hodnota ze ziskového rozpětí srovnatelných subjektů). Správce daně o tuto částku upravil základ daně společnosti.
- ▶ Nutno podotknout, že společnost v rámci daňového řízení nejdříve předložila původní zprávu o převodních cenách, ve které byla charakterizována jako smluvní výrobce, který vykonává pouze omezené funkce a nese především rutinní rizika. Až následně předložila aktualizovanou zprávu o převodních cenách, kde byl společnosti připisován větší rozsah funkcí a byla označena za licencovaného smluvního výrobce, který se svým funkčním a rizikovým profilem blíží více plnohodnotnému výrobcí. Správce daně však s tímto nově stanoveným funkčním a rizikovým profilem společnosti nesouhlasil.

přikláněl se ke správnosti původní funkční a rizikové analýzy, přičemž měl za prokázané postavení společnosti jakožto smluvního výrobce.

- ▶ Krajský soud souhlasil se závěry správce daně.

### NSS

NSS se postavil na stranu správce daně - níže shrnujeme vybrané argumenty:

- ▶ NSS odmítnul námitku, že správce daně pochybil, když nečinil rozdíl mezi transakcemi realizovanými se spojenými osobami a s osobami nespojenými. NSS konstatoval, že dle přehledu funkčí původní zprávy o převodních cenách je zřejmé, že výběr a konečné schválení dodavatelů materiálu, stanovení dodacích podmínek, cenové vyjednávání a vyjednávání s koncovými zákazníky o dodacích podmínkách je bez vlivu české společnosti. Závěr, že analyzovat jednotlivé transakce nebylo na místě, neboť spojené osoby ovlivňovaly všechny transakce, je proto dle NSS správný.
- ▶ Co se týkalo namítaného nepříznivého kurzového vývoje v roce 2011, změny dodavatele komponentů v souvislosti s březnovým zemětřesením v Japonsku i situace v automobilovém průmyslu, pak dle NSS správce daně správně poukázal na to, že vzhledem k tomu, že výběr a konečné schválení dodavatelů materiálu, stanovení dodacích podmínek, cenové vyjednávání, vyjednávání s koncovými zákazníky o dodacích podmínkách a marketingová vyjednávání byly funkce, které společnost nenesla, pak by jí neměla být ani přiřazena rizika s nimi související (tj. cenové, kapacitní a měnové riziko, včetně rizika závislosti na klíčových dodavatelích a zákaznících).
- ▶ Co se týče argumentace, že v letech 2013 až 2015 byla ziskovost společnosti kladná, pak dle NSS tato skutečnost není pro posouzení daně věci relevantní.

- ▶ Rovněž námitka, že krajský soud nesprávně připustil, že není podstatné, která ze spojených osob měla společností poskytnout kompenzaci rizik, která by nezávislý subjekt netoleroval, je dle NSS nedůvodná. Předmětnou kompenzaci za poskytnuté služby by měla společnost uplatňovat vůči své mateřské společnosti, která je i řídicí entitou skupiny. Uvedená skutečnost vyplývá i z původní zprávy o převodních cenách, kde s ohledem na funkční a rizikovou analýzu byl vztah mezi těmito společnostmi označen za vztah principála a smluvního výrobce (společnost), který vykonává pouze omezené funkce a primárně nese rizika odpovídající jeho výrobní činnosti. Navíc z hlediska aplikace § 23 odst. 7 zákona o daních příjmů skutečně není dle NSS rozhodné určení konkrétní spřízněné osoby, která měla společností poskytnout kompenzaci rizik. Podstatné bylo to, že společnost taková rizika nesla ve prospěch nadnárodní skupiny a neodbržela za to odpovídající kompenzaci v takovém rozsahu, aby dosáhla alespoň minimální provozní ziskovosti.

Pokud budete mít k výše uvedenému tématu jakékoliv otázky, obraťte se prosím na autora článku nebo na náš poradenský tým, se kterým spolupracujete.

**Co se týkalo namítaného nepříznivého kurzového vývoje v roce 2011, změny dodavatele komponentů v souvislosti s březnovým zemětřesením v Japonsku i situace v automobilovém průmyslu, pak dle NSS správce daně správně poukázal na to, že vzhledem k tomu, že výběr a konečné schválení dodavatelů materiálu, stanovení dodacích podmínek, cenové vyjednávání, vyjednávání s koncovými zákazníky o dodacích podmínkách a marketingová vyjednávání byly funkce, které společnost nenesla, pak by jí neměla být ani přiřazena rizika s nimi související.**



**Adam Linek**  
adam.linek@cz.ey.com  
+420 730 191 859



# Krajský soud v Brně k povaze příjmů z prodeje bitcoinů

Krajský soud v Brně („KS“) rozhodoval v kauze prodeje bitcoinů poplatníka – fyzické osoby ve vztahu k potenciálnímu osvobození takového příjmu podle ustanovení § 4 odst. 1 písm. ze) ZDP, které upravuje kurzové zisky při směně peněz (č. j. 30 Af 29 / 2020 – 48).

Poplatník v roce 2017 prodal část bitcoinů, které nakoupil mezi lety 2011 a 2015, a tento prodej uvedl v rámci řádného daňového přiznání za rok 2017 v rámci ostatních příjmů podle § 10 ZDP. Související daň současně uhradil.

Hned následující den poplatník podal dodatečné daňové přiznání, v němž prodej bitcoinů již nezahrnul. Na výzvu správce daně pak poplatník reagoval poukázáním na ustanovení § 4 odst. 1 písm. ze) ZDP, podle něž by se mělo na prodej bitcoinů nahlížet jako na směnářenskou činnost, která je od daně z příjmů osvobozena.

Správce daně a následně OFŘ však takový postup odmítli s odůvodněním, že na prodej bitcoinů dané ustanovení nedopadá, protože bitcoin nelze považovat za peníze ani cizí měnu, a transakce proto podléhá zdanění.

KS řešil výhradně otázku, zda příjem z prodeje bitcoinů představuje kurzový zisk ze směny peněz z účtu vedeného v cizí měně, a podléhá proto osvobození od daně z příjmů. Argumentační linku KS lze shrnout následovně:

- ▶ Ustanovení týkající se osvobození příjmů od daně představují výjimku z daňové povinnosti, proto je třeba je vykládat restriktivně.
- ▶ Pod pojmem „směna peněz“ lze rozumět pouze vzájemnou směnu peněz mající ekvivalent v hotovosti.
- ▶ Bitcoin nelze považovat za cizí měnu, kterou se rozumí výhradně peněžní prostředky emitované zahraničními centrálními bankami, jejichž oběh je těmito bankami regulován. Jinými slovy za cizí měnu

Ize považovat pouze takovou měnu, na kterou se v zahraničí vztahují obdobná pravidla jako na tuzemskou měnu.

- ▶ Bitcoin je virtuální neregulovanou měnou, resp. virtuálním aktivem, jež nespadá pod regulaci a dohled žádné centrální banky na světě; zároveň je dle soudu nepochybné, že bitcoin nelze považovat za peněžní prostředky ve smyslu zákona o platebním styku.
- ▶ Ani zákon o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu neposkytuje oporu pro argumentaci, že virtuální měna představuje peněžní prostředek podle zákona o platebním styku, resp. „peníze“ podle ustanovení § 4 odst. 1 písm. ze) ZDP.
- ▶ Směna bitcoinů za českou nebo zahraniční měnu nenaplní ani znaky směnárenského obchodu podle zákona o směnárenské činnosti.

KS tak dovodil, že příjmy poplatníka z prodeje bitcoinů představují příjem, který nenaplní žádné znaky osvobození podle ZDP, a jako takový podléhá zdanění podle § 10 ZDP.

Je třeba zdůraznit, že KS posuzoval tuto problematiku za zdaňovací období roku 2017. Případný vývoj virtuálních měn a jejich posouzení ve světových jurisdikcích může do budoucna přinést i jiné interpretační závěry.

Za povšimnutí stojí bod 31 rozsudku, v němž KS naznačuje, že v případě použití bitcoinu k platbě za zboží a služby by taková transakce neměla podléhat zdanění podle § 10 ZDP. Tato zmínka však není zcela konzistentní se zbývajícím textem a závěry judikátu. Rovněž je v rozporu s dosavadními výklady finanční správy, které indikují, že se jedná o standardně zdanitelnou směnu (blíže viz [zde](#)).

Budete-li mít k výše uvedenému jakékoliv dotazy, kontaktujte prosím autora článku či poradenský tým, se kterým spolupracujete.

**KS tak dovodil, že příjmy poplatníka z prodeje bitcoinů představují příjem, který nenaplní žádné znaky osvobození podle ZDP, a jako takový podléhá zdanění podle § 10 ZDP.**



**Radek Matušík**  
radek.matustik@cz.ey.com  
+420 603 577 841



# Esenciální náklady budou projednávány v rozšířeném senátu Nejvyššího správního soudu

K rozšířenému senátu Nejvyššího správního soudu (NSS) se dostává otázka, kdy by měl správce daně přistoupit ke stanovení esenciálních nákladů prostřednictvím pomůcek.

## Esenciální náklady

Poplatníci nesou důkazní břemeno ohledně skutečností uvedených v daňových příznáních.

V praxi se může stát, že poplatník nedisponuje dostatečnými důkazními prostředky k prokázání vynaložených nákladů, ať už kvůli nekvalitně vedené evidenci nebo proto, že nevyhoví vysokému standardu na prokazování požadovanému správcem daně.

Správní soudy uzavřely, že v případě výdajů, které musely být pro dosažení příjmů zcela logicky vynaloženy, jejich skutečná výše však nebyla spolehlivě prokázána, není možné tyto výdaje zcela opomenout (tzv. esenciální výdaje).<sup>1</sup> Správce daně pak má přistoupit na jejich stanovení prostřednictvím pomůcek.

Typických příkladem esenciálních nákladů mohou být stavební práce (opravy) jednoznačně provedené na majetku poplatníka, k jejichž prokázání ale nemá dostatek důkazních prostředků. Přesný výčet esenciálních nákladů pochopitelně neexistuje. Argumentace, proč je konkrétní výdaj esenciálním nákladem, je zásadně na poplatníkovi.

## Otázka řešená rozšířeným senátem NSS

K rozšířenému senátu NSS<sup>2</sup> se dostala otázka, za jakých podmínek má správce daně přikročit ke stanovení esenciálních nákladů prostřednictvím pomůcek.

Jedna linie judikatury<sup>3</sup> navrhuje, aby správce daně přešel na pomůcky v situacích, kdy je určitý druh nákladů podstatně zpochybněn, popř. náklady daňového subjektu jsou, po vyloučení konkrétních daňově účinných nákladů,

<sup>1</sup> rozhodnutí NSS, č. j. Afs 160/2016 - 38

<sup>2</sup> usnesení NSS č.j. 8 Afs 296/2020 - 106

<sup>3</sup> reprezentovaná například druhým senátem NSS

nedostatečné k uskutečnění dotčené zakázky. I v případě zpochybnění marginální části účetnictví se přiklání k přechodu na pomůcky.

Dle našeho názoru se jedná právě o příklad neprokázaných stavebních nákladů, které tvoří pouze marginální část nákladů v účetnictví daňového subjektu v daném roce.

Druhá linie judikatury (kterou podle dosavadních rozhodnutí zastává více senátů NSS)<sup>4</sup> uzavírá, že neuznání konkrétního nákladu či konkrétní skupiny nákladů nemůže být jediným důvodem ke stanovení daně podle pomůcek. Jedním z hlavních kritérií k naplnění zákonných podmínek pro stanovení daně podle pomůcek je podle nich poměr vyloučených nákladů k celkovým nákladům (jednotlivá rozhodnutí zmiňují, že k přechodu na pomůcky je nedostatečný poměr i mírně přes 10 % zpochybněných nákladů k celkovým nákladům daňového subjektu), resp. výše zpochybněného účetnictví jako celku. Zpochybnění marginální části účetnictví tak není důvodem k přechodu na pomůcky.

Předkládací senát se přiklání k druhé linii argumentace a upozorňuje, že v případě vstupu získaného za částku nikoliv tržní (např. použití pracovníků „na černo“), trestnou činností či darem by esenciální náklady ve výši tržní ceny přiznané pomůckami mohly převyšovat náklady fakticky vynaložené.

Dle našeho názoru by v případě rozhodnutí rozšířeného senátu ve prospěch této druhé linie došlo k podstatnému omezení možnosti požadovat uplatnění esenciálních nákladů prostřednictvím pomůcek. Tato možnost by zřejmě zůstala k dispozici pouze pro subjekty, pro které esenciální náklady představovaly podstatnou část výdajů (typicky subjekt vykonávající jednu specializovanou činnost by na ně dosáhnout mohl, subjekt vykonávající čtyři specializované činnosti s jednou činností s problematickými podklady spíše ne).

<sup>4</sup> reprezentovaná například čtvrtým, osmým nebo devátým senátem NSS

<sup>5</sup> rozhodnutí NSS č.j. 7 Afs 142/2014-28

<sup>6</sup> detailněji viz rozhodnutí č.j. 8 Afs 69/2010-103)

### Spoléhání se na pomůcky

Spoléhání se na esenciální náklady může být jednou z vhodných linií obrany v případě obtížné důkazní situace daňové kontroly. Dle našeho názoru by se ale nemělo jednat o primární způsob prokazování (poplatník vede ledabyle evidenci, protože se domnívá, že v případě daňové kontroly se spolehne na pomůcky).

Nejvyšší správní soud uvedl, že pomůcky nejsou prostředek kontumace daňového řízení ani nástroj k trestání daňového subjektu, nýbrž podkladem pro kvalifikovaný odhad relevantních skutečností na základě správcí daně známých informací o daňovém subjektu, jiných osobách a o obecných poměrech na určitém trhu.<sup>5</sup>

Obrana proti pomůckám stanoveným správcem daně ale není bezbřehá a daňový subjekt nemůže předpokládat, že pomůcka bude stanovena přesně ve výši, kterou očekává, a neomezeně proti ní brojít.<sup>6</sup>

Pokud budete mít k výše uvedenému tématu jakékoliv otázky, obraťte se prosím na autora článku nebo na náš poradenský tým, se kterým spolupracujete.

**Dle našeho názoru by v případě rozhodnutí rozšířeného senátu ve prospěch této druhé linie došlo k podstatnému omezení možnosti požadovat uplatnění esenciálních nákladů prostřednictvím pomůcek. Tato možnost by zřejmě zůstala k dispozici pouze pro subjekty, pro které esenciální náklady představovaly podstatnou část výdajů (typicky subjekt vykonávající jednu specializovanou činnost by na ně dosáhnout mohl, subjekt vykonávající čtyři specializované činnosti s jednou činností s problematickými podklady spíše ne).**





**Radek Matušík**  
radek.matustik@cz.ey.com  
+420 603 577 841



**Jakub Tměj**  
jakub.tmej@cz.ey.com  
+420 735 729 372



# Nejvyšší správní soud k problematice daňového režimu kurzových rozdílů

Chtěli bychom vás upozornit na čerstvý rozsudek Nejvyššího správního soudu (NSS), který se sice primárně týká prokazování přijatých služeb, nicméně rovněž obsahuje zajímavé pasáže týkající se daňového režimu kurzových rozdílů (č.j. 4 Afs 270/2021 - 105).

Zajímavé nám přijdou zejména následující dvě pasáže:

- ▶ První z nich se týká (ne)zdanění kurzových rozdílů: „Otázkou zahrnutí nerealizovaných kurzových rozdílů do základu daně daňového subjektu se Nejvyšší správní soud zabýval... Dospěl přitom k závěru, že nerealizované kurzové rozdíly vyjadřují stav, který dosud nenastal a je pouze simulován pro potřeby účetnictví, a to za účelem vykazání výše závazku v české měně. Ziskem přitom může být pouze zhodnocení koruny vůči zahraniční měně doprovázené fyzickým tokem peněz, které je ovšem jasné až k datu uskutečnění finanční operace. Je tak třeba rozlišovat mezi „kurzovými rozdíly“ vzniklými pouhým přepočtem (nerealizované kurzové rozdíly) a skutečnými „kurzovými zisky, resp. ztrátami“ (realizované kurzové rozdíly). Nerealizované kurzové rozdíly nepředstavují zdanitelný příjem, neboť vznikají pouze na základě přepočtu a nemají žádný relevantní základ v nakládání s majetkem (operativní činnosti podnikatelského subjektu), nemají žádný vliv ad opad na hospodářskou produktivitu, respektive výsledek hospodaření. Jedná se fakticky pouze o virtuální zisky (nebo ztráty), které se nezahrnují do základu daně...“

- ▶ Druhá pasáž se pak týká vztahu kurzových rozdílů a nedaňových nákladů: „... Pouze obiter dictum Nejvyšší správní soud ve shodě se stěžovatelkou a s ohledem na závěry formulované v jeho dřívější judikatuře dodává, že by bylo nelogické, aby v případě neuznání určitého nákladu stěžovatelky vynaloženého podle § 24 zákona o daních z příjmů byl s ním související nerealizovaný kurzový rozdíl i nadále součástí základu daně.“

Po přečtení těchto pasáží nás napadají následující otázky:

- ▶ Domnívá se NSS, že i za stávající úpravy nejsou nerealizované kurzové rozdíly zdanitelné (anebo NSS jen komentuje stav k roku 2013, tj. za období před novelou zákona o daních z příjmů, která právě reagovala na rozsudky týkající se nezdanění nerealizovaných kurzových rozdílů)?
- ▶ A hlavně - lze tento rozsudek číst tak, že zpochybňuje dosavadní převažující praxi obecného zahrnování kurzových rozdílů do základu daně bez ohledu na povahu „podkladových“ nákladů/výnosů?

Bude jistě zajímavé sledovat budoucí vývoj v této oblasti.

Pokud budete mít k výše uvedenému tématu jakékoliv otázky, obraťte se prosím na autory článku nebo na náš poradenský tým, se kterým spolupracujete.

**Lze tento rozsudek číst tak, že zpochybňuje dosavadní převažující praxi obecného zahrnování kurzových rozdílů do základu daně bez ohledu na povahu „podkladových“ nákladu/výnosu?**



**Radek Matušík**  
radek.matustik@cz.ey.com  
+420 603 577 841



**Jakub Tměj**  
jakub.tmej@cz.ey.com  
+420 735 729 372



# Nejvyšší správní soud ke zneužití práva u smluvní pokuty

Chtěli bychom vás upozornit na čerstvý rozsudek Nejvyššího správního soudu (NSS), který se týká zneužití práva v souvislosti se smluvní pokutou. [↗](#)

Zjednodušeně se jednalo o situaci, kdy společnost nakoupila pohledávky od spřízněných společností. Nakoupené pohledávky se rychle ukázaly jako (převážně) obtížně dobytné, společnost následně neměla peníze na úhradu souvisejících závazků z titulu nákupu pohledávek a v této souvislosti uhradila později dojednanou smluvní pokutu za pozdní úhradu svých dluhů. Tuto smluvní pokutu si po úhradě započtením uplatnila do daňových nákladů.

Dle správce daně společnost formálně splnila podmínky pro uplatnění dané smluvní pokuty. Zároveň ale správce daně (ve shodě s krajským soudem) dospěl k závěru, že uložení smluvní pokuty, resp. jednání společnosti, které její uložení umožnilo, a její následné uplatnění jako daňový náklad bylo zneužitím práva. Mimo jiné zdůraznil, že společnost většinu daných pohledávek odepsala a neučinila jediný krok k jejich vymáhání. Naopak v případě vlastního dluhu opakovaně souhlasila se sjednáním smluvní pokuty a na celý dluh vystavila směnku.

NSS se postavil na stranu správce daně (a krajského soudu) a v daném případě souhlasil s aplikací zneužití práva, přičemž podrobně zkoumal racionalitu jednání společnosti a ve shodě se správcem daně neviděl

v jednání společnosti nic, co by její jednání racionálně vysvětlilo - naopak šlo o umělé vytvoření podmínek pro uložení smluvní pokuty.

Několik vybraných postřehů, které nás v rozsudku zaujaly:

- ▶ Dle NSS není důvod, proč by mělo „zneužití práva“ nyní formálně upravené v daňovém řádu (úprava § 8 odst. 4 daňového řádu) znamenat cokoli jiného než „zneužití práva“ nalezené dříve daňovou praxí a judikaturou.
- ▶ Situaci, ve které daňový subjekt účelově vytvoří podmínky pro uložení smluvní pokuty, jejíž úhradu pak uplatní jako daňový náklad, je potřeba posuzovat jako případné zneužití. Není tak třeba uměle pod § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů (ZDP) podřazovat případy zneužití práva a řešit je tím, že správce daně upraví základ daně o celou úhradu smluvní pokuty (jak navrhovala společnost).
- ▶ Pokud se zneužití práva zkoumá v souvislosti s uplatněním úhrady smluvní pokuty jako daňového nákladu, daňové orgány „potřebují“ vyloučit racionální prvek jak v uzavření dohody, jejíž součástí je

ujednání o smluvní pokutě, tak v následném chování společnosti, které uložení smluvní pokuty zapříčinilo.

- ▶ Při posuzování subjektivní podmínky je potřeba vzít v úvahu všechny relevantní objektivní okolnosti dané věci, i když už je třeba současně daňový orgán použil při řešení objektivního prvku. Na základě nich daňový orgán musí vyloučit racionální ospravedlnění jednání daňového subjektu a najít umělou konstrukci sloužící k získání daňové výhody.
- ▶ Zákon dává možnost daňovým subjektům uplatnit jako daňový náklad zaplacenou smluvní pokutu. Smyslu § 24 jako celku i konkrétně odst. 2 písm. zi) ZDP se ale logicky dle NSS musí přičít uplatnění smluvní pokuty, která nemá žádnou smysluplnou vazbu na ekonomickou činnost stěžovatelky.
- ▶ Společnost rovněž argumentovala tím, že její jednání nemohlo být zneužitím práva, protože ve skupině majetkově a personálně propojených společností nebyl vytvořen žádný zisk (podle společnosti protistrana zanesla smluvní pokutu do svého účetnictví a zdanila ji). Dle NSS ani tato argumentace nemůže vyvrátit závěr o umělosti celé transakce. Podstata „umělosti“ jednání stěžovatelky totiž předně spočívá v jejím jednání před samotným započtením pohledávky. Jednání společnosti jí navíc umožnilo snížit základ daně, a dokonce vykázat daňovou ztrátu. I kdyby protistrana skutečně zanesla započtenou pohledávku do svého účetnictví tak, jak společnost tvrdí, těžko by to mohlo vysvětlit jednání společnosti. NSS připomíná, že při zkoumání zneužití práva je potřeba často odhlédnout od formálních údajů v účetnictví daňových subjektů a zkoumat ekonomický smysl jejich jednání.

Pokud budete mít k výše uvedenému tématu jakékoliv otázky, obraťte se prosím na autory článku nebo na náš poradenský tým, se kterým spolupracujete.

Společnost rovněž argumentovala tím, že její jednání nemohlo být zneužitím práva, protože ve skupině majetkově a personálně propojených společností nebyl vytvořen žádný zisk (podle společnosti protistrana zanesla smluvní pokutu do svého účetnictví a zdanila ji). Dle NSS ani tato argumentace nemůže vyvrátit závěr o umělosti celé transakce.

V případě jakýchkoliv dotazů se prosím obraťte na svého kontaktního partnera nebo manažera.

### Zdanění společností

Jan Čapek +420 731 627 002  
Libor Frýzek +420 731 627 004  
Ondřej Janeček +420 731 627 019  
René Kulínský +420 731 627 006  
Lucie Říhová +420 731 627 058  
Jana Wintrová +420 731 627 020

### DPH a cla

Stanislav Kryl +420 731 627 021

### Zdanění fyzických osob

Martina Kneiflová +420 731 627 041

### Právo

Ondřej Havránek +420 703 891 387

### EY

+420 225 335 111  
ey@cz.ey.com  
www.ey.com/cz

### Přihlášení k odběru

Pokud si přejete, aby naše daňové a právní zpravodajství dostával na e-mail i někdo z Vašich kolegů či známých, prosím přepošlete mu tento e-mail a může se přihlásit k odběru [zde](#).

### Odhlášení z odběru

Nepřejete-li si odebrat Daňové a právní zprávy EY, prosím kontaktujte Elišku Rozsivalovou: [eliska.rozsivalova@cz.ey.com](mailto:eliska.rozsivalova@cz.ey.com).

### EY | Building a better working world

Smyslem EY je přispívat k tomu, aby svět fungoval lépe. Proto pomáháme klientům, našim zaměstnancům i širšímu společenství vytvářet dlouhodobé hodnoty a posilovat důvěru v kapitálové trhy.

Týmy odborníků EY, vybavené nejmodernějšími technologiemi, působí ve více než 150 zemích celého světa - provádějí audity a poskytují klientům širokou poradenskou podporu, která jim umožňuje růst, transformovat se a efektivně fungovat.

Naši auditoři, konzultanti, právní a daňoví poradci i odborníci na strategické a transakční poradenství si kladou ty správné otázky a dokážou najít ty správné odpovědi na složité problémy dnešního světa.

Název EY zahrnuje celosvětovou organizaci a může zahrnovat jednu či více členských firem Ernst & Young Global Limited, z nichž každá je samostatnou právnickou osobou. Ernst & Young Global Limited je britská společnost s ručením omezeným garancí, která neposkytuje služby klientům. Informace o tom, jak EY shromažďuje a používá osobní údaje, a o právech fyzických osob stanovených právními předpisy o ochraně osobních údajů jsou k dispozici na [ey.com/privacy](http://ey.com/privacy). Členské firmy EY neposkytují právní služby v zemích, kde to zákon neumožňuje. Podrobnější informace o naší organizaci najdete na našich webových stránkách [ey.com](http://ey.com).

© 2022 Ernst & Young, s.r.o. | EY Law advokátní kancelář, s.r.o.  
Všechna práva vyhrazena.

ED None

Tento materiál má pouze všeobecný informační charakter, na který není možné spoléhat se jako na poskytnutí účetního, daňového ani jiného odborného poradenství. V případě potřeby se prosím obraťte na svého konkrétního poradce.

[ey.com](http://ey.com)

### Víte, že?

- ▶ Společnost EY pořádá 19. května webinář Daňová judikatura Nejvyššího správního soudu XXII.? [↗](#)
- ▶ Ministr financí v rámci diskuse v parlamentu prohlásil, že je v plánu novela obsahující prodloužení aplikace mimořádných odpisů, přičemž se údajně uvažuje i o možnosti protažení pro rok 2023?
- ▶ Evropská komise publikovala studii ohledně nákladnosti plnění daňových povinností? [↗](#)

