

ZÁPIS Z JEDNÁNÍ KOORDINAČNÍHO VÝBORU
S KOMOROU DAŇOVÝCH PORADCŮ ČR ZE DNE 30. 11. 2022

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN BEZ ROZPORU KE DNI 30. 11. 2022

Daň z příjmů

598/22.06.22 Některé otázky týkající se daňových aspektů poskytování ubytování ukrajinskému zaměstnanci a jeho rodinnému příslušníkovi ve zdaňovacím období roku 2022 2

Předkládají: Ing. Lenka Nováková, MBA, daňový poradce, č. osv. 4991
Mgr. Magdaléna Vyškovská, daňový poradce, č. osv. 2371

ODLOŽENÝ PŘÍSPĚVEK

Daň z příjmů

601/30.11.22 Posuzování časového testu podle § 4 odst. 1 písm. s) a x) zákona o daních z příjmů při výměně obchodních podílů 2

Předkládají: Ing. Pavel Zahradník, daňový poradce, č. osv. 2287
Ing. Jan Bonaventura, daňový poradce, č. osv. 3111

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN BEZ ROZPORU KE DNI 30. 11. 2022

Daň z příjmů

602/30.11.22 Přijetí virtuálních aktiv v daňové evidenci 14

Předkládá: RNDr. Petr Beránek, daňový poradce, č. osv. 803

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN BEZ ROZPORU KE DNI 30. 11. 2022**Daň z příjmů****598/22.06.22 Některé otázky týkající se daňových aspektů poskytování ubytování ukrajinskému zaměstnanci a jeho rodinnému příslušníkovi ve zdaňovacím období roku 2022**

Předkládají: Ing. Lenka Nováková, MBA, daňový poradce, č. osv. 4991
Mgr. Magdaléna Vyškovská, daňový poradce, č. osv. 2371

V tomto příspěvku řešíme některé otázky, které vyvstávají v souvislosti s poskytováním ubytování zaměstnanci a jeho rodinnému příslušníkovi s bydlištěm na Ukrajině ve zdaňovacím období roku 2022, kdy tento rodinný příslušník opustil Ukrajinu v souvislosti s ozbrojeným konfliktem na jejím území vyvolaným invazí vojsk Ruské federace. Ubytovaní v režimu plného osvobození od daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti by mělo být možné poskytnout zaměstnanci a jeho rodinnému příslušníkovi dle zákona o opatřeních v oblasti daní v souvislosti s ozbrojeným konfliktem na území Ukrajiny vyvolaným invazí vojsk Ruské federace, který dne 27. května 2022 vyšel ve Sbírce zákonů pod č. 128/2022 (Částka 64)/ (dále jen „**lex Ukrajina daňový zákon**“):

ZÁKON

ze dne 11. května 2022

o opatřeních v oblasti daní v souvislosti s ozbrojeným konfliktem na území Ukrajiny vyvolaným invazí vojsk Ruské federace

§ 2**Opatření v oblasti osvobození od daně z příjmů**

(1) Od daně z příjmů se osvobozuje

a) příjem zaměstnance podle zákona o daních z příjmů ve formě poskytnutého ubytování ve zdaňovacím období roku 2022, je-li poskytnuto zaměstnavatelem podle zákona o daních z příjmů tomuto zaměstnanci a jeho rodinnému příslušníkovi s bydlištěm na území Ukrajiny z důvodu, že tento rodinný příslušník opustil Ukrajinu v souvislosti s ozbrojeným konfliktem na jejím území vyvolaným invazí vojsk Ruské federace, a

b) bezúplatný příjem poskytnutý v roce 2022 za účelem podpory obranného úsilí Ukrajiny.

(2) Odstavec 1 lze použít pouze pro zdaňovací období, ve kterém bylo plnění poskytnuto.

Důvodová zpráva:

„Navrhované ustanovení písmene a) reaguje na situaci vzniklou v důsledku válečného konfliktu na území Ukrajiny, v jehož důsledku již započal příliv ukrajinských obyvatel opouštějících Ukrajinu. Často se jedná o případy, kdy ukrajinští obyvatelé přicházejí do České republiky za svými rodinnými příslušníky, kterým je jako zaměstnancům

poskytováno jejich zaměstnavateli cenově zvýhodněné ubytování. V případě, že je takové ubytování **poskytováno bezplatně nebo za nižší tržní hodnotu jedná se z pohledu zaměstnance podle § 6 odst. 3 zákona o daních z příjmů o příjem ze závislé činnosti. Pojmy zaměstnanec a zaměstnavatel jsou v tomto zákoně používány ve smyslu § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů.** V případě, že zaměstnavatel umožní takto využívat toto ubytování nejen zaměstnancem, ale i jeho rodinnými příslušníky, kteří mají bydliště na Ukrajině, avšak opustili jej z důvodu válečného konfliktu na území tohoto státu, popřípadě mu takové ubytování nově poskytne, vzniká mu z tohoto titulu taktéž příjem ze závislé činnosti podle § 6 odst. 3 zákona o daních z příjmů. Z důvodu, že zaměstnavatel takové ubytování poskytuje z charitativních či humanitárních účelů s cílem pomoci jeho zaměstnanci a jeho rodinným příslušníkům, navrhuje se tento příjem v roce 2022 plošně osvobodit, přestože v některých případech může být takový příjem osvobozen i dnes na základě § 4a písmene k) zákona o daních z příjmů. To platí i pro případy, kdy jeden z rodinných příslušníků ukrajinských obyvatel nově přichozích v důsledku ozbrojeného konfliktu na území Ukrajiny získá na území České republiky zaměstnání s tím, že jemu a celé jeho rodině je poskytnuto ubytování ze strany zaměstnavatele“.

I. Daňový režim na straně zaměstnance

Dle lex Ukrajina daňového zákona bude příjem zaměstnance osvobozen podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění (dále jen „**zákon o daních z příjmů**“) **ve formě poskytnutého ubytování ve zdaňovacím období roku 2022, je-li poskytnuto zaměstnavatelem podle zákona o daních z příjmu tomuto zaměstnanci a jeho rodinnému příslušníkovi s bydlištěm na území Ukrajiny z důvodu, že tento rodinný příslušník opustil Ukrajinu v souvislosti s ozbrojeným konfliktem na jejím území vyvolaným invazí vojsk Ruské federace.**

Osvobození se uplatní, pokud zaměstnavatel poskytuje zaměstnanci pobývajícímu na území České republiky ubytování a umožní zároveň rodinným příslušníkům zaměstnance, kteří uprchli z Ukrajiny v důsledku války, užívat toto ubytování společně se zaměstnancem, nebo jim poskytne větší ubytování. Obdobně, pokud zaměstnavatel nově zaměstná zaměstnance, který opustil Ukrajinu v důsledku války se svojí rodinou s bydlištěm na území Ukrajiny a tomuto zaměstnanci a jeho rodině poskytne zaměstnavatel ubytování, mělo by se na toto nepeněžní plnění ze strany zaměstnavatele **nahlížet optikou příjmů ze závislé činnosti jako zdanitelný příjem daného zaměstnance**, který bude při splnění podmínek uvedených níže v roce 2022 osvobozen od daně z příjmů ze závislé činnosti.

Obdobně jako u jiných příjmů zaměstnance, které jsou poskytovány i jeho rodinným příslušníkům, není záměrem zákonodárce tento příjem považovat za příjem rodinných příslušníků zaměstnance, ale za příjem zaměstnance samotného (tj. příjem zaměstnance poskytnutý v souvislosti s jeho výkonem závislé činnosti pro zaměstnavatele), proto se navrhuje příjem v podobě ubytování zaměstnance i jeho rodinných příslušníků od daně zcela osvobodit na straně zaměstnance, pokud budou naplněny veškeré podmínky vymezené v lex Ukrajina daňovém zákoně.

Dle navrhovaného znění zákona **musí být** tedy pro osvobození **naplněny kumulativně následující podmínky**:

- ubytování je poskytnuto zaměstnavatelem;
- je poskytnuto v nepeněžní formě;

- je poskytnuto zaměstnanci a jeho rodinnému příslušníkovi;
- bydliště rodinného příslušníka zaměstnance je na Ukrajině a
- rodinný příslušník opustil Ukrajinu v souvislosti s konfliktem na jejím území vyvolaným invazí vojsk Ruské federace.

S ohledem na výše uvedené kumulativní podmínky vyvstávají některé následující otázky, které bychom chtěli v rámci tohoto příspěvku objasnit.

1) Národnost zaměstnance či jeho rodinného příslušníka s bydlištěm na Ukrajině přicházejícího v souvislosti s válečným konfliktem vyvolaným invazí vojsk Ruské federace

Jelikož v lex Ukrajina daňovém zákoně není národnost zaměstnance či jeho rodinného příslušníka nijak omezena, dle našeho názoru je navrhované ustanovení spíše postaveno na **materiálním kritériu**, tj. zda se skutečně jedná o uprchlíka z Ukrajiny v souvislosti s válečným konfliktem, bez ohledu na státní příslušnost či konkrétní druh oprávnění k pobytu daného zaměstnance či jeho rodinného příslušníka¹. Další kritéria pro osvobození jsou přitom kladena pouze na rodinného příslušníka, nikoliv na zaměstnance.

Závěr I. 1

Pro osvobození ubytování poskytovaného zaměstnanci zaměstnavatelem nebude rozhodující, jaké státní příslušnosti či jaký druh oprávnění k pobytu bude mít daný zaměstnanec či jeho rodinný příslušník.

Stanovisko GFŘ:

Souhlas se závěrem předkladatele.

2) Prokázání bydliště zaměstnance a jeho rodinného příslušníka na Ukrajině

Lze předpokládat, že vzhledem k velmi složité situaci na Ukrajině a k tomu, za jakých podmínek byli uprchlíci nuceni opustit své domovy, v mnoha případech nebude možné prokazovat bydliště rodinného příslušníka na Ukrajině doklady, jako je např. nájemní smlouva či výpis z katastru nemovitostí. Proto se domníváme, že by dostatečným dokladem prokazující bydliště na Ukrajině měla být adresa v osobním dokladu zaměstnance či jeho rodinného příslušníka, popřípadě jakýmkoliv oficiálním dokladem/dokumentem, kde bude uvedena adresa na Ukrajině.

Bydliště na Ukrajině nemusí být podle našeho názoru totožné s daňovou rezidencí zaměstnance, která se navíc v průběhu kalendářního roku 2022 může změnit. Zastáváme názor, že případná změna daňového rezidentství zaměstnance v roce 2022 nebude mít vliv na nárok na osvobození v případě ubytování poskytnutého zaměstnavatelem v roce 2022. Domníváme se, že pokud by zákonodárce zamýšlel jako podmínku pro osvobození to, že zaměstnanec či jeho rodinní příslušníci jsou daňovými rezidenty Ukrajiny (tj. českými daňovými nerezidenty), takovou podmínku by

¹ zákon č. 65/2022 Sb., o některých opatřeních v souvislosti s ozbrojeným konfliktem na Ukrajině se vztahuje kromě občanů Ukrajiny i na jejich rodinné příslušníky bez ohledu na jejich národnost, či na vybrané osoby ze třetích států, které pobývaly na Ukrajině.

v návrhu lex Ukrajina daňovém zákoně uvedl (viz rozlišení mezi daňovými rezidenty a daňovými nerezidenty v § 2 zákona o daních z příjmů).

Závěr I. 2

Pro prokázání bydliště rodinného příslušníka zaměstnance na Ukrajině bude postačující adresa na Ukrajině uvedená v osobním dokladu, popřípadě v jiném oficiálním dokladu/dokumentu, kde bude uvedena jeho adresa na Ukrajině. V tomto případě není rozhodující daňové rezidentství zaměstnance ani jeho rodinných příslušníků.

Stanovisko GFŘ:

Souhlas se závěrem, že pro prokázání bydliště rodinného příslušníka na Ukrajině bude postačující adresa na Ukrajině uvedená v osobním dokladu, popřípadě jiném oficiálním dokumentu, kde bude uvedena jeho adresa na Ukrajině.

K otázce rezidenství však uvádíme, že u každé osoby, která přijde do České republiky v souvislosti s ozbrojeným konfliktem na Ukrajině, je třeba posoudit její daňovou rezidenturu standardním způsobem s odkazem na kritéria uvedená v příslušných právních předpisech. Tzn., např. pokud by se rodinní příslušníci poplatníka zdržovali v ČR před válkou na Ukrajině, resp. by v ČR měli stálý byt s úmyslem se v něm trvale zdržovat a byli by daňovými rezidenty ČR, za těchto okolností, by nebyly naplněny podmínky pro daňové osvobození poskytnutého ubytování, neboť by zaměstnavatel zaměstnanci neposkytl ubytování z humanitárních či charitativních účelů.

3) Jak prokázat, že rodinný příslušník zaměstnance opustil Ukrajinu v souvislosti s konfliktem na jejím území vyvolaným invazí vojsk Ruské federace

Uprchlíkům, kteří přicházejí z Ukrajiny, je na základě zákona č. 65/2022 Sb., o některých opatřeních v souvislosti s ozbrojeným konfliktem na Ukrajině, vlepován do cestovního pasu štítek o dočasné ochraně, případně jim bylo v období mezi 24. únorem 2022 a 21. březnem 2022, tedy než nabytí účinnosti zákon č. 65/2022 Sb., udělováno speciální vízum za účelem strpění, a to formou vízového štítku nebo případně razítka do cestovního dokladu (případně je jim vydáván i jiný doklad, nemají-li v některých případech cestovní pas). Podle přechodných ustanovení k § 8 zákona č. 65/2022 Sb., o některých opatřeních v souvislosti s ozbrojeným konfliktem na Ukrajině, jsou i tyto osoby považovány za osoby, které požívají dočasné ochrany v České republice. Pro zaměstnavatele tak bude možné tuto skutečnost, že tyto osoby přicházejí do České republiky v souvislosti s válečným konfliktem vyvolaným invazí vojsk Ruské federace u většiny osob jednoduše ověřit a následně daňové správě prokázat imigračním statutem uděleným rodinným příslušníkům zaměstnance příslušným odborem Ministerstvem vnitra, respektive krajským asistenčním centrem pomoci Ukrajině.

Nejedná se však o jedinou variantu pobytu rodinných příslušníků zaměstnance na území České republiky. Někteří rodinní příslušníci mohou využívat i bezvízového styku a pobývat v České republice v období 90 dní za 180 dní s tím, že jejich situace bude řešena následně jiným pobytovým titulem v České republice (například vízum za účelem rodinným či dlouhodobý pobyt za účelem sloučení rodiny, zaměstnanecká

karta atd.). Existují totiž i případy, kdy někteří rodinní příslušníci měli před 24. únorem 2022 požádáno o jiný pobytový titul na území České republiky, který nebyl zatím odborem azylové a migrační politiky Ministerstva vnitra vydán, a řízení se dokončí v České republice. Jejich příchod válečný konflikt urychlil. Proto prozatím pobývají v České republice v režimu bezvívového styku. Mohou se vyskytovat i případy, kdy rodinní příslušníci zaměstnance, kteří přišli z Ukrajiny do České republiky pouze v rámci bezvívového styku s tím, že doufají, že válečný konflikt v tomto období 90 dnů, které mohou bez víza pobývat v České republice, skončí. Vzhledem k tomu, že připravovaný text Lex Ukrajina daňový zákon neklade podmínky na pobytový titul na území České republiky a i zákon č. 65/2022 Sb., o některých opatřeních v souvislosti v souvislosti s ozbrojeným konfliktem na Ukrajině, presumuje příchod osob z Ukrajiny v souvislosti s válečným konfliktem na Ukrajině, může být vztaženo toto osvobození ubytování i na všechny výše uvedené osoby.

Závěr I. 3

Zaměstnavatel tak může požádat zaměstnance o prokázání příchodu rodinného příslušníka v souvislosti s válečným konfliktem dle imigračního statusu, nejčastěji, nikoliv však výlučně, vízovým štítkem tzv. dočasné ochrany (i ve smyslu přechodných ustanovení § 8 zákona č. 65/2022 Sb., o některých opatřeních v souvislosti v souvislosti s ozbrojeným konfliktem na Ukrajině). Prokázání příchodu z Ukrajiny v souvislosti s válečným konfliktem může být provedeno rovněž jiným pobytovým titulem vydaným po 24. únoru 2022. Pokud rodinní příslušníci přišli na území České republiky v souvislosti s válečným konfliktem na Ukrajině na základě bezvívového styku, může zaměstnavatel prokázat splnění podmínek pro osvobození předmětného příjmu z titulu ubytování razítkem v cestovním dokladu rodinného příslušníka, případně i čestným prohlášením rodinného příslušníka.

Stanovisko GFŘ:

Souhlas se závěrem předkladatele.

4) Kdo bude považován za rodinného příslušníka zaměstnance

Co se týče definice rodinného příslušníka, lex Ukrajina daňový zákon, ani důvodová zpráva, ani zákon o daních z příjmů výslovně tuto definici neobsahuje a není proto zcela jasné, jakého okruhu rodinných příslušníků se má toto osvobození týkat. Pouze pokyn GFŘ D-22² k § 6 odst. 9 písm. d) a e) uvádí, že „*plnění pro rodinné příslušníky zaměstnance podle § 6 odst. 9 písm. d) a e) zákona může zaměstnavatel pro daňové účely založit nejen na principu příbuzenského vztahu nebo na manželském svazku, ale i např. na faktickém soužití, neposkytuje-li zaměstnavatel plnění pro rodinné příslušníky zaměstnance podle zvláštního právního předpisu (např. podle vyhlášky č. 114/2002 Sb., o fondu kulturních a sociálních potřeb, ve znění pozdějších předpisů).*“ Domníváme se tedy, že pokud pokyn GFŘ D-22 definuje rodinného příslušníka ve výše uvedeném smyslu, měl by být pojem rodinný příslušník pro účely osvobození podle lex Ukrajina daňového zákona vykládán stejně, tedy ve smyslu tohoto pokynu (k § 6 odst. 9 písm. d) a e) zákona o daních z příjmů), protože pro účely různých druhů příjmů ze závislé činnosti by tento pojem neměl být vykládán odlišně.

² Pokyn GFŘ D-22 čj. 5606/15/7100-10110-011620, k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

Závěr I. 4

V návaznosti na výše uvedené navrhuje přijmout závěr, že pro účely lex Ukrajina daňového zákona se bude vycházet z definice rodinného příslušníka uvedené v pokyn GFŘ D-22 k § 6 odst. 9 písm. d) a e).

Stanovisko GFŘ:

Souhlas se závěrem předkladatele.

5) Ubytování musí být poskytnuto zaměstnanci a jeho rodinnému příslušníkovi

Dle navrhovaného znění zákona **musí být** ubytování poskytnuto zaměstnavatelem **zaměstnanci a jeho rodinnému příslušníkovi** s bydlištěm na Ukrajině, který opustil Ukrajinu v souvislosti s konfliktem na jejím území vyvolaným invazí vojsk Ruské federace. Není tedy možné uplatnit osvobození podle Lex Ukrajina daňového zákona u zaměstnance, který nemá žádné rodinné příslušníky s bydlištěm na Ukrajině, kteří by přišli do České republiky v souvislosti s válečným konfliktem vyvolaným ozbrojeným konfliktem na území Ukrajiny invazí vojsk Ruské federace.

Závěr I. 5

Pokud tedy přicestuje fyzická osoba do České republiky **bez rodinného příslušníka** či za zaměstnancem po 24. únoru 2022 nepřijde žádný rodinný příslušník v souvislosti s válečným konfliktem vyvolaným invazí vojsk Ruské federace na Ukrajinu a v České republice bude této osobě poskytnuto nebo je poskytováno ubytování v souvislosti se standardním zaměstnáním (tj. zaměstnavatel neubytovává danou osobu kvůli poskytnutí humanitární pomoci, ale proto, že je to např. běžný zaměstnanecký benefit pro jeho zaměstnance), je tato fyzická osoba v běžném režimu zdanění (§ 6 odst. 3 a § 6 odst. 1 písm. d), popřípadě osvobození přechodného ubytování podle § 6 odst. 9 písm. i) zákona o daních z příjmů při naplnění ostatních podmínek stanovených zákonem o daních z příjmů), neboť má v zásadě identické postavení jako jiní zaměstnanci (např. jiných národností).

Stanovisko GFŘ:

Souhlas se závěrem předkladatele.

6) Od jakého okamžiku má zaměstnanec nárok na osvobození příjmů ve formě poskytovaného ubytování (rodinní příslušníci mohli přijít později či dříve než samotný zaměstnanec)

V mnoha případech budou zaměstnavatelé zároveň zaměstnávat zaměstnance z Ukrajiny, kteří již mají standardní oprávnění k pobytu a k zaměstnání v České republice (Schengenské vízum + povolení k zaměstnání, zaměstnanecká karta, modrá karta či další oprávnění pobývat a pracovat v České republice). Vedle nich budou zaměstnávat zaměstnance (uprchlíky), kteří nově z Ukrajiny přicházejí, jimž je v České republice udělována dočasná ochrana dle zákona č. 65/2022 Sb., o některých opatřeních v souvislosti s ozbrojeným konfliktem na Ukrajině. Popřípadě za jejich stávajícími zaměstnanci přijdou rodinní příslušníci z Ukrajiny, kterým bude rovněž udělena dočasná ochrana nebo se bude jednat o osoby uvedené výše v bodu

3. Všem těmto skupinám zaměstnanců s rodinnými příslušníky může být zaměstnavatelem poskytováno ubytování jako osvobozený příjem od data, kdy se u nich ubytují jejich rodinní příslušníci, tak jak jsou definováni v Lex Ukrajina daňovém zákoně a výše v bodech 2. 3. a 4.

V případě, že ubytování je již zaměstnanci zaměstnavatelem poskytováno a následně za ním **24. února 2022 a později** přijdou jeho rodinní příslušníci s bydlištěm na Ukrajině, kteří opustili Ukrajinu v souvislosti s konfliktem na jejím území vyvolaným invazí vojsk Ruské federace, bude možné od tohoto okamžiku příjem ve formě poskytnutého ubytování osvobodit na straně zaměstnance dle lex Ukrajina daňového zákona.

Pokud je ubytování poskytováno rodinným příslušníkům s bydlištěm na Ukrajině, kteří opustili Ukrajinu v souvislosti s konfliktem na jejím území vyvolaným invazí vojsk Ruské federace **předtím, než zaměstnavatel zaměstná nově příchozího ukrajinského zaměstnance** (např. rodinní příslušníci přišli do České republiky dříve než samotný zaměstnanec, případně přišli s budoucím zaměstnancem dříve, než je zaměstnán), na straně budoucího zaměstnance a jeho rodinných příslušníků se bude jednat o osvobozený příjem na základě § 4a písm. k) zákona o daních z příjmů, neboť ve vztahu k nim jim je poskytováno ubytování z humanitárních či charitativních důvodů, což je převažující důvod pro takové osvobození. Poté, pokud zaměstnavatel uzavře pracovněprávní vztah se zaměstnancem a nadále bude poskytovat tomuto zaměstnanci a jeho rodinným příslušníkům ubytování, bude příjem ve formě poskytovaného ubytování **na straně zaměstnance osvobozen dle § 2 odst. 1 lex Ukrajina daňového zákona.**

Závěr I. 6

Pro osvobození nebude podstatné, zda ubytování bylo již zaměstnanci dříve poskytnuto a do tohoto ubytování se rodinní příslušníci definovaní v bodech 2 – 4 výše za zaměstnancem přistěhovali, či zda se jedná o nově poskytnuté ubytování, případně, zda je zaměstnavatelem poskytnuto stávajícímu zaměstnanci větší ubytování s ohledem na příchod rodinných příslušníků s bydlištěm na Ukrajině v souvislosti s válečným konfliktem vyvolaným invazí vojsk Ruské federace. Tento závěr vyplývá i z otázek a odpovědí zveřejněných na stránkách www.mfcr.cz.

Co se týče období, od kterého bude možné osvobozené ubytování poskytovat, ačkoliv zákon uvádí celý kalendářní rok 2022, chápeme, že bude nutné prokázat spojitost poskytování ubytování s invazí vojsk Ruské federace na Ukrajinu, což zřejmě nebude možné před 24. únorem 2022. **To znamená, že 24. únor 2022 bude první okamžik, od kterého bude možné poskytovat osvobozené ubytování zaměstnanci a jeho rodinným příslušníkům definovaným v bodech 2 – 4 výše.**

Stanovisko GFŘ:

Souhlas se závěrem předkladatele se zpřesněním, že pokud budou splněny podmínky jen po část kalendářního měsíce, bude hodnota ubytování příjmem od daně osvobozeným za celý kalendářní měsíc, poprvé za únor 2022.

7) Ubytování poskytované zaměstnavatelem zaměstnanci a jeho rodinným příslušníkům v nepeněžní podobě

Vymezením, kdy je plnění zaměstnavatele vůči zaměstnanci považováno za nepeněžní, se zabýval Koordinační výbor č. 515/24.01.18 - Problematika příspěvku zaměstnavatele na tištěné knihy ze dne 24. ledna 2018.

V rámci daného příspěvku bylo uzavřeno, že pokud zaměstnavatel poskytne zaměstnanci poukázky (ať již v listinné či elektronické podobě), které bude možné v příslušných knihkupectvích vyměnit za tištěné knihy, jedná se v tomto případě o nepeněžní plnění zaměstnanci ze strany zaměstnavatele. Dále bylo odsouhlaseno, že nepeněžní plnění bude splněno i v případě, kdy zaměstnavatel zajistí u prodejce knih pro zaměstnance možnost výběru knih s tím, že faktura za tyto knihy bude vystavena prodejcem knih přímo zaměstnavateli. Za nepeněžní plnění bude považováno i to, kdy zaměstnavatel poskytne zaměstnanci přímo tištěné knihy, obdobně jako je dnes obvyklé poskytování např. vitamínů zaměstnavatelem (tj. zaměstnavatel nakoupí knihy, resp. vitamíny, a poskytne je zaměstnanci).

Pokud bychom tedy aplikovali analogický výklad v rámci našeho příspěvku, za ubytování poskytované zaměstnavatelem zaměstnanci a jeho rodinným příslušníkům v nepeněžní formě bude považováno ubytování, které je hrazeno přímo zaměstnavatelem pronajímateli (smluvní vztah je napřímo uzavřen mezi zaměstnavatelem a pronajímatelem a faktury jsou hrazeny zaměstnavatelem přímo pronajímateli), popřípadě zaměstnavatel si pronajme nějakou nemovitost, kterou následně podnajme/dá bezúplatně k dispozici zaměstnanci a jeho rodinným příslušníkům.

V nedávně době byl zveřejněný rozsudek Krajského soudu v Brně č. j. 29 Af 89/2018-68 z prosince 2021, proti kterému však byla podána kasační stížnost k Nejvyššímu správnímu soudu. Podle tohoto rozsudku by za nepeněžní plnění v souladu se zákonem o daních z příjmů mělo být považováno i to, že zaměstnanec uhradí ubytování sám a zaměstnavatel mu následně poskytne účelově vázané finanční prostředky na toto ubytování, ať již zálohově nebo oproti již prokazatelně vynaloženým výdajům.³

Závěr I. 7

Za ubytování poskytované v nepeněžní formě bude dle zákona o daních z příjmů považováno ubytování, které je hrazeno přímo zaměstnavatelem pronajímateli, popřípadě zaměstnavatel si pronajme nějakou nemovitost, kterou následně

³ KSBR 29 Af 89/2018-68 z prosince 2021 – „Samotnou esencí daného sporu je pak pojem „nepeněžní plnění“ uvedené v § 6 odst. 9 písm. d) zákona o daních z příjmů. Zde je nutno konstatovat, že výkladem tohoto ustanovení se již zdejší soud zabýval, a to v rozsudku ze dne 12. 1. 2021, č. j. 31 Ad 8/2019-45 (www.nssoud.cz). Dospěl přitom k závěru, že nepeněžní plnění ve prospěch zaměstnance může mít i tu podobu, kdy si službu či zboží definované zákonem pořídí sám zaměstnanec a zaměstnavatel mu pouze poskytne účelově vázané finanční prostředky, ať již zálohově nebo oproti již prokazatelně vynaloženým výdajům. Rozlišování mezi peněžním a nepeněžním plněním totiž nelze činit na základě toho, zda jsou zaměstnanci poskytnuty finanční prostředky, neboť při splnění podmínek § 6 odst. 7 písm. c) zákona o daních z příjmů a naplnění účelu prostředků dle § 6 odst. 9 písm. d) téhož zákona se při popisované variantě poskytnutí nepeněžního plnění ve skutečnosti jedná o dvě operace – přijatá částka není vůbec předmětem daně [jde o plnění dle § 6 odst. 7 písm. c) zákona o daních z příjmů] a samotný (prokazatelně nefinanční) benefit zaměstnance je od daně osvobozen [jde o plnění dle § 6 odst. 9 písm. d) zákona o daních z příjmů]. Ustanovení § 6 odst. 7 písm. c) zákona o daních z příjmů pak nevyžaduje, aby zaměstnanec prostředky zaměstnavatele hradil třetí osobě explicitně jménem zaměstnavatele. Rozhodně je, že je vynakládá tak, jako by je vynakládal zaměstnavatel, tj. hradí něco, na co vyčlenil finanční prostředky zaměstnavatel. Z hlediska citovaného ustanovení je lhostejné, zda je třetí osoba s těmito skutečnostmi obeznámena.“

podnajme/dá k dispozici zaměstnanci a jeho rodinným příslušníkům. Stejně bude posuzováno ubytování poskytnuté zaměstnavatelem v jeho vlastní nemovité věci.

Stanovisko GFŘ:

Souhlas se závěrem předkladatele, k rozsudku Krajského soudu v Brně 29 Af 89/2018-68 z prosince 2021 se nepřihlíží.

8) Aplikace osvobození v případě přechodného ubytování dle § 6 odst. 9 písm. i) zákona o daních z příjmů

Další otázka, která vyvstává, je, jak rozlišit mezi zaměstnanci s rodinnými příslušníky s bydlištěm na Ukrajině, kteří přišli do České republiky v souvislosti s válečným konfliktem, majícími nárok na osvobození poskytnutého ubytování v plné výši, a ty, u nichž bude nadále platit limit 3 500,- Kč za měsíc (viz § 6 odst. 9 písm. i) zákona o daních z příjmů). Rozlišení mezi těmito situacemi bude pro zaměstnavatele velmi administrativně náročné, a proto navrhuje následující přístup.

Závěr I. 8

Plného osvobození podle § 2 odst. 1 lex Ukrajina daňového zákona budou požívat tito zaměstnanci:

- Zaměstnanci s **bydlištěm na Ukrajině**, kteří pracovali v České republice již před invazí vojsk Ruské federace na Ukrajinu, za kterými však od 24. února 2022 přišli v souvislosti s touto invazí rodinní příslušníci s bydlištěm na Ukrajině (definovaní v bodech 2 – 4 výše);
- Zaměstnanci s **bydlištěm v České republice**, kteří pracovali v České republice již před invazí vojsk Ruské federace na Ukrajinu, za kterými však od 24. února 2022 přišli v souvislosti s touto invazí rodinní příslušníci s bydlištěm na Ukrajině (definovaní v bodech 2 – 4 výše);
- **Nově příchozí zaměstnanci**, kteří v České republice doposud nepracovali, kteří mají nebo do 24. února 2022 měli bydliště na Ukrajině a kteří přišli do České republiky v souvislosti s invazí vojsk Ruské federace na Ukrajinu, a s nimiž přišli jejich rodinní příslušníci s bydlištěm na Ukrajině, kteří opustili Ukrajinu v souvislosti s invazí vojsk Ruské federace na Ukrajinu (definovaní v bodech 2 – 4 výše).

Naopak zaměstnanci s bydlištěm na Ukrajině, kteří již pracovali v České republice před invazí vojsk Ruské federace na Ukrajinu a za kterými po 24. února 2022 **nepřišli v souvislosti s touto invazí žádní rodinní příslušníci**, nebo ti, kteří přišli v souvislosti s válečným konfliktem do České republiky bez rodinného příslušníka, mohou nadále požívat pouze osvobození limitované částkou 3 500,- Kč při splnění zákonných podmínek stanovených v § 6 odst. 9 písm. i) zákona o daních z příjmů⁴.

⁴ § 6 odst. 9 písm. i) zákona o daních z příjmů stanoví, že „od daně je osvobozena hodnota přechodného ubytování, nejde-li o ubytování při pracovní cestě, poskytovaná jako nepeněžní plnění zaměstnavatelem zaměstnancům v souvislosti s výkonem práce, pokud obec přechodného ubytování není shodná s obcí, kde má zaměstnanec bydliště, a to maximálně do výše 3 500 Kč měsíčně“.

Stanovisko GFŘ:**Souhlas se závěrem předkladatele.****II. Daňová uznatelnost nákladů na ubytování**

Lex Ukrajina daňový zákon stanoví v § 3, že „výdajem vynaloženým na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů podle zákona o daních z příjmů je výdaj na bezúplatné nepeněžité plnění poskytnuté v roce 2022 na pomoc Ukrajině, jejím územně správním celkům nebo právnickým nebo fyzickým osobám se sídlem nebo bydlištěm na území Ukrajiny v souvislosti s ozbrojeným konfliktem na území Ukrajiny vyvolaným invazí vojsk Ruské federace na účely, pro které lze od základu daně odečíst hodnotu bezúplatného plnění.“

Vzhledem k výše uvedenému budou náklady na bezúplatně poskytnuté ubytování v nepeněžní formě zaměstnavatelem zaměstnanci s bydlištěm na území Ukrajiny a jeho rodinným příslušníkům pro sociální, humanitární a charitativní účely dle § 3 lex Ukrajina daňový zákon v roce 2022 daňově uznatelným nákladem na straně zaměstnavatele.

Závěr k bodu II.

Náklady na bezúplatné nepeněžní plnění ve formě ubytování poskytnutého zaměstnavatelem zaměstnanci s bydlištěm na území Ukrajiny a jeho rodinným příslušníkům pro sociální, humanitární a charitativní účely v souvislosti s ozbrojeným konfliktem na území Ukrajiny vyvolaným invazí vojsk Ruské federace budou na straně zaměstnavatele daňově uznatelné dle § 3 lex Ukrajina daňový zákon a nebude je možné uplatnit jako nezdanielnou část základu daně nebo položku snižující základ daně.

Dovolujeme si požádat o vyjádření názoru Generálního finančního ředitelství k výše uvedeným závěrům a současně navrhuje tyto závěry vhodnou formou publikovat.

Stanovisko GFŘ:**Souhlas se závěrem předkladatele.**

ODLOŽENÝ PŘÍSPĚVEK

Daň z příjmů

601/30.11.22 Posuzování časového testu podle § 4 odst. 1 písm. s) a x) zákona o daních z příjmů při výměně obchodních podílů

Předkládají: Ing. Pavel Zahradník, daňový poradce, č. osv. 2287
Ing. Jan Bonaventura, daňový poradce, č. osv. 3111

1. Cíl příspěvku

Cílem tohoto příspěvku je vyjasnění způsobu posuzování podmínek osvobození při výměně podílů splňujících podmínky § 23b odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, (dále jen „ZDP“).

2. Právní úprava

Podle § 4 odst. 1 písm. s) ZDP se od daně z příjmů fyzických osob osvobozuje příjem z úplatného převodu podílu v obchodní korporaci, přesahuje-li doba mezi jeho nabytím a úplatným převodem dobu 5 let, přičemž jsou-li splněny podmínky uvedené v § 23b ZDP, doba 5 let mezi nabytím a úplatným převodem podílu se nepřerušuje při výměně podílů.

Podobně to podle § 4 odst. 1 písm. x) ZDP platí i pro cenné papíry s tím rozdílem, že u nich je (kromě kmenových listů) délka časového testu 3 roky.

Definice výměny podílů

Podle § 23b odst. 1 ZDP se výměnou podílů rozumí postup, při kterém nabývající obchodní korporace získá podíl v nabyté obchodní korporaci 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 nabývajícím obchodní korporaci s případným doplatkem na dorovnání (v souladu s § 23b odst. 2 ZDP doplatek na dorovnání nesmí přesáhnout 10 % jmenovité hodnoty všech podílů v nabývajícím obchodní korporaci, nebo nelze-li určit jmenovitou hodnotu podílu v nabývajícím obchodní korporaci, 10 % účetní hodnoty všech podílů v nabývajícím obchodní korporaci).

Ustanovení § 23b odst. 3 až 5 ZDP pak dále vymezují nabývací cenu podílu v nabývajícím obchodní korporaci a podílu v nabyté obchodní korporaci (vč. nezdanění příjmů z přecenění), přičemž podle § 23b odst. 6 ZDP se tato ustanovení použijí pouze v případě, že tyto obchodní korporace jsou českými daňovými rezidenty a mají stanovenou právní formu, nebo jsou daňovými rezidenty jiného členského státu Evropské unie než České republiky.

Za výměnu podílů se tedy považují transakce splňující podmínky ustanovení § 23b odst. 1 ZDP bez ohledu na to, kdo se transakce účastní. Důsledky uvedené v § 23b odst. 3 až 5 ZDP však připadají v úvahu jen v případě výměny realizovaných za účasti zákonem předvídaných osob.

3. Popis problému

3.1. Obchodní korporace, které nejsou daňovými rezidenty členského státu Evropské unie

Kontinuita časového testu při výměně podílů se podle § 4 odst. 1 písm. s) a x) ZDP aplikuje, jsou-li splněny podmínky uvedené v § 23b ZDP. Otázkou je, zda se splněním těchto podmínek rozumí pouze podmínky pro výměnu podílů jako takovou (tedy podmínky uvedené v § 23b odst. 1 ZDP) nebo i požadavky na daňový domicil nabývajících obchodní korporace, nabyté obchodní korporace a společníků uvedené v § 23b odst. 6 ZDP.

Pro závěr, že by se mělo jednat o všechny podmínky v rámci § 23b ZDP hovoří, to, že výměna podílů je v § 23b odst. 1 ZDP definovaná pro účely celého zákona a pokud by tedy bylo úmyslem zákonodárce nastavit nepřerušeno testu v případě splnění obecných podmínek, stačilo by, aby ustanovení obsahovalo větu, že v případě výměny se test nepřerušuje bez odkazu na § 23b ZDP.

Domníváme se, že ustanovení lze chápat i tak, že podmínkami se rozumí pouze ty definující výměnu jako takovou, neboť podmínky uvedené v § 23b odst. 6 ZDP se výslovně vztahují k aplikaci § 23b odst. 3 až 5 ZDP. I důvodová zpráva k zákonu č. 438/2003 Sb., k bodu 14 sděluje, že „*Navrhovaná úprava zajišťuje, že platný časový test pro osvobození příjmů z prodeje cenných papírů a podílů na společnostech (6 měsíců resp. 5 let) nebude ovlivněn operacemi uvedenými v § 23b a 23c*“.

Takovými transakcemi jsou obecně výměny, případně přeměny.

Pro závěr že se při aplikaci § 4 odst. 1 písm. s) a x) ZDP podmínky uvedené v § 23b ZDP vztahují pouze k prvnímu a druhému odstavci § 23b ZDP hovoří dále to, že novela je označována jako tzv. „Euronovela“, ale v rámci této novely došlo ke změnám, které vstup do EU nevyvolal a například i uvedené ustanovení § 4 ZDP není implementací evropských směrnic. Je tedy možné, aby podmínky nepřerušeno časového testu novela nevázala na rezidentství zúčastněných osob.

Pokud bychom připustili, že se při aplikaci § 4 odst. 1 písm. s) a x) ZDP mají posuzovat všechny podmínky uvedené v § 23b a 23c ZDP, byly by například vymezeny podmínky pro osvobození od daně jinak pro společníky nabývané společnosti, kteří jsou rezidenty ČR, a jinak pro společníky, kteří jsou rezidenty jiných států EU, pokud není podíl držen prostřednictvím stále provozovny v ČR.

Takový zahraniční poplatník by kvůli omezení v § 23b odst. 6 písm. b) ZDP podmínky dle § 4 ZDP nesplnil, což chápeme jako diskriminační.

I z tohoto důvodu se domníváme, že by podmínky pro nepřerušeno testu měly být chápány jako typové, tedy zda se jedná o výměnu či přeměnu.

Dílčí závěr:

Časový test podle § 4 odst. 1 písm. s) a x) ZDP se nepřerušuje při výměně podílů podle § 23b odst. 1 a 2 ZDP; přitom nehraje roli, jestli nabývajících obchodní korporace, nabytá obchodní korporace a společník jsou nebo nejsou daňovými rezidenty členského státu Evropské unie (podmínky uvedené v § 23b odst. 6 ZDP mají vliv pouze na použití ustanovení § 23b odst. 3 až 5 ZDP).

Závěr

Navrhujeme přijmout výše uvedené dílčí závěry a obvyklým způsobem je publikovat.

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN BEZ ROZPORU KE DNI 30. 11. 2022**Daň z příjmů****602/30.11.22 Přijetí virtuálních aktiv v daňové evidenci**

Předkládá: RNDr. Petr Beránek, daňový poradce, č. osv. 803

Tento příspěvek se zabývá pouze virtuálními aktivy, o kterých se fyzická osoba rozhodne, že jsou součástí obchodního majetku, popř. se stanou součástí obchodního majetku tím, že je fyzická osoba, která vykazuje skutečné výdaje přijme jako protihodnotu své výdělečné činnosti zdaňované v dílčím základu dle § 7 ZDP. Cílem příspěvku je odstranění nejistoty při zdanění kryptoměn a ostatních virtuálních aktiv zařazených do obchodního majetku fyzické osoby.

Pokud součástí samostatné výdělečné činnosti fyzické osoby je prodej virtuálních aktiv, bude příjem z prodeje zdaňovat v dílčím základu dle § 7 ZDP. Pokud přitom uplatňuje skutečné výdaje na základě daňové evidence, tak nákup tohoto virtuálního aktiva je položka snižující základ daně (daňově uznatelný výdaj).

Přitom virtuální aktivem mohou být virtuální měny (převodní tokeny – např. Bitcoin), asset tokeny (tokeny, jejichž vlastnictví je svázáno s právem na podíl na zisku, v případě, že se bude vlastníkům těchto tokenů vyplácet), utility tokeny (tokeny, jejichž vlastnictví opravňuje vlastníka za určitých okolností získat určité plnění resp. slevu na určité plnění) popř. i jiné tokeny (svázané s jiným právem příp. i s žádným právem).

Otázkou je, ve který okamžik si poplatník bude snižovat základ daně o pořizovací cenu virtuálního aktiva určeného k dalšímu prodeji. Přitom k dalšímu prodeji může dojít ve stejném zdaňovacím období (pak je tato otázka nevýznamná) nebo v některém z následujících zdaňovacích obdobích. V úvahu připadají dvě možnosti a to, že pořizování virtuálního aktiva je výdajem snižujícím základ daně:

- v okamžiku zaplacení při pořizení anebo
- v období, kdy bude zdaňován příjem z jejich prodeje.

Informace k daňovému posouzení transakcí s kryptoměnami (např. bitcoin) publikovaná GFŘ dne 30. 3. 2022 pod Č. j. 18809/22/7100-40050-205680 (dále jen Informace) označuje kryptoměny pro účely daně z příjmu za věc nehmotnou, movitou a zastupitelnou (str. 4 Informace: „Z hlediska daní z příjmů jsou tak kryptoměny považovány za věc nehmotnou, movitou a zastupitelnou.“) a pro účely účetnictví za zásobu (str. 4 Informace „Z hlediska účetnictví je doporučeno o kryptoměnách účtovat a vykazovat je v účetnictví jako zásobu „svého druhu“...“). Tj., nepovažuje kryptoměny za finanční majetek. Informace se dále odkazuje na Sdělení Ministerstva financí k účtování a vykazování digitálních měn ze dne 15. 5. 2018 (dále jen Sdělení), to znamená, nepovažuje tento čtyři roky starý názor v současné době za překonaný a potvrzuje, že se stále nacházíme ve stejné etapě vývoje, ve které Sdělení vzniklo. Ve Sdělení doporučuje Ministerstvo financí jednotné účtování a vykazování digitálních měn (nezávisle na účelu pořizení) jako zásoby s odkazem na § 9 Vyhlášky č. 500/2002 Sb.

Vzhledem k tomu, že pořízení zásob dle § 9 Vyhlášky č 500/2002 Sb. je pro poplatníky s daňovou evidencí daňově uznatelným výdajem v okamžiku úhrady jejich pořízení, platí to i pro nákup kryptoměn.

Již ze samotného textu Informace je zřejmé, že se Informace neomezuje pouze na kryptoměny, ale na veškeré převodní tokeny (i ty, které nejsou kryptoměnou), tedy na tokeny, které se běžně užívají jako platidlo.

Přitom zřejmě není důvod posuzovat ostatní virtuální aktiva (tokeny, které se neužívají jako platidla) odlišně, už jen z toho důvodu, že hranice mezi kryptoměnami a ostatními tokeny může být velmi úzká a nezřetelná a virtuální aktivum zamýšlené vydavatelem jako asset token se může stát „platidlem“ a tudíž je označováno jako virtuální měna a naopak virtuální měna může být v konkrétních případech využívána jako nosič pro předávání jiných práv a nikoliv jako platidlo.

Z uvedeného vyplývá, že jak nákup kryptoměn, tak i nákup ostatních virtuálních aktiv je (při splnění obecných podmínek jejich použití pro dosažení příjmu ze samostatné výdělečné činnosti a při zařazení do obchodního majetku) pro poplatníka vedoucího daňovou evidenci daňově uznatelným výdajem v okamžik zaplacení tohoto nákupu.

V případě, že by tomu tak nebylo, a výdaj za pořízení by byl uznatelný až při zdanění příjmu (tak jak je tomu např. u finančního majetku), docházelo by nesmyslnému zdanění při ukončení činnosti, kdy dle § 23 odst. 8 písm. b) bod 2. ZDP si musí poplatník zvýšit základ daně o hodnotu zásob (tedy i o hodnotu kryptoměn, které nakoupil). Pouze v případě, že nákup byl položkou snižující základ daně má toto zvýšení o nespotřebované kryptoměny smysl.

Dílčí závěr č. 1:

Pořízení kryptoměn je (při splnění obecných podmínek jejich použití pro dosažení příjmu ze samostatné výdělečné činnosti a při zařazení do obchodního majetku) pro poplatníka vedoucího daňovou evidenci daňově uznatelným výdajem v okamžik zaplacení.

Dílčí závěr č. 2:

Pořízení ostatních virtuálních aktiv (tokenů) je (při splnění obecných podmínek jejich použití pro dosažení příjmu ze samostatné výdělečné činnosti a při zařazení do obchodního majetku) pro poplatníka vedoucího daňovou evidenci daňově uznatelným výdajem v okamžik zaplacení.

Pokud virtuální aktivum je získáno (přijato) jako úhrada za plnění poskytnutá poplatníkem, tedy v případě, kdy poplatník nedostane za své plnění zaplacené penězi, ale směňuje jej za jinou movitou věc zvanou Bitcoin, Ethereum apod. jedná se o klasický barterový obchod. Tedy v daňové evidenci vykáže

- příjem za poskytnuté plnění a zároveň
- výdaj za „nakoupené“ zásoby virtuální měny.

Obě položky budou oceněny stejnou hodnotou, a to v případě, že je „cena sjednána ve virtuální měně“ budou oceněny tržní cenou virtuálních měn v okamžiku jejich přijetí, neboť při směnném obchodu se oceňuje vždy přijímaná věc. (Případ, že by cena byla sjednána/nabízena ve fiat měně a následně dohodnuta úhrada ve virtuální měně v příspěvku neřešíme.) U neplátce DPH je tedy výsledné ovlivnění základu daně touto

transakcí nulové – vykáže zdaňovaný příjem i daňově uznatelný výdaj ve stejné výši; u plátce DPH zde vznikne rozdíl ve výši DPH z poskytnutého plnění, které odvede a nezdaňuje jako příjem.

Příklad:

Daňový poradce poskytne poradenství za 0,02 Btc. Dle aktuálního kurzu na burze v okamžik inkasa Btc vyčíslí jejich hodnotu na 12 000 Kč. Do daňové evidence zanese výdaj 12 000 Kč za pořízení zásob. Pokud je neplátce DPH, zároveň zanese příjem 12 000 Kč za poskytnuté poradenství. Pokud je plátce DPH, rozdělí částku 12 000 Kč na DPH, které musí odvést a zbytek zaúčtuje jako výnos. Způsob stanovení výše odvodu DPH není předmětem tohoto příspěvku.

Teprve v případě, že poplatník tyto kryptoměny prodá v souvislosti se svou výdělečnou činností (bez vyřazení z obchodního majetku) zdaňuje příjem z prodeje v dílčím základu dle § 7 ZDP, a to bez možnosti snížení o jejich pořizovací hodnotu.

Příklad:

Poplatník z minulého příkladu smění 0,02 Btc za 10 700 Kč (popř. za USD, které následně ocení aktuálním kurzem ČNB nebo jednotným kurzem na 10 700 Kč). Do daňové evidence zanese příjem 10 700 Kč.

V případě, že přijaté kryptoměny použije na platbu při pořízení plnění potřebných pro svou výdělečnou činnost, jedná se opět o směnný obchod, tj. prodej, který bude oceněn tržní cenou nakupovaného plnění.

Příklad:

Poplatník z prvního příkladu 0,02 Btc nesmění, ale pořídil za ně mobilní telefon. Tržní cena pořízeného přístroje je 10 000 Kč. Do daňové evidence výdej 10 000 Kč a příjem 10 000 Kč za prodej Btc (a to nezávisle na aktuální hodnotě Btc).

Pokud se však poplatník rozhodne virtuální měnu vyřadit z obchodního majetku, tak dle § 23 odst. 3 písm. a) bodu 3 ZDP se zvyšuje dílčí základ daně dle § 7 ZDP o hodnotu zásob virtuální měny, kterou evidoval v okamžiku jejich pořízení. Pokud by při tom pořizoval stejnou virtuální měnu postupně za různou cenu, může pro ocenění úbytku použít metodu průměrných cen nebo metodu FIFO.

Příklad:

Poplatník z prvního příkladu 0,02 Btc nesmění, ani za ně nepořídil mobilní telefon, ale utratil je za soukromou spotřebu (anebo je pouze vyřadil z obchodního majetku a ponechal si je na budoucí osobní potřebu). V tom případě si v daném zdaňovacím období zvýší základ daně o 12 000 Kč (pořizovací cenu evidovanou v okamžik pořízení) a to nezávisle na aktuální ceně Btc popř. i nezávisle na tržní ceně soukromého použití.

Dílčí závěr č. 3:

Při prodeji služeb, výrobků nebo zboží za kryptoměny (kdy cena je vyjádřena v kryptoměně) je toto posuzováno jako směnný obchod, kdy příjem za poskytnuté plnění (včetně případného DPH, které má prodávající povinnost odvést) je pro

účely daně z příjmu oceněn tržní cenou přijatých kryptoměn a výdaj za pořízení kryptoměn je daňově účinný ve stejném okamžiku z titulu, že se jedná o zásobu.

Dílčí závěr č. 4:

Při přeřazení kryptoměn z obchodního majetku do soukromého majetku se zvyšuje dle § 23 odst. 3 písm. a) bodu 3 ZDP dílčí základ dle § 7 ZDP o částku, která snižovala základ daně v okamžiku jejich přijetí. Při ocenění v případě pořízení za různé ceny lze použít dle § 25 odst. 4 zák. o účetnictví cenou zjištěnou váženým aritmetickým průměrem nebo způsobem, kdy první cena pro ocenění přírůstků majetku se použije jako první cena pro ocenění úbytku metodou.

Dílčí závěr č. 5:

Při nákupu plnění za kryptoměny v rámci samostatné výdělečné činnosti, je (vzhledem k tomu, že se jedná o směnu) tržní cena pořizovaného plnění zdánlivým příjmem a zároveň výdajem (dle charakteru nákupu daňově uznatelným, pořizovací cenou dlouhodobého majetku popř. výdajem daňově neuznatelným).

Dovolujeme si požádat o vyjádření názoru Generálního finančního ředitelství k výše uvedeným závěrům a současně navrhneme tyto závěry vhodně publikovat.

Stanovisko GFR

k dílčím závěrům č. 1 až č. 5:

Kryptoměnu definujeme jako věc nehmotnou, movitou a zastupitelnou, u které je Ministerstvem financí doporučeno účtovat a vykazovat ji v účetnictví jako zásobu „svého druhu“. Vzhledem k tomu, že se jedná pouze o doporučení, účetním jednotkám nic nebrání zvolit si takový způsob účetního zachycení, který zohledňuje úmysl pořízení kryptoaktiv. Proto **souhlasíme s dílčími závěry 1 až 5 s výhradou k dílčímu závěru č. 3**, kde upozorňujeme, že při stanovení ceny pořizovaného a prodáváného plnění se postupuje podle § 3 odst. 3 ZDP – příjem dosažený směnou se oceňuje podle právního předpisu upravující oceňování majetku.

U dílčího závěru č. 4

Předpokládáme, že konec poslední věty zní: „... se použije jako první cena pro ocenění úbytku majetku metodou FIFO.“.

Závěr:

Souhlas s dílčími závěry předkladatele s výhradou k dílčímu závěru č. 3.