

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 peníze, ale směňuje je 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 přírůstku majetku se použije jako první cena pro ocenění úbytku metodu.

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 GFŘ

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.