

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN KE DNI 30. 4. 2025

DPH

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

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

Použité zkratky:

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

SDEU - Soudní dvůr Evropské unie

1. Cíl příspěvku

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

2. Právní stav

2.1. Vnitrostátní úprava

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

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

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

2.2. **Komunitární úprava**

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

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

3. **Možné situace a návrh řešení**

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

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

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

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

odpočtu DPH. **V případě doložení požadovaných skutečností, nebude vyrovnání či úprava odpočtu provedena.**

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Zároveň je však nutno řešit, zda dochází ke vzniku povinnosti provést vyrovnání či úpravu odpočtu DPH uplatněné při pořízení tohoto zboží. Zde lze odkázat na závěry pod písm. a) výše. Tedy v **případě, kdy bude odcizení zboží řádně doloženo v souladu s vydanou Informací, povinnost vyrovnání či úpravy odpočtu**

nevzniká. V opačném případě, pokud by odcizení majetku nebylo řádně doloženo, byl by plátce DPH povinen upravit či vyrovnat původně uplatněný odpočet u odcizeného majetku.

4. Závěr

Navrhujeme přijmout výše uvedený sjednocující výklad uvedený v bodě 3.

Stanovisko GFR:

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

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

Tento závěr vychází z rozhodnutí SDEU ve věci C-435/03 British American Tobacco International a Newman Shipping ze dne 14. 7. 2005 (dále jen „British American Tobacco“). V uvedeném případě SDEU posuzoval situaci odcizení tabákových výrobků ze skladu s daňovým dozorem, které bylo nahlášeno policii. Konstatoval, že krádež zboží nepředstavuje „dodání zboží za protiplnění“, a jako taková tedy nemůže podléhat dani z přidané hodnoty. Závěr SDEU vycházel ze dvou skutečností, a to jednak z chybějícího finančního protiplnění ve prospěch poškozeného a jednak z faktu, že krádež zboží činí z osoby, která se jí dopustila, pouhého držitele tohoto zboží, a nemá tedy za následek oprávnění jejího pachatele nakládat se zbožím za stejných podmínek jako jeho vlastník¹. Závěry SDEU se zdají být zcela odůvodněné vzhledem k tomu, že samotná podstata krádeže spočívá v tom, že poškozený neměl v úmyslu převést na pachatele právo nakládat se zbožím jako vlastník a pachatel neměl v úmyslu odcizené zboží zaplatit.

Případná povinnost provést vyrovnání odpočtu daně dle § 77 ZDPH či úpravu odpočtu daně dle § 78e ZDPH u odcizeného zboží nastává v případech a za podmínek blíže vysvětlených v Informaci GFR k uplatňování ZDPH při vyrovnání odpočtu daně dle § 77 odst. 2 písm. c) a úpravě odpočtu dle § 78e ZDPH, č.j. 5985/17/7100-20116-050485 ze dne 16. 6. 2017 (dále jen „Informace GFR“).

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

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

K uvedené problematice uvádíme následující:

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

¹ Viz bod 36 rozhodnutí British American Tobacco, potvrzený dále judikaturou SDEU (viz např. rozhodnutí ve věci C-494/12 Dixons Retail ze dne 21. 11. 2013) i judikaturou Nejvyššího správního soudu (viz např. rozsudek 5 Afs 24/2016 – 40, P. L., z 30. 8. 2016)

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

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

Na základě informací a úvah obsažených v rozhodnutí *Fluvius Antwerpen*³ se lze domnívat, že SDEU založil svoje rozhodnutí na celé řadě okolností, které v daném případě nastaly současně.

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

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

Za dodání zboží za úplatu je proto nutné považovat situace obdobné skutkovým okolnostem případu *Fluvius Antwerpen*. V právním prostředí České republiky se jedná například o neoprávněné odběry elektřiny, kde specifická právní úprava⁴ modeluje právní vztah, v rámci kterého dochází k výměně plnění, a stanovuje povinnost úhrady, která je přímou hodnotou poskytnutého plnění, včetně způsobu jejího výpočtu (obdobně jako v rozhodnutí *Fluvius Antwerpen*).

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

² Viz body 30 – 33 rozhodnutí *Fluvius Antwerpen*

³ Při zohlednění informací a úvah obsažených ve stanovisku generální advokátky a žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce ve věci *Fluvius Antwerpen*

⁴ Zákon č. 458/200 Sb., o podmínkách podnikání a o výkonu státní správy v energetických odvětvích a o změně některých zákonů, se spojením s vyhláškou č. 359/2020, o měření elektřiny

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

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

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

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

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