



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Milana Procházky a soudců JUDr. Ing. Venduly Sochorové a Mgr. Petra Sedláka, Ph.D. ve věci

žalobce: **Ing. J. B.**
zastoupený advokátem JUDr. Jiřím Vaníčkem
sídlem Šaldova 34/466, Praha 8

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 6. 2020, č. j. 22111/20/5200-10422-706807

takto:

- I.** Žaloba se zamítá.
- II.** Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení.
- III.** Žalovanému se náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. V projednávané věci jde o posouzení, zda prodej bitcoinů za českou měnu podléhá osvobození od daně z příjmů podle § 4 odst. 1 písm. z) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.
2. Dne 1. 4. 2019 podal žalobce řádné daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2018, v němž si vypočetl daňovou povinnost ve výši 1 559 895 Kč. Dne 4. 4. 2019 daň uhradil. Daňová povinnost mu plynula jak z příjmů uvedených v § 6, § 8 a § 9 zákona o daních z příjmů, tak z ostatních příjmů dle § 10 zákona, kam zahrnul příjmy z prodeje bitcoinů.

3. Dne 2. 5. 2019 žalobce podal dodatečné daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2018, v němž vykázal příjem dle § 10 ZDP pouze ve výši 114 349 Kč (příjem z prodeje cenných papírů).
4. Na základě podání učiněných žalobcem vznikly správci daně pochybnosti o správnosti údajů uvedených v daňovém přiznání, proto vydal výzvu k odstranění pochybností s odkazem na § 89 daňového řádu. Žalobce na výzvu reagoval dne 12. 7. 2018. Odkázal na ustanovení § 4 odst. 1 písm. ze) zákona o daních z příjmů, podle kterého by se na prodej bitcoinů mělo nahlížet jako na činnost směnářenskou, která je osvobozena od daně z příjmů.
5. Správce daně takový postup odmítl a vydal dne 25. 9. 2019 platební výměr č. 1850472/19/3308-52522-712128, jímž vyměřil žalobci daň z příjmů za rok 2018 ve výši 1 556 070 Kč.

II. Obsah žaloby

6. Žalobce v podané žalobě nejprve vysvětlil pojmy související s bitcoiny. Namítl, že na bitcoiny je nutné nahlížet jako na cizí měnu, nikoli jako na nehmotný majetek. Na základě této úvahy žalobce požaduje, aby byl příjem plynoucí z prodeje bitcoinů osvobozen od daně podle § 4 odst. 1 písm. ze) zákona o daních z příjmů jako kursový zisk plynoucí ze směnářenské činnosti. Podle žalobce totiž dané osvobození vztahující se na kursový zisk při směně peněz z účtu vedeného v cizí měně zahrnuje i směnu bitcoinů.
7. Vzhledem k tomu, že podle čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod lze daně a poplatky ukládat jen na základě zákona, nelze nejasnost právní úpravy vykládat v neprospěch jejího adresáta. Bitcoin z hlediska svého účelu a funkce představuje peníze stejně jako cizí měnu, neboť plní funkci platidla. Ostatně i zákon č. 253/2008 Sb., o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu, v § 2 odst. 1 písm. l) počítá s tím, že virtuální měna je přijímána jako platba za zboží nebo služby. Přestože dané ustanovení uvádí, že virtuální měna není peněžním prostředkem, spojuje dané pravidlo pouze se zákonem č. 284/2009 Sb., o platebním styku.
8. Bitcoin funguje po celém světě řadu let, proto není důvodu, aby se na něj nevztahovala daňová pravidla platná pro peníze, tj. i § 4 odst. 1 písm. ze) zákona o daních z příjmů. Činnost týkající se směny bitcoinů je srovnatelná s činností týkající se všech ostatních oběživ, bankovek a mincí. Směna bitcoinů tak představuje činnost týkající se oběživa používaného jako zákonné platidlo. To potvrzují rovněž závěry Soudního dvora Evropské unie („SD EU“) ve věci C-264/14, *Hedqvist*.
9. Navrhl proto, aby soud napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného

10. Žalovaný ve vyjádření k žalobě odmítl, že by pro směnu bitcoinů bylo možné aplikovat ustanovení § 4 odst. 1 písm. ze) ZDP a odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí. Bitcoin nelze považovat za peníze ani cizí měnu, neboť není uznáván státem, nemá žádnou autoritu, která by jej regulovala, a nedisponuje hmotnou existencí. Bitcoin tak představuje věc nehmotnou movitou. Úplatný převod kryptoměny nepředstavuje směnářenskou činnost a příjem nemůže být posuzován jako kursový zisk. Tuto skutečnost potvrzuje stanovisko České národní banky ze dne 10. 2. 2014 (dostupné na <https://www.cnb.cz/cs/dohled-financni-trh/legislativni-zakladna/stanoviska-k-regulaci-financniho-trhu/RS2014-02>).
11. Žalobcem zmiňovaný rozsudek SD EU *Hedqvist* se týkal daně z přidané hodnoty. Zákon o dani z příjmů je založen na odlišných principech a nedopadají na něj účinky směrnic regulujících nepřímé daně.

12. Není pravdou, že by žalobci byla uložena daň v rozporu s čl. 11 odst. 5 Listiny. Příjem žalobce byl zdaněn podle § 10 odst. 1 písm. b) bod 3 zákona o daních z příjmů, podle něhož jsou zdaněny ostatní příjmy z úplatného převodu jiné věci.
13. Navrhl proto, aby soud žalobu zamítl.

IV. Replika žalobce

14. Žalobce v replice z 19. 2. 2021 setrval na argumentaci uplatněné v žalobě. Doplnil odkazy na novinové články prokazující rozšíření významu bitcoinů. Je přesvědčen, že se z bitcoinů staly peníze a že představují cizí měnu (platidlo).

V. Posouzení věci soudem

15. Soud přezkoumal rozhodnutí žalovaného v mezích uplatněných žalobních bodů. Ověřil přitom, zda rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti, a vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodnutí žalovaného.
16. O žalobě rozhodl soud bez nařízení jednání v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále též „s. ř. s.“).
17. Dospěl k závěru, že žaloba **není** důvodná.
18. Podstatou nyní projednávané věci je posouzení, zda příjem z prodeje bitcoinů představuje kursový zisk ze směny peněz z účtu vedeného v cizí měně a podléhá osvobození od daně z příjmů dle § 4 odst. 1 písm. ze) zákona o daních z příjmů.
19. Podle § 4 odst. 1 písm. ze) zákona o daních z příjmů *se od daně osvobozuje kursový zisk při směně peněz z účtu vedeného v cizí měně, nejedná-li se o účet zahrnutý v obchodním majetku, s výjimkou kursového zisku při směně peněz z účtu vedeného v cizí měně na evropském regulovaném trhu nebo na obdobném zahraničním regulovaném trhu, na kterém se obchody s těmito měnami uskutečňují.*
20. Správce daně i žalovaný vycházeli ve svých rozhodnutích z toho, že prodej virtuálních měn, mezi něž patří i bitcoin, spadá do kategorie ostatních příjmů upravených v ustanovení § 10 odst. 1 písm. b) bod 3 zákona o daních z příjmů. Podle tohoto ustanovení *ostatními příjmy, při kterých dochází ke zvýšení majetku, pokud nejde o příjmy podle § 6 až 9, jsou zejména, příjmy z úplatného převodu jiné věci.* Správní orgány konstatovaly, že bitcoin je nutno považovat za jinou věc, neboť podle § 489 zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku, je věcí *vše, co je rozdílné od osoby a slouží potřebě lidí.* S ohledem na jeho virtuální podstatu, označily bitcoin za věc nehmotnou movitou.
21. Argumentace žalobce, že mu daň byla stanovena v rozporu s čl. 11 odst. 5 Listiny, neobstojí. Správce daně na straně 5 platebního výměru jasně uvedl, že digitální měny představují nehmotnou movitou věc, jejímž úplatným převodem (směnou) dochází ke zvýšení majetku, a tím ke zdanitelným příjmům podle § 10 odst. 1 písm. b) bod 3 zákona o daních z příjmů. Vyměření daně podle tohoto ustanovení potvrdil rovněž žalovaný v napadeném rozhodnutí (viz strana 6). Není tedy pravdou, že by vyměření daně žalobci z příjmů dosažených prodejem bitcoinů nemělo oporu v zákoně. Námitka tak není důvodná.
22. Jinou otázkou nicméně je, zda příjem dosažený prodejem bitcoinů podléhá osvobození od daně dle § 4 odst. 1 písm. ze) zákona o daních z příjmů. Zde je nutno úvodem předeslat, že osvobození od daně představuje výjimku z daňové povinnosti, proto je nutno ustanovení § 4 odst. 1 zákona o daních z příjmů vykládat restriktivně (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 4. 2014, čj. 1 Afs 21/2014-52). Obdobně SD EU uvádí, že pojmy použité v rámci úpravy osvobození od daně je třeba vykládat restriktivně, jelikož osvobození představují výjimky z obecné zásady. Výklad jednotlivých osvobození od daně je navíc nutno upravit kontextu, do něhož výrazy zapadají, se zřetelem na *ratio legis* dotčeného osvobození (viz rozsudek SD EU ze dne 18. 11. 2004, *Temco Europe*, C-284/03, bod 18; přestože se daný rozsudek týkal

daně z přidané hodnoty, jsou jeho obecné závěry týkající se nutnosti restriktivního výkladu osvobození od daně přenositelné i na daň z příjmů).

23. Možnost osvobození kurzových zisků při směně peněz z účtu v cizí měně od daně z příjmů byla do zákona o daních z příjmů vložena novelou provedenou zákonem č. 492/2000 Sb. Důvodem byla skutečnost, že „[p]ři směně peněz v hotovosti je podle § 4 odst. 1 písm. c) zákona případný kurzový zisk od daně z příjmů osvobozen. Stejná úprava se navrhuje i při směně peněz z účtu poplatníka, pokud tento účet není zahrnut v obchodním majetku“ (viz důvodová zpráva ke sněmovnímu tisku č. 615/0, 3. volební období, 1998-2002, dostupná na www.psp.cz). Lze doplnit, že podle § 4 odst. 1 písm. c) zákona je osvobozen příjem z prodeje hmotné movité věci s výjimkou příjmu z prodeje 1. cenného papíru, 2. motorového vozidla, letadla nebo lodě, nepřesahuje-li doba mezi jejich nabytím a prodejem dobu 1 roku, 3. movité věci, která je nebo v období 5 let před prodejem byla zahrnuta do obchodního majetku. Z důvodové zprávy tedy vyplývá, že osvobození podle § 4 odst. 1 písm. ze) zákona o daních z příjmů směřovalo k tomu, aby kurzové zisky vzniklé směnou peněz za cizí měnu podléhaly osvobození od daně nezávisle na tom, zda ke směně docházelo v hotovosti nebo bezhotovostně (na účtu).
24. Osvobození podle § 4 odst. 1 písm. ze) zákona o daních z příjmů lze aplikovat tehdy, je-li příjem kurzovým ziskem vzniklým při směně peněz z účtu v cizí měně. Je tedy na místě zkoumat, zda nákup bitcoinů, resp. jejich prodej lze podřadit pod pojem směna peněz z účtu v cizí měně, při zohlednění úmyslu zákonodárce vyplývajícího z výše citované důvodové zprávy.
25. Pod pojmem „směna peněz“ ve smyslu daného ustanovení lze podle soudu rozumět pouze vzájemnou směnu peněz majících ekvivalent v hotovosti. Bitcoin je měnou virtuální, která nemá ekvivalent v podobě hotovostních peněz. Pro účely § 4 odst. 1 písm. ze) zákona o daních z příjmů tak bitcoiny nepředstavují peníze, neboť nejsou tradičními penězi existujícími i v hotovostní podobě.
26. Bitcoin podle soudu nelze považovat ani za „cizí měnu“ ve smyslu předmětného ustanovení. Tou jsou (i s ohledem na důvody včlenění předmětného osvobození do zákona o daních z příjmů) myšleny pouze peněžní prostředky emitované zahraničními centrálními bankami, jejichž oběh je těmito bankami regulován a je uzákoněn na území určité země nebo skupiny zemí. Za cizí měnu ve smyslu § 4 odst. 1 písm. ze) zákona o daních z příjmů tak lze považovat pouze měnu, na kterou se v zahraničí vztahují obdobná pravidla jako na tuzemskou měnu.
27. Vymezení peněžních prostředků v rámci českého právního řádu lze najít v ustanovení § 2 odst. 1 písm. c) zákona č. 370/2017 Sb., o platebním styku, podle kterého se *za peněžní prostředky považují bankovky, mince, bezhotovostní peněžní prostředky a elektronické peníze*. Peněžní prostředky a jejich emise v rámci České republiky spadá pod pravomoc České centrální banky, a to na základě ustanovení § 12 a § 13 zákona č. 6/1993 Sb., o České národní bance, podle kterých jenom Česká národní banka má výhradní právo vydávat bankovky a mince české koruny, která je oficiální zákonnou peněžní jednotkou České republiky. Jak i sám žalobce uvádí, bitcoin je virtuální neregulovanou měnou, která nespadá pod regulaci a dohled žádné centrální banky ve světě. To je ostatně i jejím hlavním principem, který ji odlišuje od tradičních měn emitovaných centrálními bankami. Je zřejmé, že bitcoin nelze považovat za bankovku či minci. Co se týče elektronických peněz, ty jsou dále rozvedeny v ustanovení § 4 odst. 1 zákona o platebním styku, podle kterého jde o peněžitou hodnotu, která (1) představuje pohledávku vůči tomu, kdo ji vydal, (2) je uchovávána elektronicky, (3) je vydávána proti přijetí peněžních prostředků za účelem provádění platebních transakcí a (4) je přijímána jinou osobou než tím, kdo ji vydal. Ve shodě se stanoviskem České národní banky z 10. 2. 2014 je soud přesvědčen, že bitcoin nepředstavuje pohledávku vůči tomu, kdo ji vydal. Primárně se vůbec nejedná o pohledávku. I pokud by snad bitcoin pohledávku představoval, není známo, kdo ji vydal a vůči komu je vystavená. Proto bitcoiny nepředstavují bezhotovostní peněžní prostředky ani elektronické peníze. Ani podle definice peněžních prostředků obsažené v § 2 odst. 1 zákona o platebním styku nelze bitcoiny považovat za peněžní prostředky, resp. peníze ve smyslu § 4 odst. 1 písm. ze) zákona o daních z příjmů.

28. Definici virtuální měny v českém právním řádu obsahuje zákon č. 253/2008 Sb., o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu. Do 31. 12. 2020 byla definice virtuální měny obsažena v § 2 odst. 1 písm. l) tohoto zákona, podle něhož *se pro účely tohoto zákona virtuální měnou rozumí elektronicky uchovávaná jednotka bez ohledu na to, zda má nebo nemá emitenta, a která není peněžním prostředkem podle zákona o platebním styku, ale je přijímána jako platba za zboží nebo služby i jinou osobou odlišnou od jejího emitenta*. Novelou provedenou zákonem č. 527/2020 Sb. byla definice virtuální měny přesunuta do ustanovení § 4 odst. 9, podle něhož se od 1. 1. 2021 *virtuálním aktivem pro účely tohoto zákona rozumí elektronicky uchovatelná nebo převoditelná jednotka, která je a) způsobilá plnit platební, směnnou nebo investiční funkci, bez ohledu na to, zda má nebo nemá emitenta, pokud se nejedná o 1. cenný papír, investiční nástroj, nebo peněžní prostředek podle zákona o platebním styku, 2. jednotku podle § 3 odst. 3 písm. c) bodů 4 až 7 zákona o platebním styku, nebo 3. jednotku, kterou je prováděna platba podle § 3 odst. 3 písm. e) zákona o platebním styku, nebo b) jednotkou podle písmene a) bodu 2 a kterou lze v konečném důsledku zaplatit pouze za úzce vymezený okruh zboží nebo služeb, který zahrnuje elektronicky uchovatelnou nebo převoditelnou jednotku podle písmene a)*. Rozšíření definice a změna pojmů z „virtuální měny“ na „virtuální aktivum“ bylo odůvodněno nutností zdůraznění investiční funkce virtuálních aktiv (viz důvodová zpráva k zákonu č. 527/2020 Sb., sněmovní tisk č. 909/0, 8. volební období, 2017-2021, www.psp.cz). Ani z výše citovaných definic obsažených v zákoně č. 253/2008 Sb. nelze dovodit, že virtuální měna (aktivum) představuje peněžní prostředek podle zákona o platebním styku, ani že by ji bylo možné podřadit pod pojem peníze dle § 4 odst. 1 písm. ze) zákona o daních z příjmů.
29. Směna (resp. nákup) bitcoinů za české koruny nebo jinou měnu tak nenaplnuje znaky směnárenského obchodu, který je v § 2 odst. 1 zákona č. 277/2013 Sb., o směnárenské činnosti, definován jako „*směna bankovek, mincí nebo šeků znějících na určitou měnu za bankovky, mince nebo šeky znějící na jinou měnu*“. Není totiž splněn znak hmotné podoby předmětu směny ani znak „znějící na určitou měnu“ (viz stanovisko České národní banky z 10. 2. 2014, Je k obchodování s bitcoiny nebo k jejich směně potřebné povolení ČNB?, dostupné viz bod 10 výše).
30. Pro posouzení, zda lze v daném případě aplikovat § 4 odst. 1 písm. ze) zákona o daních z příjmů, je podle soudu podstatný rovněž charakter uskutečněné transakce, tedy to, jakým způsobem žalobce s bitcoiny nakládal. Využije-li někdo bitcoin k platbě za zboží a služby, nebude tato transakce podléhat dani z příjmů podle ustanovení § 10 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Žalobce v nynějším případě nevyužil bitcoiny k placení za zboží či služby, ani ke zprostředkování prodeje kryptoměny z vlastního portfolia bitcoinů jinému subjektu. Využil bitcoiny jako investiční nástroj, neboť je v letech 2010 až 2015 nakoupil a v roce 2018 je prodal za vyšší cenu. Tím u něj došlo ke zvýšení majetku v souvislosti s úplatným převodem jiné věci mimo příjmy uvedené v § 6 až 9 zákona o daních z příjmů. Proto byl jeho příjem z prodeje bitcoinů zdaněn.
31. Odkazuje-li žalobce na rozsudek SD EU ve věci *Hedqvist*, lze aprobovat jeho obecné závěry vztahující se k samotné podstatě bitcoinů, např. že virtuální měna „bitcoin“ je smluvním platidlem a představuje přímý prostředek zaplacení mezi hospodářskými subjekty, které ji akceptují (viz bod 42 rozsudku), případně že nemá jiný účel než účel platidla a za tímto účelem je akceptována určitými hospodářskými subjekty (bod 52). Na druhou stranu i SD EU v daném rozsudku uvedl, že bitcoin není tradiční měnou, tj. je jinou měnou než jsou peníze, které jsou zákonným platidlem v jedné nebo ve vícero zemích (viz bod 49). K témuž závěru soud dospěl v bodě 25 tohoto rozsudku. Lze však souhlasit se žalovaným, že závěr SD EU, že na směnu tradičních měn za jednotky virtuální měny dopadá možnost osvobození o daně z přidané hodnoty plynoucí z čl. 135 odst. 1 písm. e) směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty, nijak nepředurčuje, zda lze na prodej bitcoinů za českou měnu vztáhnout osvobození od daně obsažené v zákoně o daních z příjmů. Úprava daně z příjmů není na poli Evropské unie harmonizována a je založena na jiných principech než daň z přidané hodnoty, proto na ni nelze automaticky vztáhnout závěry týkající se regulace nepřímých daní, resp. případů osvobození od daně (podrobněji viz body 53 – 54 napadeného rozhodnutí).

32. Soud tak uzavírá, že žalovaný správně zdanil příjmy žalobce z prodeje bitcoinů podle § 10 odst. 1 písm. b) bod 3 zákona o daních z příjmů. Prodej bitcoinů z vlastního portfolia totiž nepodléhá osvobození od daně podle § 4 odst. 1 písm. ze) zákona o daních z příjmů (obdobně viz Hanych, M. *Zdanění kryptoměn*. Bulletin Komory daňových poradců č. 2/2019, s. 45).
33. Námitka nesprávné interpretace § 4 odst. 1 písm. ze) zákona o daních z příjmů žalovaným není důvodná.

VI. Závěr a náklady řízení

34. Soud na základě všech výše uvedených skutečností a úvah neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle ustanovení § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
35. Dokazování listinnými důkazy navrhovanými v žalobě a v replice (novinové články) soud neprováděl pro nadbytečnost, neboť v dané věci byl mezi účastníky sporný výklad § 4 odst. 1 písm. ze) zákona o daních z příjmů, nikoliv otázky skutkové.
36. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce ve věci úspěch neměl (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta), a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníkovi řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních právních předpisů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 24. 3. 2022

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu