

Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR ze dne 16.9.2015

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN ke dni 16.9.2015

Daň z příjmů

455/28.05.15 Posouzení DPH odvedené v souvislosti s bezplatným převodem vyvolané investice 14

Předkládají: Michaela Thelenová, daňový poradce, č. osvědčení 3094

Markéta Neškrábalová, daňový poradce, č. osvědčení 4356

456/17.06.15 Tvorba daňových opravných položek podle § 5a zákona o rezervách českou stálou provozovnou 18

Předkládá: Ing. Karel Hronek, daňový poradce, č. osvědčení 4071

PŘÍSPĚVEK V BODĚ 1. UZAVŘEN S ROZPOREM, PŘÍSPĚVEK V BODĚ 2. UZAVŘEN ke dni 16.9.2015

457/17.06.15 Daňový režim rozdělení likvidačního zůstatku v nepeněžní formě 22

Předkládá: Ing. Tomáš Hlaváček, daňový poradce, č. osvědčení 2399

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN ke dni 16.9.2015

DPH

458/17.06.15 Výklad pojmu „nestátní nezisková organizace dětí a mládeže“ ve smyslu § 57 odst. 1 písm. g) ZDPH 27

Předkládá: Olga Holubová, daňový poradce, č. osvědčení 367

ODLOŽENÉ PŘÍSPĚVKY

Daň z příjmů

448/18.03.15 Daňový režim výplaty oceňovacích rozdílů 27

Předkládají: Bc. René Kulínský, daňový poradce, č. osvědčení 1159

Ing. Vladimír Sopkuliak, daňový poradce, č. osvědčení 4049

452/22.04.15 Některé případy daňových dopadů bezúplatných příjmů..... 27

Předkládají: Ing. Jiří Nesrovnal, daňový poradce, č. osvědčení 1757

Ing. Radislav Tkáč, daňový poradce, č. osvědčení 3680

Ing. Otakar Machala, daňový poradce, č. osvědčení 2252

Ing. Petr Toman, daňový poradce, č. osvědčení 3466

459/16.09.15 Zdanění odměny člena výboru pro audit..... 7

Předkládá: JUDr. Ing. Dana Trezziová, daňový poradce, č. osv. 7

DPH**460/16.09.15 Uplatnění daně z přidané hodnoty u odchylek elektřiny a plynu způsobených subjekty zúčtování**

Předkládají: Ing. Stanislav Kryl, daňový poradce, č. osv. 3353,
Ing. Jakub Sehnal, daňový poradce, č. osv. 4234

ODLOŽENÝ PŘÍSPĚVEK

Daň z příjmů

448/18.03.15 Daňový režim výplat oceňovacích rozdílů

Předkládají: Bc. René Kulínský, daňový poradce, č. osvědčení 1159

Ing. Vladimír Sopkuliak, daňový poradce, číslo osvědčení 4049

Přístup k daňovému ošetření výplat oceňovacích rozdílů se v praxi různí. Vzhledem k rozdílným názorům a rovněž s ohledem na změny zákona o dani z příjmů ("ZDP") účinné od 1.1.2015 je cílem autorů tohoto příspěvku názory na tuto problematiku sjednotit a formulovat srozumitelný závěr akceptovaný daňovou správou.

Situace:

- Máme dvě české společnosti s ručením omezeným - Společnosti A a B.
- Společnost A má dva společníky, přičemž každý společník vlastní 50% podíl.
- Společnost B má shodné dva společníky se shodnými podíly (tj. vlastnická struktura je shodná s vlastnickou strukturou Společnosti A).
- Společník X je německá společnost GmbH, která je daňovým rezidentem Německa, podléhá německé korporátní dani a není daňovým rezidentem mimo EU podle ustanovení smlouvy o zamezení dvojího zdanění se třetím státem.
- Společník Y je česká společnost s ručením omezeným, která je daňovým rezidentem ČR, přičemž není daňovým rezidentem mimo ČR podle žádné smlouvy o zamezení dvojího zdanění uzavřené ČR.
- V roce 2011 – v rámci restrukturalizace s cílem zjednodušení a zefektivnění řízení aktivit v ČR – došlo k fúzi Společností A a B splynutím se vznikem nástupnické společnosti C. Společníci X a Y tak nově drží své podíly v nástupnické společnosti C (každý stále 50%).
- V rámci této fúze došlo v souladu se zákonem o přeměnách k ocenění jmění zanikajících Společností A a B a tedy k zaúčtování oceňovacího rozdílu k nabytému majetku souvztažně s účtem oceňovacích rozdílů z přecenění. Ocenění jmění Společností A a B bylo provedeno výnosovým způsobem.
- V roce 2015 se společnost C rozhodla část těchto oceňovacích rozdílů vyplatit svým společníkům – tedy společníkům X a Y (ti stále drží své 50% podíly v této společnosti bez přerušení).
- Společnosti A, B či C za svou existenci nikdy nevytvořily záporný výsledek hospodaření – každý rok své existence generovaly stabilní zisk, nicméně po zohlednění účetního odpisu oceňovacího rozdílu k nabytému majetku vzniklého přeceněním majetku při fúzi byl konečný výsledek hospodaření Společnosti C od roku 2011 nulový.

- Zisk vytvořený Společnostmi A a B do roku 2011 byl pravidelně distribuován Společníkům X a Y, přičemž tyto výplaty byly vždy osvobozeným příjmem dle ustanovení ZDP implementujících Směrnici EU o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností („Směrnice EU“)

Otázka 1:

Jaký je daňový režim výplaty daných oceňovacích rozdílů?

Komentář:

- Společnost C a její společníci X a Y splňují veškeré podmínky stanovené v §19/3 ZDP.

- Výplata daných oceňovacích rozdílů je tedy osvobozeným příjmem (u obou společníků) a to buď dle §19/1/ze/1 ZDP (jakožto de facto podíl na zisku) či §19/1/zf ZDP (jakožto příjem z rozpuštění fondu obdobného rezervnímu fondu).

- Výše uvedená ustanovení totiž implementují principy Směrnice EU, přičemž hlavním principem Směrnice EU je eliminovat ekonomické dvojí zdanění zisků.

- Pokud by totiž výplata oceňovacích rozdílů, které de facto představují budoucí – a několik let po přeměně zčásti rovněž již fakticky dosažené – zisky Společnosti C, podléhala zdanění, pak by docházelo ke dvojitému ekonomickému zdanění (korporátní daní a zároveň daní srážkovou) a nebyl by naplněn účel Směrnice EU.

- Jinými slovy – pokud by výplaty oceňovacích rozdílů nemohly požívat osvobození – vedlo by toto k absurdnímu výsledku, kdy je podnik, u kterého došlo dle zákona k přecenění a zaúčtování oceňovacích rozdílů, nuceně odsouzen k dvojitému ekonomickému zdanění svých zisků (do výše daného přecenění) ve srovnání se situací, kdy by k přecenění nedošlo.

- Sama Směrnice EU v bodě 3 preambule stanoví, že výše zmíněné principy je třeba aplikovat nejen na dividendy, ale i jiné formy rozdělování zisku.

- V této souvislosti bychom rovněž chtěli poukázat na Důvodovou zprávu („Explanatory memorandum“) k novele Směrnice EU č. 2005/19/ES o společném systému zdanění při fúzích, rozděleních, převodech aktiv a výměně akcií týkajících se společností z různých členských států („Směrnice EU o fúzích“), která v bodě 24 k článku 7 odst. 2 konstatuje, že v případě fúzí společností rovněž může docházet k transferu zisku (Směrnice EU o fúzích hovoří široce o nevydistribuovaných ziscích či skrytých kapitálových ziscích – obecněji pak o rozdílu mezi hodnotou převáděného jmění zanikající společnosti a hodnotou zrušeného podílu z pohledu mateřské společnosti), a pokud tedy dochází k fúzím mezi společnostmi splňujícími podmínky Směrnice EU, měly by i takovéto transfery požívat osvobození dle Směrnice EU.

- Jistě rovněž stojí za povšimnutí, že daňová správa širší pojetí zisku uplatnila v případě rozdílu mezi sjednanou cenou a cenou obvyklou a v případě úroků neuznaných jako náklad dle pravidel nízké kapitalizace a souhlasila i u těchto typů transferu zisku s aplikací Směrnice EU.

- Vše výše uvedené potvrzuje závěr, že Směrnici EU je nutno aplikovat tak, aby byl naplněn její hlavní princip – tj. zamezit dvojímu ekonomickému zdanění distribucí zisku, které mohou nabývat různých podob a není možno se tedy formalisticky omezit na úzce vymezené preferované formy.

Navrhovaný závěr 1:

V souladu s principy Směrnice EU je při splnění podmínek v §19/3 ZDP výplata oceňovacích rozdílů dceřinou společností osvobozeným příjmem mateřské společnosti.

Otázka 2:

Změnil by se daňový režim výplaty daných oceňovacích rozdílů za situace, pokud v rámci fúze byla předmětná částka oceňovacích rozdílů v souladu s projektem fúze převzata a zaúčtována nástupnickou společností na účet nerozděleného zisku minulých let?

Komentář:

- Dle našeho názoru by výše naznačený způsob zaúčtování u vyplácející společnosti závěry ohledně daňového režimu dané výplaty neměl měnit.

Navrhovaný závěr 2:

V souladu s principy Směrnice EU je při splnění podmínek v §19/3 ZDP výplata oceňovacích rozdílů – v daném případě u dceřiné společnosti zaúčtovaných na účtu nerozděleného zisku minulých let - osvobozeným příjmem mateřské společnosti.

Stanovisko GFR

Odloženo

ODLOŽENÝ PŘÍSPĚVEK

Daň z příjmů

452/22.04.15 Některé případy daňových dopadů bezúplatných příjmů

Předkládá: Ing. Jiří Nesrovnal, daňový poradce č. osv. 1757
Ing. Radislav Tkáč, daňový poradce č. osv. 3680
Ing. Otakar Machala, daňový poradce č. osv. 2252
Ing. Petr Toman, daňový poradce č. osv. 3466

1. Úvod

V tomto příspěvku se zabýváme některými aspekty bezúplatných příjmů, které od 1.1.2014 podléhají zdanění daní z příjmů s tím, že v této úpravě došlo poslední novelou ZDP (zákonem č.267/2014 Sb.) k některým změnám.

2. Zvýšení a snížení základu daně v případě bezúplatného příjmu

První otázkou, kterou je v souvislosti s danou věcí nutné řešit, je ustanovení, na základě kterého je nutné zvýšit základ daně v případě bezúplatného příjmu. Domníváme se, že tímto ustanovením je § 23 odst. 3 písm. a) bod 16. ZDP:

„...16. hodnotu bezúplatného příjmu poplatníka, pokud se o tomto příjmu neúčtuje ve výnosech a nejedná se o příjem osvobozený od daně nebo příjem, který není předmětem daně, nebo o příjem ve formě daru účelově poskytnutého na pořízení hmotného majetku nebo na jeho technické zhodnocení....“.

Na základě tohoto ustanovení je nutné zvýšit základ daně za podmínky, že o daném bezúplatném příjmu nebude účtováno ve výnosech. V případě účtování ve výnosech se bude v takovém případě vycházet z účetnictví (viz. zejména ust. § 23 odst. 1 a 10 a od 1. 1. 2015 také ust. § 21h ZDP). Speciální úprava je pak v případě bezúplatných příjmů v podobě peněžitého daru na pořízení hmotného majetku a jeho technické zhodnocení, kdy takové příjmy snižují vstupní cenu a zároveň nejsou předmětem daně (§ 29 odst. 1 ZDP a § 23 odst. 3 písm. c) bod 9 ZDP).

Související právní úpravou, k § 23 odst. 3 písm. a) bod 16. ZDP je ustanovení § 23 odst. 3 písm. c) bod 8. ZDP, které naopak umožňuje základ daně snížit:

8. hodnotu bezúplatného příjmu poplatníka, o kterou byl zvýšen výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji podle odstavce 3 písm. a) bodu 16, pokud je tento bezúplatný příjem využit k dosažení, zajištění a udržení příjmů, které jsou předmětem daně a nejsou od daně osvobozené, a o bezúplatném příjmu nebylo účtováno v nákladech,

Důvodová zpráva k § 23 odst. 3 písm. c) bod 8 ZDP

„...Obecně v návaznosti na inkorporaci daně darovací do zákona o daních z příjmů bude poplatník povinen zvýšit výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji o hodnotu bezúplatného příjmu (daru), pokud o tomto příjmu nebude účtovat ve výnosech nebo pokud se nebude jednat o příjem osvobozený, resp. příjem, který

nebude předmětem daně. V situaci, kdy tento bezúplatný příjem využije k dosažení dalších příjmů, navrhuje se, aby mohl o hodnotu tohoto příjmu výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji snížit. Pokud bezúplatný příjem obdrží poplatník, který ho nevyužije pro dosahování dalších zdaňovaných příjmů (v podnikání), výsledek hospodaření ani rozdíl mezi příjmy a výdaji snižovat nebude...“.

Tato úprava je logická, protože vychází z toho, že pokud by poplatník obdržel jako bezúplatný příjem peněžní prostředky a ty následně použil způsobem splňujícím podmínky § 24 odst. 1 ZDP, byl by celkový základ daně stejný – tzn. příjem peněžních prostředků by byl zdanitelný příjem a vynaložení prostředků by bylo daňově relevantním nákladem. Pokud půjde o poskytnutí nepeněžitého plnění (bezúplatný příjem), bude výsledný dopad na základ daně z příjmů u příjemce kombinací ustanovení § 23 odst. 3 písm. a) bod 16. ZDP a § 23 odst. 3 písm. c) bod 8 ZDP stejný. Příkladem aplikace dané právní úpravy může být situace, kdy například malíř pro firmu zadarmo vymaluje kancelář. Na straně dané firmy bude základ daně zvýšen dle § 23 odst. 3 písm. a) bod 16. ZDP a zároveň vzhledem k používání dané kanceláře pro účely podnikání bude možné základ daně o tu samou částku snížit dle § 23 odst. 3 písm. c) bod 8 ZDP.

Domníváme se, že stejným způsobem je možné aplikovat dané ustanovení na:

a) Bezúročné zápůjčky, kdy splnění podmínky pro aplikaci § 23 odst. 3 písm. c) bod 8 ZDP je nutné testovat ve vztahu k použití poskytnutých peněžitých prostředků z titulu bezúročné zápůjčky, resp. uspořené prostředků, které nebude možné vynaložit na úroky.

b) Výpůjčky a výprosy, kdy splnění podmínky pro aplikaci § 23 odst. 3 písm. c) bod 8 ZDP je nutné testovat ve vztahu k použití majetku získaného výpůjčkou či výprosem.

Výše uvedené závěry platí i v případě fyzických osob s příjmy dle § 7 ZDP a § 9 ZDP, a to bez ohledu na to, zda vedou či nevedou účetnictví. Opačný výklad by představoval nepřipustnou diskriminaci mezi FO a PO, což bez relevantního odůvodnění takového postupu není možné (viz. rozsudek NSS 8 Afs 66/2013-49 ze dne 15.5.2014, 8 Afs 67/2013-49 ze dne 15.5.2014).

V dané souvislosti je nutné zdůraznit, že v případě bezúročné zápůjčky, dále v případě výpůjčky a výprosu, nebude od 1.1.2015 aplikováno ustanovení § 23 odst. 7 ZDP, jelikož došlo k vypuštění věty, která vycházela z toho, že ustanovení § 23 odst. 7 ZDP se použije i v případě, kdy je cena mezi poplatníky daně z příjmů právnických osob rovna nule. Z relevantní judikatury totiž jednoznačně vyplývá, že dle znění platného do 31.12.2013 se ustanovení § 23 odst. 7 ZDP v takových případech nemělo aplikovat (viz. 5 Afs 174/2006-70, 5 Afs 143/2006-72 ze dne 17.8.2007, 2 Afs 146/2006-76 ze dne 17.7.2007).

2.1. Závěr k bodu 2.

2.1.1 V případě, kdy je poplatníkovi bezúplatně poskytnuta služba (například vymalování kanceláře, zadarmo vedené účetnictví a podobně), kterou využije tak, že jsou naplněny podmínky dle § 24 odst. 1 ZDP (přičemž nejde o použití na příjmy, které nejsou předmětem daně a jsou od daně osvobozeny), bude postupováno tak,

že o stejnou částku bude základ daně zvýšen (§ 23 odst. 3 písm. a) bod 16 ZDP) a zároveň bude o stejnou částku základ daně snížen (§ 23 odst. 3 písm. c) bod 8 ZDP).

2.1.2. Stejným způsobem, jak je uvedeno v bodě 2.1.1., bude postupováno v případě:

2.1.2.1. Bezúročných zápůjček, kdy o neuplatněný obvyklý úrok bude u příjemce takové bezúročné zápůjčky základ daně zvýšen a zároveň v případě, kdy použití prostředků z titulu zápůjčky splní podmínky dle § 24 odst. 1 ZDP, bude základ daně o tu samou částku snížen (kombinace ustanovení § 23 odst. 3 písm. a) bod 16 ZDP a § 23 odst. 3 písm. c) bod 8 ZDP).

2.1.2.2. výpůjček a výpros, kdy o hodnotu majetkového prospěchu získaného přijetím bezúplatné výpůjčky či výprosy majetku bude u příjemce výpůjčky (vypůjčitele) či výprosy (výprosník) základ daně zvýšen dle ustanovení § 23 odst. 3 písm. a) bod 16 ZDP a současně o tožnou částku bude základ daně snížen dle ustanovení § 23 odst. 3 písm. c) bod 8 ZDP.

2.1.3. V případě bezúročné zápůjčky, a dále v případě výpůjčky a výprosy, nebude od 1.1.2015 aplikováno ustanovení § 23 odst. 7 ZDP.

2.1.4. Závěry dle bodu 2.1.1 až 2.1.3. se uplatní i v případě fyzických osob s příjmy dle § 7 ZDP a § 9 ZDP, a to ať již vede či nevede daná fyzická osoba účetnictví.

3. Forma uplatnění práva na snížení základu daně dle ustanovení § 23 odst. 3 písm. c) bod 8. ZDP

Ustanovení § 23 odst. 3 písm. c) bod 8 ZDP v plném rozsahu zní, cit.: „*Výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji podle odstavce 2 c) lze snížit o 8. hodnotu bezúplatného příjmu poplatníka, o kterou byl zvýšen výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji podle odstavce 3 písm. a) bodu 16, pokud je tento bezúplatný příjem využit k dosažení, zajištění a udržení příjmů, které jsou předmětem daně a nejsou od daně osvobozené, a o bezúplatném příjmu nebylo účtováno v nákladech*“

Z citovaného textu vyplývá, že toto snížení výsledku hospodaření výsledku hospodaření nebo rozdílu mezi příjmy a výdaji je dispozitivní – viz „*lze snížit*“.

Dle našeho názoru však platí, že toto snížení výsledku hospodaření nebo rozdílu mezi příjmy a výdaji při stanovení základu daně provede poplatník či správce daně v rámci vyměřovacího či doměřovacího řízení vždy, když budou naplněny podmínky ustanovení § 23 odst. 3 písm. c) bod 8 ZDP.

3.1. Závěr k bodu 3.

V návaznosti na naplnění jednoho ze základních principů správy daní – tj. správné stanovení daně – platí, že snížení výsledku hospodaření nebo rozdílu mezi příjmy a výdaji při stanovení základu daně dle § 23 odst. 3. písm. c) bod 8 ZDP provede poplatník či správce daně v rámci vyměřovacího či doměřovacího řízení vždy, když budou naplněny podmínky ustanovení § 23 odst. 3 písm. c) bod 8. ZDP.

4. O jakou částku upravovat základ daně v návaznosti na popis a závěry obsažené v bodě 2.

Jak bylo v předcházejícím bodě 2. uvedeno, dochází v popsanych případech realizace bezúplatných příjmů k úpravě základu daně dle ustanovení § 23 odst. 3 písm. a) bod 16. ZDP a § 23 odst. 3 písm. c) bod 8. ZDP. V těchto ustanoveních však ZDP neřeší částku, resp. výši úpravy základu daně. Pro tyto účely je nutno získané (přijaté) bezúplatné příjmy rozdělit do dvou kategorií:

- a) peněžní
- b) nepeněžní (tj. včetně různých majetkových prospěchů)

ad a) zde není problém s určením výše (částky) úpravy základu daně – částka zvyšující základu daně dle ustanovení § 23 odst. 3 písm. a) bod 16 ZDP bude dána jmenovitou hodnotou získaných peněžních prostředků (peněžních darů); základ daně pak bude ve většině případů snížen prostřednictvím řádně zaúčtovaného nákladu (při splnění podmínek § 24 odst. 1, popř. navazujících ustanovení ZDP), který bude následně hrazen ze získaných peněžních darů

ad b) v tomto případě je dle našeho názoru nutno pro účely správného vyčíslení základu daně použít pro ocenění nepeněžního bezúplatného příjmu (včetně majetkového prospěchu) úpravu z ustanovení § 23 odst. 6 ZDP a ocenit tyto nepeněžní příjmy podle právního předpisu upravujícího oceňování majetku, pokud ZDP nestanoví jinak (viz. např. nepeněžní příjem u pronajímatele z titulu bezúplatně přenechaného tech. zhodnocení provedeného nájemcem).

4.1. Závěr k bodu 4.

V návaznosti na závěry provedené v rámci bodu 2. a 3. a dále v návaznosti na popis obsažený výše v bodu 4. doporučujeme přijmout závěr, že při splnění podmínek uvedených v ustanoveních § 23 odst. 3 písm. a) bod 16 ZDP a § 23 odst. 3 písm. c) bod 8 ZDP, je dopad těchto ustanovení do úprav základu daně neutrální – tzn., že totožná částka je položkou zvyšující a současně i položkou snižující výsledek hospodaření či rozdíl mezi příjmy a výdaji. To platí např. i v případě opakujících se plnění a jejich ocenění v návaznosti na § 3 odst. 3 písm. b) ZDP – tj. jednorázové zvýšení i snížení výsledek hospodaření či rozdíl mezi příjmy a výdaji § 23 odst. 3 písm. a) bod 16 ZDP a § 23 odst. 3 písm. c) bod 8 ZDP o celý pětinasobek hodnoty ročního plnění. Tento závěr samozřejmě neplatí v případě, kdy nebudou naplněny podmínky § 23 odst. 3 písm. c) bod 8 ZDP, to je například v případě použití daných plnění k reprezentaci.

4.2. Závěr k bodu 4.

S ohledem na závěr obsažený v bodu 4.1. pak platí, že případná dodatečná úprava výše částky zvyšující výsledek hospodaření či rozdíl mezi příjmy a výdaji dle § 23 odst. 3 písm. a) bod 16 ZDP bude současně uplatněna jako úprava výše částky snižující výsledek hospodaření či rozdíl mezi příjmy a výdaji dle § 23 odst. 3 písm. c) bod 8 ZDP. Tento závěr samozřejmě neplatí v případě, kdy nebudou naplněny podmínky § 23 odst. 3 písm. c) bod 8 ZDP, to je například v případě použití daných plnění k reprezentaci.

4.3. Závěr k bodu 4.

V návaznosti na výše uvedené skutečnosti a závěry a při použití zásady hospodárnosti v daňovém řízení pak není třeba dokládat precizní ocenění bezúplatných příjmů např. znaleckými posudky, pokud jsou naplněny podmínky pro plné zvýšení i snížení výsledku hospodaření či rozdílu mezi příjmy a výdaji dle § 23 odst. 3 písm. a) bod 16 ZDP a § 23 odst. 3 písm. c) bod 8 ZDP.

Výše uvedené závěry doporučujeme přijmout i s ohledem na skutečnosti dále popsanné v následujícím bodě 5, který navazuje na dosti nejasné a nejednoznačné znění důvodové zprávy k předmětným ustanovením.

5. Případy, kdy nejde o bezúplatný příjem a důsledky, které z toho vyplývají

V dané souvislosti vzniká otázka, zda všechny případy, kdy zde není úhrada, je nutné posoudit z hlediska ZDP jako bezúplatný příjem (tento pojem není v ZDP jakkoliv blíže definován) se všemi důsledky, které z tohoto vyplývají a to i v souladu s tím, co je výše uvedeno pod bodem 2. *Zvýšení a snížení základu daně v případě bezúplatného příjmu.* Domníváme se, že tomu tak není, o čemž svědčí i důvodová zpráva k novele zákona č.267/2014 Sb.:

Důvodová zpráva K § 19b odst. 1 písm. d):

„...Dále se z důvodu zajištění stejného daňového režimu majetkového prospěchu z bezúplatného poskytování věcí k užití u daně z příjmů fyzických a právnických osob se tento příjem přesouvá z režimu vynětí předmětu daně do režimu osvobození od daně z příjmů. Současně se navrhuje obdobný limit pro osvobození jako u daně z příjmů fyzických osob v § 4a písm. m) bodě 4.

Samotná forma „smlouvy o výpůjčce nebo výprose“ nemusí automaticky znamenat, že se jedná o bezúplatný příjem. Tato smlouva může být součástí daleko širších smluvních ujednání v rámci ekonomických vztahů.

Navržená úprava se proto nepoužije například u výpůjčky v režimu zajištění závazku převodem práva, kde vypůjčitel nezískává žádný prospěch a tento institut je v první řadě využíván k eliminaci rizik na straně věřitele a je srovnatelný se zástavním právem v případě nemovitostí. Stejně tak se nepoužije při výpůjčce strojů, zařízení, šablon a forem pro zajištění smluvních dodávek pro půjčitele a dále v případě výpůjček muzejních a galerijních předmětů pro různé expozice u veřejně prospěšných poplatníků.....“

Z výše uvedené důvodové zprávy vyplývá, že v případech zajištění závazku převodem práva s následnou výpůjčkou a také při výpůjčce strojů, zařízení, šablon a forem pro zajištění smluvních dodávek pro půjčitele, se pro účely ZDP nejedná o bezúplatný příjem. Tento výklad vychází z ekonomické podstaty popsaných operací. Je samozřejmé, že vlastní výpůjčka je sama o sobě i v těchto případech bezúplatná. Je však nezbytné zohlednit i ostatní související a vzájemně provázané právní vztahy. Z nich pak jednoznačně vyplývá, že bezúplatný příjem vypůjčiteli v těchto případech nevzniká. Je totiž nezbytné zohlednit ekonomickou podstatu daných vzájemně provázaných právních vztahů (viz. například rozsudek II. ÚS 438/2001 ze dne 2. 10. 2002). V případě zajištění závazku převodem práva s následnou výpůjčkou jde z ekonomické podstaty věci o formu pořízení majetku. Při výpůjčce strojů, zařízení,

šablon a forem pro zajištění smluvních dodávek jde o součást smluvních podmínek úplatné operace (dodávek zboží), která je obecně pro obě strany ekonomicky výhodná i při zohlednění předmětné výpůjčky. Proto v těchto případech nebude na straně vypůjčitele docházet k dodanění z titulu bezúplatného příjmu.

Domníváme se, že v souladu s touto ekonomickou podstatou daných operací je nezbytné na uvedené dva případy pohlížet i z hlediska možnosti uplatnění nákladů na opravy vypůjčeného majetku. To znamená, že v těchto případech je možné u vypůjčitele uplatňovat náklady na opravy do daňově uznatelných nákladů a to i v případech kdy se nejedná o běžné (obvyklé) opravy dle § 2199 odst.1 o.z.. Tento závěr není v rozporu ani s rozhodnutím NSS 2 Afs 76/2009-81 ze dne 5.2.2010 + I. ÚS 1245/10 ze dne 15.9.2010. Toto rozhodnutí řešilo specifický případ pronájmu pily mezi podnikateli, což je jiná situace, než výše uvedené dva případy.

Výše uvedené závěry platí i v případě fyzických osob s příjmy dle § 7 ZDP a § 9 ZDP (bez ohledu na to, zda vedou či nevedou účetnictví). To platí bez ohledu na to, že uvedená část důvodové zprávy se týká pouze PO. Opačný výklad by představoval nepřípustnou diskriminaci mezi FO a PO, což je nepřípustné (viz. 8 Afs 66/2013-49 ze dne 15. 5. 2014, 8 Afs 67/2013-49 ze dne 15. 5. 2014). Mimo to z důvodové zprávy nevyplývá, že by v případě FO měl v těchto případech platit jiný výklad než v případě PO. Takový závěr by byl v rozporu s ekonomickou podstatou věci, jak je popsáno výše.

Dále se domníváme, že existují i jiné případy, kdy není sjednána cena a přesto v těchto případech nevzniká bezúplatný příjem. Pokud vyjdeme z ekonomické podstaty dané transakce, je dalším takovým případem

a) Poskytnutí bezúročné zápůjčky společníkem do obchodní korporace či družstevníka do družstva. V těchto případech je totiž také nutné vyjít z ekonomické podstaty dané operace. Prospěch z takovéto bezúročné zápůjčky nenaplňuje již ze své ekonomické podstaty charakteristiku bezúplatného plnění. Při poskytnutí bezúročné zápůjčky společníkem za účelem posílení finanční situace společnosti je dle našeho názoru nesporné, že lze objektivně identifikovat protiplnění získané ve vztahu k poskytnutému financování (spočívající zejména v očekávaném zvýšení hodnoty podílu, příp. možnosti získání vyšších podílů na zisku). To, že nejde na straně obchodní korporace či družstva o bezúplatný příjem, vyplývá z toho, že obchodní korporace použije poskytnuté i uspořené prostředky k dosažení vyššího zisku. Tím, že zde nebudou účtovány úroky, bude mít obchodní korporace vyšší zisk a tím i vyšší vlastní kapitál. Společník tedy neposkytuje obchodní korporaci bezúplatnou zápůjčku proto, aby se společnost obohatila, ale proto, aby naopak došlo k nárůstu zisku a vlastního kapitálu obchodní korporace. Lze ostatně též argumentovat, že případný prospěch získaný v souvislosti bezúročnou zápůjčkou společníka má z ekonomického hlediska obdobné dopady jako zvýšení jeho vkladu do vlastního kapitálu společnosti, což dle existujících výkladů nepředstavuje bezúplatný příjem přijímající společnosti. V případě vkladu nezvyšujícího základní kapitál, ostatně judikatura jednoznačně potvrdila závěr, že nejde o bezúplatnou operaci (viz. 7 Afs 100/2012 ze dne 27.2.2013, 7 Afs 3/2005-80 ze dne 27.7.2006- NSS 12/2006, str. 1099 č. 996/2006 Sb). Podobně jako v případě vkladu nezvyšujícího základní kapitál dochází i v tomto případě k navýšení vlastního kapitálu. To se pozitivně projeví na výši vlastního kapitálu obchodní korporace či

družstva i na výši zisku a tím i na vyšších podílech na zisku. Všechny tyto skutečnosti jsou z pohledu společníka pozitivní a následně se projeví i na jeho následných vyšších příjmech (ať již z titulu prodeje obchodního podílu či podílu na zisku). Nadto, byla nová úprava bezúplatných plnění zavedena do ZDP v souvislosti s „včleněním“ úpravy daně darovací do ZDP. V zásadě by tedy rozsah případů, na které dopadá nová úprava bezúplatných plnění, neměl být odlišný. Tento výklad je v souladu s ustálenou správní praxí z hlediska právní úpravy platné do 31.12.2013, kdy se z hlediska daně darovací dlouhodobě MF i GFR vycházelo z toho, že nejde o bezúplatnou operaci, kdy by bylo nutné dodávat na straně společnosti majetkový prospěch (viz. například, Stanovisko MF ze dne 14. 5. 1998 „Půjčka společníka do společnosti“ – bezúročná půjčka společníka do společnosti nepředstavuje majetkový prospěch. (Ing. Zdeněk Morávek, Poskytnutí úvěrů a půjček mezi jednateli, společníky a společnostmi DHK 21/2009, str. 13), Odpověď Ing. Bachora na dotaz č.2 na str. 64 FDÚB I/2009, Odpověď Ing. Bachora na dotaz č. 2 na str. 50 až 51 (FDÚB II/2009) Ing. Drahomíra Martincová, Zápůjčky (bezúročné a nízkouročené) v roce 2014 z hlediska daně z příjmů, str. 43-48, FDÚB IV/2014). Interpretace, že by shodná situace měla být vykládaná pro účely ZDP odlišně, by tak byla v přímém rozporu s dřívější správní praxí v oblasti daně darovací a daňovým režimem bezúplatných plnění. Výše nastíněný koncept je ostatně promítnut také v úpravě cen obvyklých. Ustanovení § 23 odst. 7 ZDP explicitně umožňuje odchýlit se od pravidel tržních podmínek v případech, kdy člen korporace poskytuje své korporaci financování a případná odměna za tuto službu je sjednána nižší, než jaká by byla dosažena v případě, že by se jednalo o nespojené subjekty.

Obdobně by (ze stejných důvodů, jak je uvedeno výše) uvedené závěry měly platit i v případě:

a) Ručení společníka za obchodní korporaci (její dluhy), které je členem a družstevníka za družstvo. Ekonomická podstata tohoto vztahu je shodná s poskytnutím bezúročné zápůjčky uvedené v bodě a). Navíc záměr respektovat uvedenou ekonomickou podstatu takových vztahů dle našeho názoru vyplývá i z důvodové zprávy.

b) Vznik jakéhokoli právního vztahu ze zákona popř. jiného právního předpisu, který nemůže poplatník přímo ovlivnit. Jako příklad lze uvést zákonné ručení za dluhy v případě rozdělení obchodní společnosti v návaznosti na příslušná ustanovení zákona č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev, ve znění p.p. – při tomto (samozřejmě bezúplatném zákonném) ručení dle našeho názoru u příjemce ručení nevzniká žádný majetkový prospěch, který by měl zvyšovat základ daně, ale přitom při běžném smluvním bezúplatném ručení lze sledovat vznik majetkového prospěchu a pak uplatnění postupů dle § 23 odst. 3 písm. a) bod 16 ZDP a § 23 odst. 3 písm. c) bod 8 ZDP.

5.1. Závěr k bodu 5.

5.1.1. V případě zajištění závazku převodem práva s následnou výpůjčkou a dále při výpůjčce strojů, zařízení, šablon a forem pro zajištění smluvních dodávek, nejde o bezúplatný příjem, který by měl vést ke zvýšení základu daně u vypůjčitele.

5.1.2. V případě zajištění závazku převodem práva s následnou výpůjčkou a dále při výpůjčce strojů, zařízení, šablon a forem pro zajištění smluvních dodávek může vypůjčitel uplatnit náklady na opravu.

5.1.3. Závěry dle bodu 3.1.1 a 3.1.2. se uplatní i v případě fyzických osob s příjmy dle § 7 ZDP a § 9 ZDP, a to ať již vede či nevede daná fyzická osoba účetnictví.

5.1.4. V případě bezúročné zápůjčky společníka do obchodní korporace či družstevníka do družstva nejde o u obchodní korporace o bezúplatný příjem, který by měl vést ke zvýšení základu daně na straně obchodní korporace či družstva.

5.1.5. V případě ručení společníka za obchodní korporaci a družstevníka za družstvo nevzniká bezúplatný příjem, který by měl vést ke zvýšení základu daně na straně obchodní korporace či družstva.

5.1.6. Při vzniku bezúplatného právního vztahu přímo ze zákona, popř. jiného právního předpisu nedochází k bezúplatnému příjmu (viz. příklad se zákonným ručením).

6. Návrh na opatření

Po projednání na Koordinačním výboru doporučujeme přijaté závěry obvyklým způsobem publikovat.

Stanovisko GFR

Odloženo

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN

Daň z příjmů

455/28.05.15 Posouzení DPH odvedené v souvislosti s bezplatným převodem vyvolané investice

Předkládají: Michaela Thelenová, daňový poradce č. o. 3094

Markéta Neškrábalová, daňový poradce č. o. 4356

Úvod

Cílem tohoto příspěvku je sjednotit a potvrdit přístup k posouzení výdajů na daň z přidané hodnoty (DPH) odvedenou v souvislosti s bezplatným převodem vyvolané investice.

1. Popis problému

§ 29 odst. 1 zákona o daních z příjmů¹ (ZDP) umožňuje daňovému subjektu zahrnout do vstupní ceny majetku výdaje na vyvolanou investici, kterými se pro účely ZDP rozumí výdaje vynaložené na pořízení majetku převedeného do vlastnictví osoby nebo předaného jiné osobě nebo týkající se změny majetku ve vlastnictví jiné osoby a podmiňujícího funkci nebo užívání hmotného majetku uvedeného v § 26 odst. 2 písm. b) a c) ZDP (tj. obecně stavby, budovy, domy, nebytové prostory).

V praxi mívá vyvolaná investice nejčastěji podobu nákladů na vybudování přilehlé infrastruktury nebo jiného předmětu občanské vybavenosti v místě, kde se bude nacházet stavba spočívající v samotném investičním záměru investora (hlavní aktivum). Například město podmíní vydání stavebního povolení na výstavbu podnikatelských prostor na svém území současným vybudováním kruhového objezdu v jeho blízkosti. Hotová stavba kruhového objezdu je následně převedena na město, které infrastrukturu spravuje. V závislosti na ujednání mezi investorem a městem může mít investor povinnost převést stavbu na město bezúplatně.

V souvislosti s bezúplatným převodem vyvolané investice může daňovému subjektu vzniknout povinnost přiznat a zaplatit DPH na výstupu.

Otázkou je, zda má být tato daň zahrnuta do vstupní ceny hlavního aktiva obdobně jako ostatní výdaje na pořízení majetku, nebo zda má být tento výdaj zahrnut do daňově uznatelných nákladů aktuálního zdaňovacího období.

1.1. Výdaje z titulu odvodu DPH z bezúplatného převodu vyvolané investice

ZDP posouzení výdajů vzniklých z titulu případného odvodu DPH z bezúplatného převodu vyvolané investice explicitně neřeší.

¹ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

Pro stanovení daňové vstupní ceny hmotného majetku nabytého koupí nebo ve vlastní režii ZDP odkazuje na zákon o účetnictví² (ZOU).

ZOU ani Vyhláška k ZOU³ problematiku ocenění hmotného majetku v případě vyvolané investice rovněž explicitně neřeší. Nicméně ve smyslu ustanovení § 25 ZOU jsou součástí ocenění dlouhodobého majetku rovněž náklady s jeho pořízením související.

Z obchodního a ekonomického pohledu musí investor vyvolanou investici realizovat a převést na třetí osobu, jinak by nebyla umožněna samotná realizace investičního záměru (investor by například nezískal stavební povolení). V případě bezúplatného převodu může být součástí této povinnosti také odvod DPH na výstupu (jako nezbytný výdaj související s předáním vyvolané investice).

Domníváme se, že jestliže má účetnictví podávat věrný a poctivý obraz ekonomické podstaty transakce, mělo by být možné za podmínek, kdy existuje k datu zařazení hlavního aktiva (tj. nikoliv vyvolané investice) do užívání na straně investora závazek převést v přiměřeném časovém horizontu bezúplatně vyvolanou investici na třetí osobu (a v této souvislosti vznikne investorovi povinnost odvést DPH) a částka DPH je přiměřeně známa, považovat související DPH za součást pořizovací (a tudíž i vstupní) ceny hlavního aktiva, a to jako nezbytný výdaj související s pořízením tohoto majetku v souladu s § 25 odst. 5) ZOU.

Výše uvedené je mimo jiné také možné podpořit závěry Interpretace Národní účetní rady (NUR) číslo I-20 Účetní zachycení podmíněných investičních výdajů, kdy dle odborného názoru NUR resp. bodu 8 Interpretace může být DPH odvedená v souvislosti s převodem vyvolané investice zahrnuta do vstupní ceny hlavního aktiva, neboť „pořizovací cena hlavního aktiva se zvýší rovněž o nezbytné výdaje související s předáním“.

Dále, v případě, kdy by při pořízení vyvolané investice nebyla u přijatých zdanitelných plnění uplatňována DPH na vstupu, stala by se tato v souladu s Pokynem D-22⁴ k § 29 bod 5. též součástí vstupní ceny majetku.

V neposlední řadě, zobecněním § 47 odst. 1) Vyhlášky lze za náklady zahrnuté do ceny pořízení označit nezbytné výdaje, které účetní jednotka musí vynaložit a bez nichž by investice nemohla vzniknout. Obdobný přístup, tj. zahrnutí nezbytných

² Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví

³ Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví

⁴ Pokyn GFŘ D-22 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, č.j. 5606/15/7100-10

nákladů do vstupní ceny, je navrhován rovněž ustanovení § 47 odst. 1f) Vyhlášky v případě vyřazení stávajících staveb v důsledku nové výstavby.

V případě, že nejsou naplněny podmínky uvedené výše a tudíž není o související DPH zvýšena vstupní cena hlavního aktiva, mělo by být možné uplatnit odvedenou DPH jako daňově uznatelný výdaj podle § 24 odst. 2) písm. ch) ZDP. § 24 odst. 2) písm. ch) ZDP stanoví, že daňovým nákladem jsou také ostatní daně a poplatky s výjimkami uvedenými v § 25 ZDP. § 25 ZDP výjimku týkající se DPH neobsahuje. Dalším argumentem pro zahrnutí odvedené DPH, která nezvyšuje vstupní cenu hlavního aktiva, do daňových nákladů je skutečnost, že se jednoznačně jedná o náklady vynaložené v souvislosti s podnikáním poplatníka.

2. Závěr

Na základě výše uvedeného bychom navrhovali přijmout následující závěry:

- a) DPH odvedenou v souvislosti s bezúplatným poskytnutím majetku je možné pro účely ZDP za podmínek uvedených výše zahrnout do vstupní ceny hlavního aktiva společně s výdaji vynaloženými na pořízení tohoto majetku.
- b) V případě, že odvedená DPH nebude zahrnuta do vstupní ceny hlavního aktiva, je možné tuto DPH uplatnit jako daňově uznatelný výdaj daného zdaňovacího období podle § 24 odst. 2) písm. ch) ZDP.

Stanovisko GŘ

Lze souhlasit s názorem v písm. a) závěru předkladatele, že DPH odvedená na výstupu v souvislosti s bezúplatným vyřazením vyvolané investice je součástí vstupní ceny hlavního aktiva – hmotného majetku.

Nelze souhlasit se závěrem v písm. b), že se jedná o výdaj jednorázově daňově uznatelný v základu daně.

Zákon o DPH

Z pohledu zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“), lze konstatovat, že mohou nastat podle konkrétních podmínek obě situace, kdy povinnost odvést daň nastane i nenastane.

Pokud si plátce u vyvolané investice vymezené v první části příspěvku uplatní nárok na odpočet daně, pak u následného bezúplatného dodání je povinen postupovat dle § 13 odst. 4 písm. a) ZDPH a z tohoto plnění odvést daň na výstupu (základ daně se stanoví dle § 36 odst. 6 odst. a) ZDPH).

Pokud si plátce u vyvolané investice neuplatnil odpočet, pak následné bezúplatné dodání není předmětem daně, tj. nebude zatíženo daní z přidané hodnoty.

Předpisy upravující účetnictví

Předpisy upravující účetnictví pojem “vyvolaná investice” speciálně neupravují.

Při pořízení a zachycení dlouhodobého hmotného majetku v účetnictví v jeho pořizovací ceně se mimo jiné odráží i režim uplatnění či neuplatnění DPH.

Obecně platí, že podle účetních předpisů upravujících účetnictví se bezúplatné vyřazení majetku účtuje do nákladů (jednorázový odpis účetní zůstatkové ceny dlouhodobého hmotného majetku).

Posouzení ve smyslu ZDP

ZDP vstupní cenu hmotného majetku upravuje v § 29 odst. 1 písm. a) ZDP jako pořizovací cenu, která vychází z předpisů upravujících účetnictví (§ 25 odst. 1 ZoÚ). Zároveň je výslovně stanoveno, že do vstupní ceny hmotného majetku (§ 26 odst. 2 písm. b) a c) ZDP) lze zahrnout i výdaje (náklady) na vyvolanou investici.

Pro účely ZDP se dle § 29 odst. 1 ZDP vyvolanou investicí rozumí výdaje (náklady) vynaložené na pořízení majetku převedeného do vlastnictví jiné osoby nebo předaného jiné osobě nebo týkající se změny majetku ve vlastnictví jiné osoby a podmiňující funkci nebo užívání tohoto hmotného majetku.

Dle názoru GFR je v daném případě nutné § 29 odst. 1 ZDP posuzovat ve spojení s § 29 odst. 7 ZDP a stejným způsobem pohlížet jak na bezprostřední výdaj související s pořízením vyvolané investice, tak v režimu změněné vstupní ceny také na případný další související výdaj vzniklý v jednoznačné příčinné souvislosti se zahrnutím vyvolané investice do ocenění hlavní investice. Z tohoto pohledu pak není v rozporu se smyslem a účelem zákona, pokud daňový subjekt zahrne daň na výstupu, vzniklou v přímém důsledku bezúplatného převodu vyvolané investice (z níž byl v minulosti uplatněn nárok na odpočet daně), do vstupní ceny hlavního aktiva – hmotného majetku.

Podle § 25 odst. 1 písm. a) ZDP platí, že daňově neuznatelným výdajem jsou výdaje (náklady) na pořízení hmotného majetku a nehmotného majetku, s výjimkou uvedenou v § 24 odst. 2 ZDP, včetně splátek a úroků z úvěrů a zápůjček spojených s jejich pořízením, jsou-li součástí jejich ocenění.

Jelikož náklady na vyvolanou investici se zahrnují do vstupní ceny hlavního aktiva, je nutné náklady vzniklé v důsledku vyřazení vyvolané investice posuzovat v režimu tohoto ustanovení, tj. byť předmětný náklad vzniká v důsledku vyřazení vyvolané investice, z hlediska optiky zákona se jedná o náklad spojený s pořízením hlavní investice (hlavního aktiva).

Podle Pokynu D – 22 vysvětlivky k § 24 odst. 2 ZDP platí, že pro účely uplatnění § 24 odst. 2 písm. ch) ZDP lze pod pojem ostatní daň zahrnout také daň z přidané hodnoty pokud tato daň souvisí s daňovými výdaji.

Z uvedeného je zřejmé, že nelze souhlasit se stanoviskem navrhovatele, že DPH odvedená za výše uvedených podmínek je daňově účinným nákladem dle § 24 odst. 2 písm. ch) ZDP.

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN

Daň z příjmů

456/17.06.15 Tvorba daňových opravných položek podle § 5a zákona o rezervách českou stálou provozovnou

Předkládá: Ing. Karel Hronek, daňový poradce, č. osvědčení 4071

1. Úvod

Tento příspěvek se zabývá právem stálé provozovny zahraniční společnosti umístěné v České republice tvořit daňové opravné položky podle § 5a zákona, č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o rezervách“).

2. Vymezení problému

Daňové opravné položky podle § 5a zákona o rezervách mohou tvořit (mimo jiné) ostatní finanční instituce, a to pouze k nepromlčeným pohledávkám vzniklým z úvěru, kterým se rozumí spotřebitelský úvěr podle zákona upravujícího spotřebitelský úvěr.⁵ Ostatními finančními institucemi se pro účely tohoto zákona rozumí právnické osoby, které splňují všechny následující podmínky:

- a. poskytují úvěry jako své podnikání na základě živnostenského oprávnění k této činnosti,
- b. výnosy, včetně úroků z prodlení, z poskytnutých úvěrů podle § 5a odst. 1 zákona o rezervách (dále jen „kvalifikované výnosy“) u nich dosáhnou alespoň jedné poloviny celkových výnosů v příslušném zdaňovacím období. Výnosy podle tohoto bodu se rozumí výnosy zaúčtované v souladu s českými účetními předpisy, a
- c. jejich základní kapitál k poslednímu dni zdaňovacího období činí alespoň 2 mil. Kč.⁶

Celková výše tvorby opravných položek podle § 5a odst. 3 zákona o rezervách za zdaňovací období nesmí přesáhnout 1,5 % (resp. 0,6 nebo 0,2 %) ze základu podle § 5a odst. 3 zákona o rezervách, pokud výše základního kapitálu k poslednímu dni zdaňovacího období činí alespoň 20 mil. Kč (resp. 10 nebo 2 mil. Kč).⁷

Pro účely příspěvku předpokládáme, že zahraniční společnost:

⁵ § 5a odst. 1 zákona o rezervách

⁶ § 5a odst. 2 zákona o rezervách

⁷ § 5a odst. 4 zákona o rezervách

- je právnickou osobou, která byla založena a je daňovým rezidentem v jiném členském státě Evropské unie,
- zřídí pobočku (organizační složku) na území České republiky, která bude tvořit stálou provozovnu zahraniční osoby na území České republiky,⁸
- bude prostřednictvím pobočky poskytovat úvěry na základě vydaného živnostenského oprávnění k této činnosti, tj. pobočka splní podmínku uvedenou pod písmenem a. výše.

Zákon o rezervách specificky nestanoví, že daňové opravné položky podle § 5a zákona o rezervách může uplatnit i stálá provozovna zahraniční společnosti, resp. jakým způsobem by mělo být testováno splnění podmínek uvedených výše pod písmeny b. a c. a podmínky minimálního základního kapitálu pro tvorbu opravných položek podle § 5a odst. 3 zákona o rezervách.

3. Rozbor problematiky

3.1. Podíl kvalifikovaných a celkových výnosů

Obecně by zdanění stálé provozovny nemělo být méně příznivé než zdanění samostatné české společnosti vykonávající tutéž činnost.⁹

Dle našeho názoru by podmínka podílu kvalifikovaných výnosů na celkových výnosech podle § 5a odst. 2 písm. b) zákona o rezervách měla být testována pouze na úrovni výnosů stálé provozovny umístěné v České republice. Jinými slovy by poměr kvalifikovaných a celkových výnosů měl být počítán z výnosů zaúčtovaných v českých účetních knihách stálé provozovny.

Tento závěr gramaticky vyplývá z předposlední věty ustanovení § 5a odst. 2 zákona o rezervách, která stanoví, že kvalifikovanými výnosy se rozumí výnosy zaúčtované v souladu se zvláštním právním předpisem (s poznámkou pod čarou odkazující na český zákon o účetnictví).

Na druhou stranu by bylo možné argumentovat, že by tato podmínka měla být testována na úrovni celé právnické osoby (tj. včetně zřizovatele a dalších poboček v jiných státech EU). V souladu s principem nediskriminace by však měly být následně do kvalifikovaných výnosů zahrnuty i výnosy ze spotřebitelských úvěrů nejen podle českého zákona¹⁰ ale obecně podle zákonů, které implementují směrnici o smlouvách o spotřebitelském úvěru¹¹ do lokálních legislativ daných států.

⁸ Zahraniční společnost případně může zřídit pobočky (organizační složky) také na území jiných členských států Evropské unie, které budou tvořit stálou provozovnu zahraniční osoby na území těchto států.

⁹ Zejména na základě uplatnění svobody usazování v rámci EU, příp. na základě článku Zákaz diskriminace / Zásada rovného zacházení smluv o zamezení dvojímu zdanění, které uzavřela Česká republika

¹⁰ Zákon č. 145/2010 Sb., o spotřebitelském úvěru, ve znění pozdějších předpisů

¹¹ Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2008/48/ES ze dne 23. dubna 2008 o smlouvách o spotřebitelském úvěru a o zrušení směrnice Rady 87/102/EHS

Pokud by tento výklad byl správný, analogicky by základ pro tvorbu daňových opravných položek podle § 5a odst. 3 zákona o rezervách měl být počítán rovněž na úrovni celé právnické osoby a tvorba daňových opravných položek podle § 5a odst. 3 zákona o rezervách by neměla přesahovat tento limit (obdobně by i banky – české organizační složky – měly počítat 2% limit¹² na úrovni celé právnické osoby).

Záměrem zákonodárce zřejmě nebylo, aby se do výpočtu základu pro tvorbu daňových opravných položek braly v úvahu úvěry poskytnuté nečeskými částmi zahraničních osob a aby se daňové opravné položky tvořily až do tohoto limitu. Proto jsme názoru, že podíl kvalifikovaných a celkových výnosů by se měl testovat pouze na úrovni stálé provozovny.

Závěr k bodu 3.1.

Navrhujeme přijmout závěr, že podmínka podílu kvalifikovaných a celkových výnosů uvedená v § 5a odst. 2 písm. b) zákona o rezervách by se měla počítat pouze na úrovni výnosů stálé provozovny umístěné v České republice.

Stanovisko GŘ:

Souhlas se závěrem předkladatele.

3.2. Minimální základní kapitál

Ustanovení § 5a odst. 2 písm. c) zákona o rezervách stanoví podmínku minimálního základního kapitálu pro tvorbu daňových opravných položek ve výši 2 mil. Kč. Celková výše tvorby opravných položek podle § 5a odst. 3 zákona o rezervách za zdaňovací období nesmí přesáhnout 1,5 % (resp. 0,6 nebo 0,2 %) ze základu podle § 5a odst. 3 zákona o rezervách, pokud výše základního kapitálu k poslednímu dni zdaňovacího období činí alespoň 20 mil. Kč (resp. 10 nebo 2 mil. Kč).

Pobočka (organizační složka) zahraniční společnosti gramaticky podmínku minimálního základního kapitálu nesplní, protože o (zapsaném) základním kapitálu zřizovatele neúčtuje. Zákon o rezervách však nestanoví, zda má být podmínka minimálního základního kapitálu splněna na úrovni pobočky (organizační složky) či na úrovni celé právnické osoby.

Základ daně stálé provozovny nemůže být nižší než základ daně, jakého by dosáhla z téže nebo podobné činnosti samostatná česká společnost.¹³ Na druhou stranu by však zdanění stálé provozovny nemělo být méně příznivé než zdanění samostatné české společností vykonávající tutéž činnost.⁹

Domníváme se, že účelem tohoto ustanovení je umožnit právnickým osobám, které vložily dostatečný (základní) kapitál do podnikání v oblasti poskytování úvěrů (a splnily další stanovené podmínky), tvořit daňové opravné položky k pohledávkám z úvěrů.

¹² § 5 odst. 2 písm. a) zákona o rezervách, za splnění ostatních podmínek

¹³ § 23 odst. 11 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

S ohledem na výše uvedené principy rovného zacházení jsme názoru, že podmínka minimálního základního kapitálu bude splněna, pokud základní kapitál zřizovatele (zahraniční společnosti) je minimálně ve výši stanovené zákonem o rezervách a zároveň v účetnictví české pobočky (organizační složky) je zaúčtován závazek vůči zřizovateli nebo jakákoliv položka vlastního kapitálu minimálně ve výši stanovené zákonem o rezervách, přičemž případné úročení tohoto závazku / položky vlastního kapitálu neovlivní základ daně.

Závěr k bodu 3.2.

Navrhujeme přijmout závěr, že stálá provozovna je oprávněna tvořit daňové opravné položky podle § 5a zákona o rezervách, pokud základní kapitál zřizovatele a závazek vůči zřizovateli nebo jakákoliv položka vlastního kapitálu zaúčtovaná v účetnictví české pobočky (organizační složky) je minimálně ve výši stanovené § 5a odst. 2 písm. c) zákona o rezervách (tj. 2 mil. Kč), příp. ve výši stanovené § 5a odst. 4 zákona o rezervách pro tvorbu daňových opravných položek podle § 5a odst. 3 zákona o rezervách (tj. 20 mil. Kč, 10 mil. Kč nebo 2 mil. Kč).

Stanovisko GFŘ:

Souhlas se závěrem předkladatele.

PŘÍSPĚVEK V BODĚ 1. UZAVŘEN S ROZPOREM,**PŘÍSPĚVEK V BODĚ 2. UZAVŘEN****Daň z příjmů****457/17.06.15 Daňový režim rozdělení likvidačního zůstatku v nepeněžní formě**

Předkládá:

Ing. Tomáš Hlaváček, daňový poradce, číslo osvědčení 2399

1. Popis problematiky

Cílem tohoto příspěvku je potvrdit daňový režim likvidačního zůstatku v případě, že tento likvidační zůstatek je vyplácen v nepeněžní formě a jeho součástí jsou nemovitosti, a to jak z pohledu zákonného opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí, (dále jen „**ZoDNV**“), tak z pohledu zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „**ZDP**“).

2. Daňové dopady**2.1. Likvidačního zůstatku v nepeněžní formě**

Ustanovení § 187 odst. 1 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, stanoví, že „*Účelem likvidace je vypořádat majetek zrušené právnické osoby (likvidační podstatu), vyrovnat dluhy věřitelům a naložit s čistým majetkovým zůstatkem, jenž vyplýne z likvidace (s likvidačním zůstatkem), podle zákona.*“ Dále zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (dále jen „**ZOK**“) v § 37 odst. 1 stanoví, že „*Při zrušení obchodní korporace s likvidací má každý společník právo na podíl na likvidačním zůstatku; nestanoví-li společenská smlouva nebo dohoda společníků jinak, vyplácí se tento podíl v penězích.*“ Z uvedeného vyplývá, že stanoví-li tak společenská smlouva nebo existuje-li dohoda společníků, lze podíl na likvidačním zůstatku rozdělit mezi společníky či společníkovi i v jiné formě než v penězích (např. movité a nemovité věci). Uvedený závěr potvrzuje i komentář k příslušnému ustanovení ZOK, kde se stanoví, že „*Společníci tak mohou sjednat i nepeněžitou výplatu likvidačního zůstatku, která může spočívat v převedení věci tvořících likvidační podstatu na společníky v poměru, který je mezi nimi sjednán.*“¹⁴

2.2. Daň z nabytí nemovitých věcí

ZoDNV v § 2 odst. 1 stanoví, že „*Předmětem daně z nabytí nemovitých věcí je úplatné nabytí vlastnického práva k nemovité věci...*“, přičemž úplatou se dle § 4

¹⁴ Štenglová, I., Havel, B., Cileček, F., Kuhn, P., Šuk, P.: Zákon o obchodních korporacích. Komentář. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2013, str. 97.

ZoDNV rozumí „částka v peněžních prostředcích nebo hodnota nepeněžního plnění, které jsou poskytnuty za přijaté plnění.“

Rozdělení likvidačního zůstatku v nepeněžní formě, jehož součástí jsou i nemovitosti, však nelze považovat za úplatný převod nemovitých věcí, protože zanikající obchodní korporace nedostává za převedení likvidačního zůstatku (nemovitostí) od svých společníků žádné protiplnění, ať už peněžní nebo nepeněžní.

Pro úplnost uvádíme, že závěry uvedené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2006 pod č.j. 7 Afs 3/2005-80, který byl publikován ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod č. 996/2006, nelze aplikovat na námi nastíněnou situaci. Pomineme-li zcela chybějící odůvodnění uvedeného rozsudku, je nezbytné právně-teoreticky odlišit význam a funkci institutu vypořádacího podílu a likvidačního zůstatku. Dle teorie je likvidační zůstatek čistý majetkový zůstatek, který má být použit ve prospěch oprávněné osoby, jímž je zpravidla společník.¹⁵ Naopak „účelem úpravy vypořádacího podílu je poskytnutí kompenzace společníkovi za zánik jeho účasti v obchodní korporaci za trvání obchodní korporace...“¹⁶ Z uvedeného je zřejmé, že likvidační zůstatek nemá funkci kompenzace nebo protiplnění, která by teoreticky mohl být vnímána v případě vypořádacího podílu, jakože i v případě vypořádacího podílu je identifikace jakékoliv kompenzace na úrovni vyplácející společnosti, která by měla být této kompenzace příjemcem, velmi obtížná. Vzhledem k tomu, že výše zmiňovaný rozsudek řeší vypořádací podíl, který má jinou funkci v systému práva obchodních korporací než likvidační zůstatek, a navíc závěry tohoto rozsudku nejsou prakticky nikterak odůvodněné, nelze závěry v něm uvedené bez dalšího aplikovat na institut likvidačního zůstatku.

Pro úplnost níže dále uvádíme i srovnání převodu nemovitosti jako součásti likvidačního zůstatku s převodem nemovitosti jako nepeněžitého vkladu do obchodní korporace, který se dle obecně přijímaného výkladu považuje pro účely daně z nabytí nemovitých věcí (a historicky pro účely daně z převodu nemovitostí) za převod úplatný.

Ustanovení § 15 odst. 2 ZOK stanoví, že „Předmětem vkladu je věc, kterou se společník nebo budoucí společník (dále jen „vkladatel“) zavazuje vložit do obchodní korporace za účelem nabytí nebo zvýšení účasti v ní (dále jen „vkladová povinnost“).“ Lze konstatovat, že vkladatel dostává za poskytnutí svého vkladu (např. nemovitosti) od obchodní korporace protiplnění v podobě nové nebo zvýšené účasti na této korporaci, ze které mu plynou (ve většině případů) rozhodovací a ekonomická práva a jiné výhody, přičemž toto protiplnění se považuje za úplatu pro účely daně z nabytí nemovitých věcí.

¹⁵ Štenglová, I., Dědič, J., Tomsa, M. a kol.: Základy obchodního práva. Vysokoškolská učebnice. Praha: Leges, 2014, str. 212.

¹⁶ Tamtéž, str. 2014.

Oproti uvedenému režimu nepeněžitého vkladu nezískává zanikající obchodní korporace žádné protiplnění v jakékoliv formě, které by mohlo být pro účely daně z nabytí nemovitých věcí považováno za úplat.

Dílčí závěr č. 1

Převod likvidačního zůstatku obchodní korporace v nepeněžní formě, jehož součástí jsou nemovitosti, se pro účely daně z nabytí nemovitých věcí nepovažuje za úplatné nabytí nemovitosti a není proto předmětem této daně.

Stanovisko GFR

Nesouhlas se závěry předkladatele v Dílčím závěru č. 1

V komentáři k ustanovení § 31 ZOK (autorka prof. Pokorná) se konstatuje, že:

„Způsob propojení společníků a členů obchodních korporací s korporací samotnou jako právní osobou je vyjádřen v obsahu podílu, právech a povinnostech, kterých společník nabývá, jestliže se stává společníkem. Nauka v této souvislosti zmiňuje kvalitativní stránku podílu a zkoumá jednotlivá práva a povinnosti obsažená v podílu. Bývají popisována a tříděna podle různých kritérií, u práv můžeme např. zmínit práva na výnos, kam náleží

- právo na podíl na zisku,

- právo na vypořádání společníka nebo člena a obchodní korporace. Toto právo může nabývat různé podoby podle toho, zda k vypořádání dochází při zániku účasti společníka nebo člena za trvání korporace, nebo při zrušení korporace s likvidací. V prvním případě může být společník nebo člen vypořádán buďto cenou, kterou získá za podíl při jeho převodu, nebo vypořádacím podílem, pokud k zániku jeho účasti v obchodní korporaci vedou jiné právní skutečnosti (např. zrušení účasti společníka společnosti s ručením omezeným soudem). Ve druhém případě vzniká společníkovi nebo členovi po ukončení likvidace nárok na podíl na likvidačním zůstatku.

Dále autorka v komentáři k témuž ustanovení uvádí:

„Podíl, i když je věcí nehmotnou, tvoří nedělitelný celek, jednotlivá práva, která jsou zahrnována do jeho kvalitativní stránky, nemohou být ve své abstraktní podobě převáděna ani jiným způsobem z podílu vydělována. Případné dispozice s jednotlivými právy jsou možné teprve tehdy, nabudou-li charakteru samostatné pohledávky. Jako příklad může sloužit nárok společníka na výplatu podílu na zisku poté, co výsledky roční účetní závěrky zisk vykázaly a příslušný orgán korporace rozhodl o tom, že zisk bude mezi společníky rozdělen, a určil částku podléhající rozdělení. Nárok na podíl na zisku je v abstraktní podobě obecným právem společníka podílet se na výsledcích hospodaření korporace. Ve výše popsané situaci však již nabytí konkrétní podoby dluhu, který je korporace povinna společníkovi zaplatit v termínu určeném společenskou smlouvou, stanovami nebo rozhodnutím příslušného orgánu korporace a jehož zaplacení se též společník může zcela samostatně domáhat. Toto právo již stojí mimo jednotu práv a povinností vyjádřených pojmem podíl a společník s ním též může samostatně disponovat.“

Tento závěr koresponduje i s komentářem k § 37 téže autorky, kde se mimo jiné uvádí:

„Právo na podíl na likvidačním zůstatku je základním společnickým právem založeným na tom, že společník nebo člen poskytl obchodní korporaci vklad do jejího majetku, popř. pro ni vykonával určitou činnost. Vklady fungovaly v rámci obchodního závodu korporace a umožňovaly uskutečňovat cíle, pro který byla korporace zřízena, stejně tak činnost společníka nebo člena směřovala k naplnění cíle korporace. Ve fázi, kdy se korporace ruší a provádí se vyrovnání s jejími věřiteli, je proto nutno vyrovnat se i se společníky a poskytnout jim hodnoty, které byly užíváním vkladů nebo jejich činností pro společnost vytvořeny.“

„Použitím likvidačního zůstatku se především rozumí jeho rozdělení mezi společníky nebo členy zrušené a likvidované obchodní korporace. Tímto rozdělením se realizuje právo společníků nebo členů korporace na vyrovnání se s ní jako zanikající právnickou osobou. V likvidačním zůstatku se odráží majetkový stav korporace v okamžiku jejího zrušení i efektivita průběhu likvidace. Pro společníky nebo členy zrušené korporace vyplývá z rozsahu likvidačního zůstatku zhodnocení nebo naopak znehodnocení jejich investice, kterou s činností společnosti spojili.“

Významný je i závěr komentáře k § 37 ZOK k aspektům podílu na likvidačním zůstatku z pohledu daně z nabytí nemovitých věcí, dle kterého:

„Je-li obchodní korporací nepeněžitý podíl na likvidačním zůstatku vyplácen formou převodu nemovité věci, podléhá takový převod nemovité věci dani z nabytí nemovitých věcí. Poplatníkem daně je v takovém případě společník, jakožto nabyvatel nemovité věci převáděné jako úhrada likvidačního zůstatku.“

Závěr:

Z konstantní judikatury lze dovodit, že dává-li člen do korporace vklad, protiplněním je podíl na korporaci, jehož součástí je i právo na podíl na likvidačním zůstatku. Z § 37 vyplývá, že po případné úhradě dluhů společnosti mají společníci právo na podíl na likvidačním zůstatku v odpovídající výši. Na základě uvedeného lze konstatovat, že likvidační zůstatek má funkci kompenzace. Jestliže je likvidační zůstatek vypořádán poskytnutím nepeněžitého plnění ve formě nemovité věci, považuje se toto vypořádání za úplatné nabytí nemovité věci, které je předmětem daně z nabytí nemovitých věcí.

2.3. Vstupní cena nabytého majetku pro účely daně z příjmů

ZDP specificky neupravuje způsob, jak se stanoví vstupní cena hmotného majetku, který je společníkem zanikající obchodní korporace nabytý jako likvidační zůstatek v nepeněžní formě. Ustanovení § 29 odst. 1 písm. a) ZDP definuje vstupní cenu hmotného majetku jako „pořizovací cenu, je-li pořízen úplatně.“ Vzhledem k tomu, že rozdělení likvidačního zůstatku mezi společníky zanikající obchodní korporace nelze chápat jako úplatný převod (viz argumentace výše), nelze § 29 odst. 1 písm. a) ZDP použít.

Vstupní cena hmotného majetku, který je společníkem zanikající obchodní korporace nabytý jako likvidační zůstatek v nepeněžní formě, se proto stanoví v souladu s

ustanovení § 29 odst. 1 písm. d) ZDP, tj. reprodukční pořizovací cenou podle zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů.

Dílčí závěr č. 2

Vstupní cena hmotného majetku, který je společníkem zanikající obchodí korporace nabytý jako likvidační zůstatek v nepeněžní formě, se stanoví dle § 29 odst. 1 písm. d) ZDP reprodukční pořizovací cenou.

Stanovisko GŘ:

Souhlas se závěrem předkladatele, nesouhlas s jeho odůvodněním.

Vzhledem k tomu, že nabytí majetku formou vypořádání likvidačního zůstatku nepředstavuje pro účely ZDP bezúplatný příjem, nelze v daném případě použít ustanovení § 29 odst. 1 písm. e) ZDP.

Zároveň platí, že podle § 29 odst. 1 písm. a) ZDP se stanoví vstupní cena hmotného majetku nabytého koupí nebo směnou. Protože nabytí hmotného majetku formou vypořádání likvidačního zůstatku nelze z hlediska ZDP chápat jako koupí ani směnu, nelze použít ani § 29 odst. 1 písm. a) ZDP.

Na základě výše uvedeného se vstupní cena hmotného majetku nabytého jako vypořádání likvidačního zůstatku stanoví podle § 29 odst. 1 písm. d) ZDP.

To platí jak pro případy kdy společníkem bude fyzická i právnická osoba.

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN

DPH

458/17.06.15 Výklad pojmu „nestátní nezisková organizace dětí a mládeže“ ve smyslu § 57 odst. 1 písm. g) ZDPH

Předkládá: Olga Holubová, daňový poradce č. 367

Výsledkem níže uvedeného textu by měla být všeobecná shoda na obsahu pojmu *nestátní nezisková organizace dětí a mládeže*, jejíž výchovné, vzdělávací a volnočasové služby poskytované dětem a mládeži jsou osvobozeny od daně podle § 57 odst. 1 písm. g) zákona o DPH¹⁷.

1. Směrnice¹⁸

Čl. 132 odst. 1 písm. i) osvobozuje od daně výchovu dětí a mládeže a školské nebo vysokoškolské vzdělávání, odborný výcvik nebo rekvalifikaci, jakož i poskytnutí služeb a dodání zboží s nimi úzce související, veřejnoprávními subjekty s tímto posláním nebo jinými subjekty, jejichž cíle dotyčné členské státy uznávají za podobné.

Podle čl. 133 mohou členské státy vázat v jednotlivých případech osvobození jiných než veřejnoprávních subjektů od daně na jednu či více z těchto podmínek:

- a) dotyčné subjekty **nesmějí systematicky sledovat zisk jako svůj cíl** a jakýkoliv případný zisk nesmí být rozdělen, nýbrž určen k pokračování nebo zlepšení poskytovaných služeb;
- b) dotyčné subjekty **musejí být řízeny a spravovány v zásadě na základě dobrovolnosti** osobami, které nemají přímý či nepřímý zájem samy ani prostřednictvím jiných osob na výsledcích dotyčné činnosti;
- c) dotyčné subjekty **musejí uplatňovat ceny schválené příslušnými veřejnými orgány** nebo ceny, které schválené ceny nepřekračují, a u služeb nepodléhajících schválení uplatňovat nižší ceny, než jaké za podobné služby uplatňují obchodní podniky podléhající DPH;
- d) osvobození od daně **nesmí být s to narušit hospodářskou soutěž** znevýhodněním obchodních podniků podléhajících DPH.

2. Zákon o DPH

Podle § 57 odst. 1 písm. g) zákona o DPH jsou od daně osvobozeny výchovné, vzdělávací a volnočasové aktivity poskytované dětem a mládeži příspěvkovými organizacemi a nestátními neziskovými organizacemi dětí a mládeže.

Do konce roku 2005 bylo osvobození od daně udělené příspěvkovým organizacím a nestátním neziskovým organizacím dětí a mládeže podmíněno udělením dotací na

¹⁷ Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty

¹⁸ Směrnice Rady č. 2006/112/EU, o společném systému daně z přidané hodnoty

předmětné činnosti. Od 1. 1. 2006 byla tato podmínka zrušena zákonem č. 545/2005 Sb.

Ani původní důvodová zpráva k zákonu o DPH, ani důvodová zpráva k zákonu 545/2005 Sb., jímž bylo předmětné ustanovení změněno (viz předchozí odstavec), neobsahuje

- vysvětlení k obsahu pojmu *nestátní neziskové organizace dětí a mládeže*, ani
- odůvodnění zrušení podmínky udělování dotací těmto subjektům.

3. Rozbor

Výchovu a vzdělávání dětí a mládeže osvobodí členské státy dle Směrnice vždy, poskytuje-li je veřejnoprávní subjekt. Byť není k dispozici důvodová zpráva, lze předpokládat, že s tímto pravidlem se zákonodárce vypořádal udělením osvobození příspěvkové organizaci. I když Česká republika nestanovila výčet subjektů, jež se pro účely DPH považují za subjekty veřejnoprávní, domnívám se, že příspěvková organizace splňuje v obecné rovině požadavky SDEU na povahu veřejnoprávních subjektů, tj. zejména začlenění do veřejné správy¹⁹. Je sice obvyklé, že obdobné služby poskytují v českém prostředí příspěvkové organizace, není však vyloučen ani jiný poskytovatel z množiny veřejnoprávních subjektů, například obec, s jejímž osvobozením zákon o DPH nepočítá. V takovém případě může plátce využít přímého účinku čl. 132 odst. 1 písm. i) Směrnice, což ostatně potvrdil i závěr jednoho z předchozích jednání Koordinačního výboru týkající se provozování dětských jeslí²⁰.

Pro tento příspěvek však je klíčové vymezení druhé množiny poskytovatelů výchovných, vzdělávacích a volnočasových služeb, a sice *nestátních neziskových organizací dětí a mládeže*. Ve světle odpovídajícího ustanovení Směrnice je zřejmé, že

- cíle těchto subjektů uznává český zákonodárce za podobné cílům příspěvkových organizací věnujícím se dětem a mládeži a že

¹⁹ Dle judikatury SDEU je začlenění do veřejné správy atributem veřejnoprávního subjektu:

„Je-li určitá činnost spočívající v provádění úkonů, které patří mezi výsady veřejné moci, svěřena nezávislé třetí osobě nebo je vykonávána entitami, které nejsou začleněny do struktury veřejné správy, ve formě nezávislé hospodářské činnosti, vynětí upravené v čl. 4 odst. 5 prvním pododstavci šesté směrnice se nepoužije (viz v tomto smyslu výše uvedené rozsudky ze dne 26. března 1987, Komise v. Nizozemsko, bod 22, a Ayuntamiento de Sevilla, bod 20).

V projednávané věci je nesporné, že Lusoponte je třetí osobou, která není začleněna do veřejné správy a není k ní v žádném vztahu závislosti. Konkrétně se jedná, jak bylo uvedeno v bodě 25 tohoto rozsudku, o konsorcium – založené ve formě akciové společnosti vlastněné portugalskými podniky, jedním francouzským podnikem a jedním podnikem ze Spojeného království –, které na základě nabídkového řízení získalo koncesi udělenou portugalskou veřejnou správou.

Za těchto podmínek nelze než konstatovat, že Lusoponte nemůže být považováno za „veřejnoprávní subjekt“ ve smyslu čl. 4 odst. 5 prvního pododstavce šesté směrnice. Z tohoto důvodu není toto ustanovení na projednávaný spor použitelné.“ (C-462/05 Komise v. Portugalsko).

²⁰ 376/11.07.12 Uplatňování DPH při provozování dětských jeslí, autoři: Holubová, O., Černý, P.

- koncept ustanovení využívá podmínku čl. 133 písm. a) Směrnice (tj. podmínku neziskovosti poskytovatele: subjekty nesmějí systematicky sledovat zisk jako svůj cíl a jakýkoliv případný zisk nesmí být rozdělen, nýbrž určen k pokračování nebo zlepšení poskytovaných služeb).

Zbývá vypořádat se s přívlastkem [organizace] *děti a mládeže*. Jak jsem už výše uvedla, zákonodárce své úmysly v důvodové zprávě neuvádí. Protože děti z pochopitelných důvodů obvykle nezakládají právnické osoby, domnívám se, že jediným kritériem, které připadá v úvahu, je účel existence daného subjektu a cíl jeho aktivit. Vyplývá-li ze statutu a je-li praxí daného subjektu potvrzeno, že byla organizace založena, aby se věnovala dětem a mládeži, jejich zájmovým, mimoškolním či vzdělávacím aktivitám, případně je sdružovala pro dlouhodobé sledování a podporu jejich zájmů, jde o organizaci dětí a mládeže ve smyslu § 57 odst. 1 písm. g) zákona o DPH, ať už je dotčený subjekt korporací, fundací či ústavem. Tento výklad koresponduje s čl. 132 odst. 1 písm. i) Směrnice, podle něhož jsou rozhodující cíle zkoumaných organizací, které by se, má-li být těmto organizacím uděleno osvobození, měly přibližovat cílům subjektů veřejnoprávních, jež se ve výchově dětí a mládeže angažují a jež požívají osvobození od daně. Formální hlediska, ať už slova „dětí“ či „mládež“ v názvu nebo případná příslušnost k určité dětské zastřešující organizaci (např. Česká rada dětí a mládeže, apod.), nejsou rozhodující.

4. Závěr

Organizací dětí a mládeže ve smyslu § 57 odst. 1 písm. g) zákona o DPH je subjekt, jenž byl založen, aby se věnoval dětem a mládeži, jejich zájmovým, mimoškolním či vzdělávacím aktivitám, případně aby je sdružoval za účelem sledování a podpory jejich zájmů. Nesmí systematicky sledovat zisk jako svůj cíl a jakýkoliv případný zisk nesmí být rozdělen, nýbrž určen k pokračování nebo zlepšení poskytovaných služeb. Formální znaky, např. název subjektu, jeho forma nebo členství v dětské či mládežnické asociaci, nejsou rozhodující.

Stanovisko GFŘ:

Souhlas se závěrem předkladatele.

ODLOŽENÝ PŘÍSPĚVEK

Daň z příjmů

459/16.09.15 Zdanění odměny člena výboru pro audit

Předkládá: JUDr. Ing. Dana Trezziová, daňový poradce, č. osv. 7

1 Novela zákona o auditorech

Dnem 13. ledna 2015 nabyla účinnosti novela zákona o auditorech zveřejněná ve Sbírce zákonů pod č. 334/2014 Sb. Touto novelou došlo mimo jiné k úpravě §44 odst. 1 zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech, kterou se zrušilo zákonné vymezení výboru pro audit jako orgánu společnosti. Důvodová zpráva obsahovala následující komentář: „*Novelizačním bodem se zrušuje zákonné vymezení výboru pro audit jako orgánu společnosti především z důvodu disproporce vůči ostatním výborům zřizovaným i v rámci téže společnosti (výbor pro rizika, výbor pro odměňování aj.). Touto úpravou samozřejmě není dotčena možnost zřídit výbor pro audit jako orgán společnosti, stanoví-li tak zakladatelské právní jednání subjektu veřejného zájmu.*“

Dle §44 odst. 1 zákona o auditorech musí být většina členů výboru pro audit nezávislá a musí mít nejméně tříleté praktické zkušenosti v oblasti účetnictví nebo povinného auditu.

V §44 odst. 2 zákona o auditorech je stanoveno, že nejvyšší orgán subjektu veřejného zájmu jmenuje členy výboru pro audit z nevykonných členů kontrolního orgánu nebo z třetích osob. Nemá-li subjekt veřejného zájmu nejvyšší orgán, jmenuje členy tohoto výboru jeho kontrolní orgán.

2 Zdanění odměny člena výboru pro audit

2.1 Popis situace

Subjekt veřejného zájmu (dále „SVZ“) na základě rozhodnutí valné hromady ustaví v létě 2015 nový výbor pro audit, který již není orgánem společnosti. Do nového výboru pro audit jsou jmenováni členové. Členové výboru pro audit uzavřeli s SVZ příkazní smlouvy upravující výkon jejich funkcí. Na základě těchto smluv pobírají členové výboru odměnu.

Členem nového výboru pro audit je:

- a) zaměstnanec SVZ,
- b) člen dozorčí rady (kontrolního orgánu) SVZ,
- c) bývalý člen dozorčí rady (kontrolního orgánu) SVZ, který byl jmenován do funkce člena výboru pro audit po jeho odchodu z dozorčí rady, nicméně jmenování do funkce člena výboru pro audit nebylo jakkoli podmíněno a nesouviselo s předchozím výkonem člena dozorčí rady,
- d) třetí osoba, která není členem jiného orgánu SVZ, není společníkem SVZ a ani nemá uzavřen pracovněprávní či obdobný vztah k SVZ, v nichž by byla povinna při výkonu práce dbát příkazů SVZ (dále „třetí osoba“).

2.2 Zdanění odměny člena výboru pro audit ve výše uvedené situaci

- a) Odměna člena výboru pro audit, který je zaměstnancem SVZ a do výboru pro audit byl jmenován právě v souvislosti s výkonem pracovněprávního vztahu k

SVZ, bude zdaněna jako příjem ze závislé činnosti ve smyslu §6 odst. 1 písm. d) ZDP, jelikož se jedná o příjem obdržенý v souvislosti s výkonem činnosti, ze které plynou příjmy podle §6 odst. 1 písm. a) až c) ZDP.

- b) Odměna člena výboru pro audit, který je členem kontrolního orgánu a do výboru pro audit byl jmenován právě v souvislosti s výkonem své funkce člena kontrolního orgánu, bude zdaněna jako příjem ze závislé činnosti ve smyslu §6 odst. 1 písm. d) ZDP, jelikož se jedná o příjem obdržенý v souvislosti s výkonem činnosti, ze které plynou příjmy podle §6 odst. 1 písm. a) až c) ZDP.
- c) Odměna člena výboru pro audit, který byl členem kontrolního orgánu a do výboru pro audit byl jmenován bez jakékoli souvislosti s jeho výkonem funkce člena kontrolního orgánu v minulosti, bude zdaněna jako příjem ze samostatné činnosti ve smyslu §7 ZDP (např. §7 odst. 1 písm. b) nebo odst. 2 písm. c) ZDP).
- d) Odměna člena výboru pro audit, který je třetí osobou, bude zdaněna jako příjem ze samostatné činnosti ve smyslu §7 ZDP (např. §7 odst. 1 písm. b) nebo odst. 2 písm. c) ZDP). Toto platí i v případě, že třetí osoba byla členem v „starém“ výboru pro audit SVZ („starý“ výbor pro audit byl výbor pro audit vymezený jako orgán společnosti).

Vyjádřený názor k daňovému ošetření odměny člena výboru pro audit, který není orgánem SVZ vychází z důvodové zprávy k novele zákona o auditorech, tj. v podstatě se jedná o stejnou situaci, jako když ve společnosti existuje např. výbor pro rizika, výbor pro odměňování apod. a členové těchto výborů jsou za výkon své funkce ve výboru odměňováni. I v této situaci je tedy důležité zejména dbát na to, zda člen výboru obdržel příjem v podobě příjmů uvedených v §6 odst. 1 písm. a) až c) nebo v souvislosti se současným, budoucím nebo dřívějším výkonem činnosti, ze které plynou příjmy podle § 6 odst. 1 písm. a) až c).

3 Uznatelnost odměny člena výboru pro audit pro účely DPPO na straně SVZ

Odměna člena výboru pro audit je daňově uznatelným nákladem pro SVZ ve smyslu §24 odst. 1 ZDP. Pokud SVZ hradí za člena výboru pro audit pojistné z titulu odpovědnosti za škodu způsobenou členem výboru pro audit SVZ při výkonu funkce, jedná se o daňově uznatelný náklad SVZ, resp. není třeba vylučovat pojistné dle §25 odst. 1 písm. d) ZDP.

4 Bezúplatný výkon člena výboru pro audit

Pokud by byla funkce člena výboru pro audit vykonávána bezúplatně, předpokládáme, že tato skutečnost by neměla dopad do daní na straně člena výboru pro audit a ani na straně SVZ.

Závěr

Po projednání příspěvku na KOOV navrhuji názor GFŘ ke zdanění odměny člena orgánu vhodně publikovat.

Stanovisko GFŘ

Odloženo

ODLOŽENÝ PŘÍSPĚVEK **DPH**

460/16.09.15 Uplatnění daně z přidané hodnoty u odchylek elektřiny a plynu způsobených subjekty zúčtování

Předkládají: Ing. Stanislav Kryl, daňový poradce, č. osv. 3353,
Ing. Jakub Sehnal, daňový poradce, č. osv. 4234

1. Předmět příspěvku:

Cílem předkládaného příspěvku je ujasnit uplatnění daně z přidané hodnoty u odchylek elektřiny a plynu způsobených subjekty zúčtování a jejich vypořádání operátorem trhu s elektřinou a plynem (OTE, a.s.).

2. Legislativa:

Zákon č. 458/2000 Sb., ve znění pozdějších předpisů, o podmínkách podnikání a o výkonu státní správy v energetických odvětvích („Energetický zákon“)

Vyhláška č. 541/2005 Sb. ze dne 21. prosince 2005 o Pravidlech trhu s elektřinou, zásadách tvorby cen za činnosti operátora trhu s elektřinou („Vyhláška“)

Vyhláška č. 365/2009 Sb. ze dne 15. října 2009 o Pravidlech trhu s plynem („Vyhláška“)

Zákon č. 235/2004 Sb., ve znění pozdějších předpisů, o dani z přidané hodnoty („ZDPH“)

Zákon č. 261/2007 Sb., ve znění pozdějších předpisů, o stabilizaci veřejných rozpočtů, část čtyřicátá pátá a část čtyřicátá sedmá („energetické daně“, „daň z elektřiny“, „daň z plynu“)

ČÁST A – Elektroenergetika

3. Použité pojmy

„Účastníci trhu s elektřinou“ – výrobci elektřiny, provozovatelé přenosové a distribuční soustavy, operátor trhu, obchodníci s elektřinou, zákazníci;

„Odchylka“ – součet rozdílů skutečných a sjednaných dodávek nebo odběrů elektřiny v daném časovém úseku (ustanovení § 2 Energetického zákona);

„Systémová odchylka“ - součet kladných a záporných odchylek všech subjektů zúčtování v obchodní hodině (ustanovení § 2 Vyhlášky);

„Protiodchylka“ - kladná odchylka subjektu zúčtování v případě záporné systémové odchylky nebo záporná odchylka subjektu zúčtování v případě kladné systémové odchylky;

„Záporná odchylka“ – skutečný odběr elektřiny převyšuje sjednaný odběr elektřiny/sjednaná výroba elektřiny převyšuje skutečnou výrobu elektřinu;

„Kladná odchylka“ – sjednaný odběr elektřiny převyšuje skutečný odběr elektřiny/skutečná výroba elektřiny převyšuje sjednanou výrobu elektřiny;

„Subjekt zúčtování“ – fyzická nebo právnická osoba, pro kterou operátor trhu na základě smlouvy o zúčtování odchylek provádí vyhodnocení, zúčtování a vypořádání odchylek (ustanovení § 2 Energetického zákona);

„Vyhodnocení odchylek“ - zjištění velikosti odchylky subjektů zúčtování operátorem trhu v dané obchodní hodině v MWh s rozlišením na 1 desetinné místo;

„Vypořádání odchylek“ - provedení plateb a úhrad mezi subjektem zúčtování a operátorem trhu za vyhodnocené a zúčtované odchylky subjektu zúčtování prováděné denně;

„Regulační energie“ – elektřina zajišťovaná aktivací podpůrných služeb nebo na vyrovnávacím trhu s regulační energií nebo elektřina obstaraná provozovatelem přenosové soustavy v zahraničí;

Z důvodu zjednodušení a zpřehlednění následujícího textu budeme pro jakéhokoliv účastníka trhu s elektřinou, který je subjektem zúčtování odchylek a jehož závazek dodávat elektřinu svým odběratelům převyšuje závazek odebírat elektřinu, používat termín „Dodávající“. Podobně pro jakéhokoliv účastníka trhu s elektřinou, který je subjektem zúčtování odchylek a jehož závazek odebírat elektřinu převyšuje závazek dodávat elektřinu, používat termín „Odebírající“.

Níže analyzujeme pouze charakter daného plnění z pohledu DPH (zda se jedná o dodání zboží či poskytnutí služby, zda je plnění úplatné či nikoliv). Samotné uplatnění DPH bude záviset na místě plnění, které dále může záviset na tom, zda příjemce plnění je obchodník ve smyslu § 7a ZDPH nebo zda je usazen v České republice, či nikoliv. Tyto skutečnosti dále neanalyzujeme. Pokud by nicméně některé plnění podléhalo české DPH, analyzujeme v některých specifických případech výši základu DPH.

4. Funkce operátora trhu („OTE“) při zúčtování odchylek

Dle ustanovení § 20a Energetického zákona je operátor trhu povinen mimo jiné:

- (i) vyhodnocovat odchylky za celé území České republiky a toto vyhodnocení předávat jednotlivým subjektům zúčtování a provozovateli přenosové a přepravní soustavy,
- (ii) na základě vyhodnocení odchylek zajišťovat zúčtování a vypořádání odchylek subjektů zúčtování, které jsou povinny je uhradit,
- (iii) uzavřít smlouvu o zúčtování odchylek (...).

Účastníci trhu s elektřinou (Dodávající/Odebírající) vstupují svobodně do smluvních vztahů a přijímají závazky dodat nebo odebrat smluvené množství elektřiny. V případě, že se dodané nebo odebrané množství elektřiny odchyluje od smluveného množství (Dodávající dodá více/méně elektřiny, Odebírající odebere více/méně elektřiny), je rozdíl vypořádán v rámci tzv. odchylek.

Účastníci trhu nesou za způsobenou odchylku odpovědnost. Tuto odpovědnost buď nese sám účastník trhu (Dodávající/Odebírající) a stává se tak subjektem zúčtování odchylek, který svým jménem uzavře smlouvu o zúčtování odchylek s OTE, nebo ji může přenést na jiný subjekt zúčtování odchylek (§ 22 odst. 2 Energetického zákona);

V případě, že účastník trhu s elektřinou nezvolí žádný z režimů odpovědnosti popsaných výše, je jeho odchylka posuzována jako neoprávněný odběr elektřiny z elektrizační soustavy nebo neoprávněná dodávka elektřiny do elektrizační soustavy (§ 8 odst. 2 Vyhlášky), která podléhá penalizaci.

5. Přímá vazba mezi plněním a úplatou

Aby nějaké plnění bylo předmětem DPH, musí být poskytnuto za úplatu, přičemž mezi plněním a úplatou musí existovat přímá a bezprostřední vazba. Otázkou existence takové vazby se opakovaně zabýval Soudní dvůr Evropské unie (dále „SDEU“), (viz např. rozsudek C-16/93 R.J.Tolsma). SDEU mimo jiné zdůraznil, že musí existovat smluvní vztah a recipocita (oboustranný závazek) mezi poskytovatelem a příjemcem plnění.

V rozsudku C-246/08, Komise EU v. Finsko SDEU došel k závěru, že taková přímá vazba neexistuje, pokud se výše úplaty odvíjí jen částečně od hodnoty poskytnutého plnění a je do značné míry ovlivněna příjmovou situací příjemce plnění.

Tyto závěry v případě odchylek navrhujeme aplikovat tak, že pokud mezi OTE a subjektem zúčtování existuje právní vztah (tj. byla uzavřena smlouva o zúčtování odchylek) a úplata je proporcionální množství dodané elektřiny, pak existuje přímá vazba mezi plněním a úplatou a toto plnění je předmětem DPH.

Uplatnění DPH u jednotlivých druhů odchylek je popsáno níže.

6. Odchylka elektřiny způsobená Odebírajícím

V praxi běžně nastává situace, že Odebírající odebere větší nebo menší množství elektřiny, než je smluvní množství sjednané s Dodávajícím, a tím způsobí odchylku.

Výsledkem součtu odchylek jednotlivých subjektů zúčtování je systémová odchylka, tj. přebytek/nedostatek elektřiny v elektrizační soustavě. V takovém případě musí OTE vypořádat dodávky elektřiny do elektrizační soustavy ze zdrojů regulační energie, tj. snížením nebo zvýšením výkonu těchto zdrojů, aby byla soustava opět v rovnováze.

Odchylka způsobená jednotlivým Odebírajícím je posuzována ve vztahu k systémové odchylce za určitý časový úsek a od toho je třeba odvozovat i charakter dané transakce pro účely DPH.

Pokud Odebírající spotřebovává méně elektřiny a způsobuje tím nerovnováhu soustavy, musí Odebírající zaplatit OTE cenu dle Cenového rozhodnutí ERÚ za odčerpání nadbytečné energie ze soustavy prostřednictvím záporné regulační energie, tj. zvýšením spotřeby nebo snížením výroby poskytovatelem regulační energie. Spotřebovává-li Odebírající méně, když má soustava nedostatek elektřiny, dostává zapláceno od OTE cenu stanovenou dle Cenového rozhodnutí ERÚ za elektřinu dodanou OTE.

Pokud Odebírající spotřebovává více elektřiny a tím uleví elektrizační soustavě (likviduje nadbytečnou elektřinu), OTE mu za tuto spotřebu platí cenu stanovenou dle Cenového rozhodnutí ERÚ. Naopak v případě, kdy je elektřiny v soustavě nedostatek a OTE musí vypořádat dodávky kladné regulační energie pro uspokojení vyšší poptávky, Odebírající musí za vyšší odběr elektřiny OTE zaplatit cenu dle Cenového rozhodnutí ERÚ.

Výjimečně může nastat situace, kdy Odebírající spotřebovává více elektřiny, čímž uleví elektrizační soustavě, a přesto bude platit OTE za odebranou elektřinu. To je dáno tím, že cena regulační energie (od které se odvíjí cena za odchylku) může být kladná i záporná. Bližší vysvětlení viz kapitola 8.2.

Pro účely uplatnění DPH je tedy třeba rozlišit 5 variant znázorněných v matici.

		Odchylka Odebírajícího	
Systémová odchylka		Záporná (vyšší odběr)	Kladná (nižší odběr)
Záporná (nedostatek soustavě)	v	6.1 Odebírající platí OTE	6.2 OTE platí Odebírajícímu
Kladná (přebytek soustavě)	v	6.3.A OTE platí Odebírajícímu	6.3.B Odebírající platí OTE
			6.4 Odebírající platí OTE

6.1 Záporná odchylka Odebírajícího a záporná systémová odchylka

Odebírající spotřeboval více elektřiny, než si sjednal se svými dodavateli (výrobci). Zároveň celá elektrizační soustava je v nedostatku. Odebírající tedy svým vyšším odběrem přispěl k nerovnováze elektrizační soustavy. OTE musel vypořádat dodávku chybějící elektřiny od poskytovatelů Regulační energie nebo od Odebírajících, kteří spotřebovávají menší množství elektřiny, než si sjednali (tj. mají kladnou odchylku). Odebírající zaplatí OTE za vyšší odběr elektřiny cenu stanovenou dle Cenového rozhodnutí ERÚ.

Pro účely DPH se jedná o jedno plnění – dodání elektřiny společnostmi OTE Odebírajícímu za úplatu, kterou je cena účtované záporné odchylky. Mezi dodávkou elektřiny a úplatou existuje přímá vazba ve smyslu judikatury SDEU.

Dodávka této elektřiny podléhá dani z elektřiny, pokud Odebírající není držitelem povolení k nabytí elektřiny osvobozené od daně nebo povolení k nabytí bez daně. V takovém případě Odebírající hradí OTE i daň z elektřiny. Případná daň z elektřiny vstupuje do základu pro výpočet DPH.

6.2 Kladná odchylka Odebírajícího a záporná systémová odchylka (protiodchylka)

Odebírající spotřeboval méně elektřiny, než si sjednal se svými dodavateli (Dodávajícími) a než mu bylo dodáno. Celá elektrizační síť je v nedostatku. Odebírající tedy svým nižším odběrem pomohl elektrizační síti k větší rovnováze. OTE s Odebírajícím vypořádá odběr přebytečné elektřiny a využije ji například pro dodání jiným spotřebitelům, kteří odebírající ze sítě více elektřiny, než si sjednali se svými dodavateli (tj. mají zápornou odchylku). OTE zaplatí Odebírajícímu za odebranou elektřinu regulovanou cenu.

Pro účely DPH se jedná o jedno plnění – dodání elektřiny Odebírajícím společností OTE za úplatu, kterou je účtovaná kladná odchylka. Mezi dodávkou elektřiny a úplatou existuje přímá vazba ve smyslu judikatury SDEU.

Dodávka výše uvedené elektřiny Odebírajícím nepodléhá dani z elektřiny, neboť OTE nabývá elektřinu bez daně²¹.

6.3 Záporná odchylka Odebírajícího a kladná systémová odchylka (protiodchylka)

Odebírající spotřeboval více elektřiny, než si sjednal se svými dodavateli, ale celá elektrizační síť je v přebytku. Odebírající tak ulevil přetížení soustavy. V závislosti na ceně příslušné regulační energie mohou nastat dvě varianty.

A) OTE platí Odebírajícímu za odčerpání nadbytečné elektřiny

OTE dodává Odebírajícímu elektřinu, kterou nabyl například od ostatních Odebírajících, kteří spotřebovávají méně elektřiny, než si nasmlouvali se svými dodavateli (mají tedy kladnou odchylku), nebo pořídili od poskytovatelů regulační energie.

Pro účely DPH se jedná o dvě proti sobě jdoucí plnění:

1. OTE dodává elektřinu Odebírajícímu, která kvůli celkovému přebytku v soustavě má nulovou hodnotu,
2. Odebírající poskytuje OTE službu – odčerpání (likvidace) přebytečné elektřiny.

Dodání elektřiny OTE se pro účely DPH posuzuje jako bezúplatné plnění, které podléhá DPH na výstupu podle § 13 odst. 4 ZDPH, pokud OTE uplatnil při pořízení elektřiny nárok na odpočet DPH na vstupu. Základ daně se stanoví podle § 36 odst.

²¹ Viz ustanovení § 12 zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, část čtyřicátá sedmá

6 ZDPH jako cena zboží nebo cena obdobného zboží. Tržní cena dodané elektřiny přitom v okamžiku dodání je nulová, proto základ daně je nula. OTE proto při dodání elektřiny Odebírajícímu neuplatňuje DPH.

Dodávka výše uvedené elektřiny podléhá dani z elektřiny, pokud Odebírající není držitelem povolení k nabytí elektřiny osvobozené od daně nebo povolení k nabytí bez daně. Odebírající daň z elektřiny hradí OTE. V takovém případě se jedná o úplatné dodání zboží. Základem daně pro účely DPH je výše případné daně z elektřiny.

Druhým plněním je služba likvidace elektřiny, kterou poskytuje Odebírající OTE. Za tuto službu hradí OTE Odebírajícímu úplatu. Mezi poskytnutím služby a úplatou existuje přímá vazba ve smyslu judikatury SDEU.

Základem pro výpočet DPH u této služby je cena záporné odchylky účtovaná Odebírajícím OTE.

Výše uvedený závěr je v souladu s oficiálním stanoviskem GFŘ k této problematice publikovaným na webových stránkách finanční správy²².

B) Odebírající platí OTE za dodání elektřiny

OTE dodává Odebírajícímu elektřinu, kterou nabyl například od ostatních Odebírajících, kteří spotřebovávají méně elektřiny, než si nasmlouvali se svými Dodávajícími (mají tedy kladnou odchylku), nebo od poskytovatelů regulační energie. Za způsobenou odchylku platí Odebírající společnosti OTE.

Pro účely DPH se jedná o jedno plnění – dodání elektřiny za úplatu. Mezi dodávkou elektřiny a úplatou existuje přímá vazba ve smyslu judikatury SDEU.

Dodávka výše uvedené elektřiny podléhá dani z elektřiny, pokud Odebírající není držitelem povolení k nabytí elektřiny osvobozené od daně nebo povolení k nabytí bez daně. Odebírající daň z elektřiny hradí OTE. Výše případné daně z elektřiny vstupuje do základu daně pro účely DPH.

6.4 Kladná odchylka Odebírajícího a kladná systémová odchylka

Odebírající spotřeboval méně elektřiny, než kolik si nasmlouval se svými dodavateli a kolik mu tito dodatelé dodali. Zároveň je v přebytku celá elektrizační síť. Přebytečnou elektřinu odebírá od Odebírajícího OTE a vypořádá její likvidaci s poskytovateli regulační energie (např. se spustí přečerpávání vody v přečerpávací elektrárně). Odebírající musí zaplatit OTE za odčerpání nadbytečné elektřiny ze sítě.

Pro účely DPH se jedná o dvě proti sobě jdoucí plnění.

1. Odebírající dodává nespotřebovanou elektřinu OTE, která kvůli celkovému přebytku v síti má nulovou hodnotu,
2. OTE poskytuje Odebírajícímu službu - likvidaci přebytečné elektřiny.

Dodání elektřiny Odebírajícím se pro účely DPH posuzuje jako bezúplatné plnění, které podléhá DPH na výstupu podle § 13 odst. 4 ZDPH, pokud Odebírající-plátce

²² <http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/dane/dan-z-pridane-hodnoty/dotazy-a-odpovedi/2011/dodavky-elektřiny-uskutecnovane-operator-1086>

DPH uplatnil nárok na odpočet DPH na vstupu při pořízení elektřiny. Základ daně se stanoví podle § 36 odst. 6 ZDPH jako cena zboží nebo cena obdobného zboží. Tržní cena dodané elektřiny přitom v okamžiku dodání je nulová, proto základ daně je nula. Odebírající – plátce DPH - při dodání elektřiny OTE neuplatňuje DPH.

Dodávka výše uvedené elektřiny nepodléhá dani z elektřiny, neboť OTE nabývá elektřinu bez daně.

Druhým plněním je služba likvidace elektřiny, kterou poskytuje OTE Odebírajícímu. Za tuto službu hradí Odebírající OTE úplat. Mezi poskytnutím služby a úplatou existuje přímá vazba ve smyslu judikatury SDEU.

Základem pro výpočet DPH u této služby je cena kladné odchylky účtovaná OTE Odebírajícímu.

Výše uvedený závěr je v souladu s oficiálním stanoviskem GŘ k této problematice publikovaným na webových stránkách finanční správy²².

6.5 Shrnutí

Výše uvedené je možné shrnout v přehledné tabulce:

		Odchylka Odebírajícího	
Systémová odchylka		Záporná (vyšší odběr)	Kladná (nižší odběr)
Záporná (nedostatek soustavě)	v	6.1 OTE dodává elektřinu Odebírajícímu	6.2 Odebírající dodává elektřinu OTE
Kladná (přebytek soustavě)	v	6.3 A <ul style="list-style-type: none"> OTE dodává elektřinu Odebírajícímu za nulovou cenu Odebírající poskytuje službu OTE - likvidace přebytečné elektřiny 	6.3 B <ul style="list-style-type: none"> OTE dodává elektřinu Odebírajícímu
			6.4 <ul style="list-style-type: none"> Odebírající dodává elektřinu OTE za nulovou cenu OTE poskytuje službu Odebírajícímu - likvidace nespotřebované elektřiny

7. Odchylka elektřiny způsobená Dodávajícím

Dodávající elektřiny dodává do elektrizační sítě množství elektřiny sjednané se svými odběrateli. V praxi nastávají situace, že Dodávající dodá do sítě větší nebo menší množství elektřiny, než jaké si nasmlouval, a tím způsobí odchylku.

Výsledkem součtu odchylek jednotlivých subjektů zúčtování je systémová odchylka, tj. přebytek/nedostatek elektřiny v elektrizační soustavě. V takovém případě musí OTE vypořádat dodávky elektřiny do elektrizační soustavy ze zdrojů regulační energie, tj. snížením nebo zvýšením výkonu těchto zdrojů, aby byla soustava opět v rovnováze.

Odchylka způsobená jednotlivým Dodávajícím je posuzována ve vztahu k celkové odchylce soustavy za určitý časový úsek a od toho je třeba odvozovat i charakter dané transakce pro účely DPH.

Pokud Dodávající dodá do soustavy více elektřiny a způsobuje tím přetížení elektrizační soustavy, musí zaplatit OTE za způsobenou kladnou odchylku cenu dle Cenového výměru ERÚ. Dodá-li Dodávající více, když má elektrizační soustava nedostatek elektřiny, dostává naopak zapláceno od OTE cenu dle Cenového výměru ERÚ.

Pokud Dodávající dodá méně elektřiny a tím uleví přetížené elektrizační soustavě, OTE mu za způsobenou zápornou odchylku platí cenu dle Cenového výměru ERÚ. Naopak v případě, kdy je elektřiny v elektrizační soustavě nedostatek a OTE musí vypořádat dodávku zdroje regulační energie pro uspokojení vyšší poptávky, musí Dodávající za způsobenou zápornou odchylku zaplatit OTE cenu dle Cenového výměru ERÚ.

Výjimečně může nastat situace, kdy Dodávající dodá méně elektřiny, čímž uleví elektrizační soustavě, a přesto bude platit OTE za odebranou elektřinu. To je dáno tím, že cena záporné regulační energie (od které se odvíjí cena za odchylku) může být kladná i záporná. Bližší vysvětlení viz kapitola 8.2.

Pro účely uplatnění DPH je tedy třeba rozlišit 5 variant znázorněných v matici.

		Odchylka Dodávajícího		
Systémová odchylka		Kladná (vyšší výroba)	Záporná (nižší výroba)	
Záporná (nedostatek soustavě)	v	7.1 OTE platí Dodávajícímu	7.2 Dodávající platí OTE	
Kladná (přebytek soustavě)	v	7.3 Dodávající platí OTE	7.4 A OTE platí Dodávajícímu	7.4 B Dodávající platí OTE

7.1 Kladná odchylka Dodávajícího a záporná systémová odchylka (protiodchylka)

Dodávající vyrobil více elektřiny, než si sjednal se svými odběrateli. Zároveň celá elektrizační soustava je v nedostatku. Dodávající tedy svou vyšší výrobou pomohl elektrizační síti k větší rovnováze. OTE vypořádává odběr přebytečné elektřiny a její dodávku Odebírajícím, kteří spotřebovávají vyšší než smluvní množství elektřiny, případně Dodávajícím, kteří nedodali smlouvené množství elektřiny. Dodávající dostává od OTE zaplácenu úplatů.

Pro účely DPH se jedná o jedno plnění – dodání elektřiny Dodávajícím OTE za úplatu, kterou je cena účtované kladné odchytky. Mezi dodáním elektřiny a úplatou existuje přímá vazba ve smyslu judikatury SDEU.

Dodávka této elektřiny nepodléhá dani z elektřiny, neboť OTE nabývá elektřinu bez daně²¹.

7.2 Záporná odchytka Dodávajícího a záporná systémová odchytká

Dodávající vyrobil méně elektřiny, než si smluvil se svými odběrateli. Zároveň celá elektrizační síť je v nedostatku. Dodávající tedy svou nižší výrobou přispěl k nerovnováze elektrizační sítě. Aby Dodávající mohl splnit své smluvní závazky, OTE vypořádá dodávku regulační energie a dodá Dodávajícímu chybějící elektřinu. Dodávající zaplatí OTE cenu za zápornou odchytku.

Pro účely DPH se jedná o jedno plnění – dodání elektřiny OTE Dodávajícímu za úplatu, kterou je cena účtované záporné odchytky. Mezi dodávkou elektřiny a úplatou existuje přímá vazba ve smyslu judikatury SDEU.

Dodávka výše uvedené elektřiny podléhá dani z elektřiny, pokud Dodávající není držitelem povolení k nabytí elektřiny osvobozené od daně nebo povolení k nabytí bez daně. Dodávající daň z elektřiny hradí OTE. Daň z elektřiny vstupuje do základu daně pro účely DPH.

7.3 Kladná odchytká Dodávajícího a kladná systémová odchytká

Dodávající dodal více elektřiny, než si sjednal se svými odběrateli. Zároveň je celá elektrizační soustava v přetížení. Dodávající tedy svou vyšší dodávkou přispěl k nerovnováze elektrizační soustavy. OTE musí vypořádat aktivaci záporné regulační energie, tj. zvýšení spotřeby nebo snížení výroby zdroje regulační energie, odebrat (zlikvidovat) tím přebytečnou elektřinu ze sítě a zaplatit za toto snížení výkonu nebo zvýšení spotřeby poskytovateli. Dodávající zaplatí OTE cenu za kladnou odchytku.

Pro účely DPH se jedná o dvě proti sobě jdoucí plnění:

1. Dodávající dodává nadbytečnou elektřinu OTE, která má kvůli celkovému přebytku v síti nulovou hodnotu,
2. OTE poskytuje Dodávajícímu službu - likvidaci přebytečné elektřiny.

Dodání elektřiny Dodávajícím se pro účely DPH posuzuje jako bezúplatné plnění, které podléhá DPH na výstupu podle § 13 odst. 4 ZDPH, pokud Dodávající uplatnil nárok na odpočet DPH na vstupu. Základ daně se stanoví podle § 36 odst. 6 ZDPH jako cena zboží nebo cena obdobného zboží. Tržní cena dodané elektřiny přitom v okamžiku dodání je nulová, proto základ daně je nula. Dodávající proto při dodání elektřiny OTE neuplatní DPH na výstupu.

Dodávka výše uvedené elektřiny nepodléhá dani z elektřiny, protože OTE nabývá elektřinu bez daně²¹.

Druhým plněním je služba likvidace elektřiny, kterou poskytuje OTE Dodávajícímu. Dodávající za tuto službu hradí OTE úplatou ve formě ceny za kladnou odchytku. Mezi poskytnutou službou a úplatou existuje přímá vazba ve smyslu judikatury Soudního dvora EU.

Výše uvedený závěr je v souladu s oficiálním stanoviskem GFŘ k této problematice publikovaným webových na stránkách finanční správy²².

7.4 Záporná odchylka Dodávajícího a kladná systémová odchylka (protiodchylka)

Dodávající dodal méně elektřiny, než si sjednal se svými odběrateli. Zároveň celá elektrizační síť je v přetížení. V závislosti na ceně příslušné regulační energie mohou nastat dvě varianty.

A) OTE platí Dodávajícímu za likvidaci elektřiny

Aby mohl Dodávající splnit své smluvní závazky, OTE mu dodá chybějící elektřinu, kterou pořídil například od Odebírajících, kteří odebrali nižší než smlouvané množství, nebo od poskytovatelů regulační energie. Dodávající tedy svou nižší dodávkou ulevil elektrizační síti. OTE uhradí Dodávajícímu cenu za zápornou odchylku.

Pro účely DPH se jedná o dvě proti sobě jdoucí plnění:

1. OTE dodává nadbytečnou elektřinu Dodávajícímu, která má kvůli celkovému přebytku v síti nulovou hodnotu,
2. Dodávající poskytuje OTE službu - likvidaci přebytečné elektřiny.

Dodání elektřiny OTE se pro účely DPH posuzuje jako bezúplatné plnění, které podléhá DPH na výstupu podle § 13 odst. 4 ZDPH, pokud OTE uplatnil nárok na odpočet DPH na vstupu. Základ daně se stanoví podle § 36 odst. 6 ZDPH jako cena zboží nebo cena obdobného zboží. Tržní cena dodané elektřiny přitom v okamžiku dodání je nulová, proto základ daně je nula.

Dodávka této elektřiny nepodléhá dani z elektřiny, pokud je Dodávající držitelem povolení k nabytí elektřiny bez daně nebo držitelem povolení k nabytí elektřiny osvobozené od daně. V opačném případě příslušná daň z elektřiny vstupuje do základu daně pro účely DPH.

Druhým plněním je služba likvidace elektřiny, kterou poskytuje Dodávající OTE. Za tuto službu Dodávající obdrží od OTE jako úplatu cenu záporné odchylky. Mezi službou a úplatou existuje přímá vazba ve smyslu judikatury SDEU.

Výše uvedený závěr je v souladu s oficiálním stanoviskem GFŘ k této problematice publikovaným na webových stránkách finanční správy²².

B) Dodávající platí OTE za dodání elektřiny

OTE dodává Dodávajícímu elektřinu, kterou nabyl například od Odebírajících, kteří odebrali méně elektřiny, než si nasmlouvali se svými dodavateli, nebo od poskytovatelů regulační energie. Za způsobenou odchylku platí Dodávající společnosti OTE.

Pro účely DPH se jedná o jedno plnění – dodání elektřiny za úplatu. Mezi dodávkou elektřiny a úplatou existuje přímá vazba ve smyslu judikatury SDEU.

Dodávka výše uvedené elektřiny podléhá dani z elektřiny, pokud Dodávající není držitelem povolení k nabytí elektřiny osvobozené od daně nebo povolení k nabytí bez

daně. Dodávající daň z elektřiny hradí OTE. Daň z elektřiny vstupuje do základu daně pro účely DPH.

7.5 Shrnutí

Výše uvedené je možné shrnout v přehledné tabulce:

		Odchylka Dodávajícího					
Systémová odchylka		Kladná (vyšší dodávka)	Záporná (nižší dodávka)				
Záporná (nedostatek soustavě)	v	7.1 Dodávající dodává elektřinu OTE	7.2 OTE dodává elektřinu Dodávajícímu				
Kladná (přebytek soustavě)	v	7.3 <ul style="list-style-type: none"> Dodávající dodává elektřinu OTE za nulovou cenu OTE poskytuje službu Dodávajícímu - likvidace elektřiny 	<table border="1"> <thead> <tr> <th>7.4 A</th> <th>7.4 B</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td> <ul style="list-style-type: none"> OTE dodává elektřinu Dodávajícímu za nulovou cenu Dodávající poskytuje službu OTE - likvidace elektřinu </td> <td> <ul style="list-style-type: none"> OTE dodává elektřinu Dodávajícímu </td> </tr> </tbody> </table>	7.4 A	7.4 B	<ul style="list-style-type: none"> OTE dodává elektřinu Dodávajícímu za nulovou cenu Dodávající poskytuje službu OTE - likvidace elektřinu 	<ul style="list-style-type: none"> OTE dodává elektřinu Dodávajícímu
7.4 A	7.4 B						
<ul style="list-style-type: none"> OTE dodává elektřinu Dodávajícímu za nulovou cenu Dodávající poskytuje službu OTE - likvidace elektřinu 	<ul style="list-style-type: none"> OTE dodává elektřinu Dodávajícímu 						

8. Regulační energie

Je-li na trhu s elektřinou nerovnováha, musí OTE vypořádat dodávku regulační energie od jejich poskytovatelů, kteří na trh dodají chybějící elektřinu, případně sníží svou spotřebu nebo odčerpají nespotřebovanou elektřinu, případně sníží svou výrobu.

Regulační energie se dělí na kladnou regulační energii a zápornou regulační energii.

8.1 Kladná regulační energie

Kladná regulační energie je aktivována v případě, je-li v dané obchodní hodině celková systémová odchylka záporná (nedostatek elektřiny v síti). Dodavatel regulační energie musí chybějící elektřinu vyrobit nebo ji obstarat ze zahraničí nebo sníží svoji spotřebu.

V závislosti na ceně regulační energie, je nutné pro účely uplatnění DPH rozlišit dvě situace:

1. Cena regulační energie je kladná. Tato varianta nastává v naprosté většině případů. Platba probíhá směrem od OTE k poskytovateli regulační energie. Pro účely DPH se jedná o dodání elektřiny poskytovatelem regulační energie společnosti OTE. Na toto plnění se uplatní obdobně závěry popsané v kapitole 7.1.
2. Cena regulační energie je záporná. Platba probíhá směrem od poskytovatele regulační energie k OTE. Tato situace nastává zcela výjimečně, kdy velmi specifické okolnosti vedou k tomu, že poskytovatel regulační energie je ochoten zaplatit za to, že od něj OTE odebere vyrobenou elektřinu²³. V takovém případě poskytovatel regulační energie dodává elektřinu OTE bezúplatně a zároveň OTE poskytuje poskytovateli regulační energie službu – likvidaci elektřiny při aktivaci kladné regulační energie. Na toto plnění se uplatní závěry popsané v kapitole 7.3.

Dodání elektřiny poskytovatelem regulační energie se pro účely DPH posuzuje jako bezúplatné plnění, které podléhá DPH na výstupu podle § 13 odst. 4 ZDPH, pokud poskytovatel uplatnil nárok na odpočet DPH na vstupu. Základ daně se stanoví podle § 36 odst. 6 ZDPH jako cena zboží nebo cena obdobného zboží (tj. tržní cena elektřiny v okamžiku dodání). Vzhledem k nedostatku elektřiny v síti tato cena zpravidla nebude nulová (tj. bude kladná).

Vzhledem k zanedbatelné četnosti podobných případů a velmi nízké ceně, nemá záporná cena regulační energie žádný vliv na celkový trend hodnoty odchylek způsobených Dodávajícím nebo Odebírajícím.

8.2 Záporná regulační energie

Záporná regulační energie je aktivována v případě, je-li v dané obchodní hodině celková systémová odchylka kladná (přebytek elektřiny v síti). Podpurné zdroje regulační energie musí nespotřebovanou elektřinu z elektrizační soustavy odčerpat (např. se spustí přečerpávání vody ve vodní elektrárně) nebo snížit svou výrobu. Cena záporné regulační energie může nabývat kladných hodnot (OTE platí) i záporných hodnot (poskytovatel regulační energie platí). Záporná hodnota ceny regulační energie bude v praxi nastávat v situacích, kdy nerovnováha elektrizační soustavy je nevýznamná a malé odchylky lze snadno vyrovnat snížením výkonu výrobce elektrické energie. Výrobce snížením vlastní výroby ušetří na materiálových nákladech (nespálí uhlí nebo plyn). Proto jsou někteří výrobci elektřiny ochotni za dodávku záporné regulační energie platit OTE (fakticky si nakoupí elektřinu, kterou

²³ Tato situace nastala naposledy v roce 2013.

nevyrobí, ale mají závazek ji dodat svým odběratelům). Naopak, vyžaduje-li elektrizační soustava větší zásah ze strany regulačních zdrojů, bude cena těchto zdrojů spíše kladná. Přitom platí zásada, že se nejprve aktivují nejlevnější zdroje regulační energie (tj. za zápornou cenu).

V závislosti na ceně regulační energie, je nutné pro účely uplatnění DPH rozlišit dvě situace:

1. Cena regulační energie je záporná. Platba probíhá směrem od poskytovatele regulační energie k OTE. Pro účely DPH se jedná o dodání elektřiny společností OTE poskytovateli regulační energie. Na toto plnění se uplatní závěry popsané v kapitole 7.4.B.
2. Cena regulační energie je kladná. Platba probíhá směrem od OTE k poskytovateli regulační energie. V tomto případě je poskytovatel regulační energie ve stejném postavení jako Odebírající, který likviduje elektřinu, a uplatní se na něj závěry popsané v kapitole 6.3 A.

Cena regulační energie		
Regulační energie („RE“)	Kladná cena	Záporná cena
Kladná RE (nedostatek v soustavě) elektřiny	<p>OTE platí poskytovateli RE;</p> <ul style="list-style-type: none"> • Pro účely DPH se jedná o dodání elektřiny poskytovatelem RE společností OTE. 	<p>Poskytovatel RE platí OTE;</p> <ul style="list-style-type: none"> • Poskytovatel RE dodává OTE elektřinu bezúplatně. Základem daně je tržní cena elektřiny v okamžiku dodání; • OTE poskytuje poskytovateli regulační energii službu – likvidaci elektřiny.
Záporná RE (přebytek v soustavě) elektřiny	<p>OTE platí poskytovateli RE;</p> <ul style="list-style-type: none"> • Pro účely DPH OTE dodává elektřinu poskytovateli RE za nulovou hodnotu; • Poskytovatel RE poskytuje službu likvidace nadbytečné elektřiny. 	<p>Poskytovatel RE platí OTE;</p> <ul style="list-style-type: none"> • Pro účely DPH se jedná o dodání elektřiny společností OTE poskytovateli RE.

9. Shrnutí závěrů části A

Doporučujeme přijmout níže shrnuté dílčí závěry a náležitým způsobem je publikovat.

ČÁST B – Plynárenství

10. Použité pojmy

„Plynárenský den“ - časový úsek trvající od 06:00:00 hodin kalendářního dne do 06:00:00 hodin následujícího kalendářního dne;

„Subjekt zúčtování“ – fyzická nebo právnická osoba, pro kterou operátor trhu na základě smlouvy o zúčtování odchylek provádí vyhodnocení, zúčtování a vypořádání odchylek (ustanovení § 2 Energetického zákona);

„Účastníci trhu s plynem“ – Dodávající plynu, provozovatel přepravní soustavy, provozovatelé distribučních soustav, provozovatelé zásobníků plynu, obchodníci s plynem, zákazníci, operátor trhu;

„Odebírající“ – Odebírajícím je fyzická či právnická osoba odebírající plyn odběrným plynovým zařízením, které je připojeno k přepravní nebo distribuční soustavě nebo k těžebnímu plynovodu, která odebraný plyn pouze spotřebovává nebo přeúčtovává;

„Odchylka“ – rozdíl skutečných a sjednaných dodávek nebo odběrů plynu za daný celý obchodní den (ustanovení § 2 Energetického zákona);

„Systémová odchylka“ - součet kladných a záporných odchylek všech subjektů zúčtování v plynárenském dni upravený o využití služby flexibility a odchylku fyzických nebo právnických osob, které nejsou subjekty zúčtování (ustanovení § 2 Vyhlášky);

„Mimotoleranční odchylka“ - odchylka subjektu zúčtování nad povolenou toleranci (ustanovení § 2 Vyhlášky)

„Nevyužitá tolerance“ - rozdíl mezi tolerancí subjektu zúčtování se znaménkem systémové odchylky v daném plynárenském dni a celkovou skutečnou odchylkou subjektu zúčtování v daném plynárenském dni,

„Vyhodnocení odchylek“ - stanovení odchylky jednotlivých subjektů zúčtování v tisícinách MWh v daném plynárenském dni;

„Vypořádání odchylek“ - finanční nebo naturální vypořádání mezi subjektem zúčtování a operátorem trhu za vyhodnocené a zúčtované odchylky;

„Nominace závazku dodat a závazku odebrat“ - oznámení, kterým subjekt zúčtování operátorovi trhu ohlašuje množství plynu, které hodlá do plynárenské soustavy dodat nebo z ní odebrat;

„Odpovědnost za odchylku“ - povinnost subjektu zúčtování vyrovnat naturálním plněním nebo vypořádat finančně odchylku vzniklou v souvislosti s jeho závazkem dodat či odebrat plyn z plynárenské soustavy,

Níže analyzujeme pouze charakter daného plnění z pohledu DPH (zda se jedná o dodání zboží či poskytnutí služby, zda je plnění úplatné či nikoliv). Samotné uplatnění

DPH bude záviset na místě plnění, které dále může záviset na tom, zda příjemce plnění je obchodník ve smyslu § 7a ZDPH nebo zda je usazen v České republice, či nikoliv. Tyto skutečnosti dále neanalyzujeme. Pokud by nicméně některé plnění podléhalo české DPH, analyzujeme v některých specifických případech výši základu DPH.

11. Funkce operátora trhu („OTE“) při zúčtování odchylek

Dle ustanovení § 20a Energetického zákona je operátor trhu povinen mimo jiné:

- (i) vyhodnocovat odchylky za celé území České republiky a toto vyhodnocení předávat jednotlivým subjektům zúčtování a provozovateli přenosové a přepravní soustavy,
- (ii) na základě vyhodnocení odchylek zajišťovat zúčtování a vypořádání odchylek subjektů zúčtování, které jsou povinny je uhradit,
- (iii) uzavřít smlouvu o zúčtování odchylek (...).

Operátor trhu provádí obchodní vyrovnávání odchylek subjektů zúčtování (§ 36 Vyhlášky).

12. Odchylky v plynárenství

Účastníci trhu s plynem vstupují svobodně do smluvních vztahů a přijímají závazky dodat nebo odebrat smluvené množství plynu. V případě, že se dodané nebo odebrané množství plynu odchyluje od smluveného množství, je rozdíl vypořádán v rámci tzv. odchylek.

Účastníci trhu nesou za způsobenou odchylku odpovědnost. Tuto odpovědnost buď nese sám účastník trhu (Dodávající /Odebírající) a stává se tak subjektem účtování odchylek, který svým jménem uzavře smlouvu o zúčtování odchylek s OTE, nebo ji může přenést na jiný subjekt zúčtování odchylek (§ 56 odst. 2 Energetického zákona).

Odpovědnost za odchylku se vztahuje ke každému jednotlivému odběrnému místu Odebírajícího.

Celková odchylka subjektu zúčtování v plynárenském dni je součtem odchylky subjektu zúčtování na vstupu do plynárenské soustavy (rozdíl mezi skutečnou dodávkou plynu do plynárenské soustavy a nominací všech závazků dodat) a odchylky subjektu zúčtování na výstupu z plynárenské soustavy (rozdíl mezi nominací všech závazků odebrat plyn z plynárenské soustavy a skutečným množstvím odběru plynu).

Výsledkem součtu odchylek jednotlivých subjektů zúčtování je systémová odchylka, tj. přebytek/nedostatek plynu v distribuční síti.

13. Vyhodnocení odchylek v plynárenství

Každý subjekt zúčtování musí registrovat své požadavky na plyn dodaný do soustavy a odebraný ze soustavy. Odchylení se od požadavků nebo nezohlednění přesné výše spotřeby Odebírajícího je přirozenou součástí procesu a vytváří odchylku.

Princip stanovení odchylek a jejich vypořádání vyplývá z požadavku na vyrovnanost nabídky (dodávky) a poptávky (odběru) plynu za určité časové období.

Každý den oznámí operátor trhu jednotlivým subjektům zúčtování výsledky předběžného vyhodnocení odchylek za předcházející plynárenský den (denní předběžné odchylky).

Operátor trhu také měsíčně (§ 49 Vyhlášky) vyhodnotí a oznámí jednotlivým subjektům zúčtování odchylky na základě skutečných hodnot z měření (měsíční skutečné odchylky).

V případě dodatečné opravy množství odebraného plynu (reklamací) operátor trhu provede finanční vypořádání rozdílu mezi původním a opraveným množstvím plynu v souladu s cenovým rozhodnutím ERÚ (závěrečné měsíční odchylky).

14. Vypořádání odchylek v plynárenství

Na rozdíl od trhu s elektřinou je v plynárenství umožněno celou odchylku, nebo její část, vypořádat finančně nebo naturálně. V případě, že jsou veškeré odchylky vypořádány naturálně, finanční vypořádání se neuplatní.

Naturální vypořádání probíhá na denní úrovni bezprostředně následující den po denním vyhodnocení předběžných odchylek a na měsíční úrovni od 15. do 24. plynárenského dne měsíce po měsíčním vyhodnocení skutečných odchylek.

Po závěrečném měsíčním vyhodnocení odchylek jsou veškeré rozdíly vypořádány pouze finančně (tj. závěrečné měsíční odchylky lze vypořádat pouze finančně).

14.1 Naturální vypořádání odchylky

Subjekt zúčtování může odchylku vypořádat naturálně. V takovém případě se zaváže dodat/odebrat do/ze soustavy plyn ve výši identifikované odchylky.

Subjekt zúčtování plyn obstarává na své vlastní náklady bilaterálně, na trzích, za pomoci zásobníků nebo ze zahraničí.

Operátor trhu se této transakce neúčastní (tj. nevystupuje v pozici dodavatele ani odběratele plynu). Až do doby vypořádání odchylky je rozdíl kryt provozovatelem přepravní nebo distribuční soustavy, a to plynem, který je prvotně napuštěn do plynovodu.

Domníváme se, že naturální vyrovnání odchylky není předmětem DPH, neboť se nejedná o dodání zboží za úplatu. Základem daně je vše, co jako úplatu obdržel nebo má obdržet plátců za uskutečněné zdanitelné plnění. Dle judikatury SDEU je třeba toto ustanovení vykládat tak, že se jedná o to, co si může dodavatel skutečně ponechat²⁴. Po naturálním vypořádání odchylky jak provozovateli přepravní nebo

²⁴ Např. případ C-38/93 H.J.Glawe, bod č. 9

distribuční soustavy, tak i subjektům zúčtování nezůstane nic, co by si mohli ponechat pro sebe a co by tak mohlo být považováno za úplatu.

14.2 Finanční vyrovnání odchylky

Subjekt zúčtování může odchylku vypořádat také finančně.

V takovém případě je odchylka vypořádána vůči operátorovi trhu uhrazením ceny za chybějící vyrovnávací plyn nebo obdržením ceny za přebývajícím vyrovnávací plyn v souladu s cenovým rozhodnutím ERÚ.

Operátor trhu zúčtuje a vypořádá s provozovatelem přepravní soustavy rozdíl mezi přijatými a uhrazenými platbami za chybějící a přebývajícím vyrovnávací plyn a přijatými platbami za mimotoleranční odchylky od subjektu zúčtování.

Cena za kladné nebo záporné odchylky se stanovuje denně v závislosti na tržních cenách plynu. Ve smyslu judikatury SDEU tak existuje přímá vazba mezi dodáním plynu a úplatou.

Záporná odchylka

Registrované požadavky subjektu zúčtování na dodaný plyn do soustavy a odebraný plyn ze soustavy se odlišují od předběžných/skutečných stavů tak, že v soustavě plyn chybí.

Chybějící plyn musí do soustavy dodat OTE. Pro účely DPH se jedná o jedno plnění – dodání plynu společností OTE Subjektu zúčtování za úplatu.

Dodávka plynu podléhá dani z plynu, pokud Odebírající není držitelem povolení k nabytí plynu bez daně nebo povolení nabytí plynu osvobozeného od daně. Případná daň z plynu vstupuje do základu daně pro DPH.

OTE vyrovnávací plyn vypořádá s provozovatelem přepravní soustavy.

Kladná odchylka

Registrované požadavky subjektu zúčtování na dodaný plyn do soustavy a odebraný plyn ze soustavy se odlišují od předběžných/skutečných stavů tak, že v soustavě je přebytečný plyn.

OTE musí vypořádat odčerpání přebytečného plynu ze soustavy s provozovatelem přepravní soustavy. Pro účely DPH se jedná o jedno plnění – dodání plynu Subjektem zúčtování společnosti OTE za úplatu. Mezi dodávkou plynu a úplatou existuje přímá vazba ve smyslu judikatury SDEU.

Dodávka plynu Odebírající nebude podléhat dani z plynu, neboť OTE je držitelem povolení k nabytí plynu bez daně.

OTE vyrovnávací plyn vypořádá s provozovatelem přepravní soustavy.

15. Tolerance

Pokud je využíváno mechanismu naturálního vypořádání odchylek, není zajištěna motivace subjektů, aby jejich odchylky byly co nejmenší. Proto se pro penalizaci odchylky v plynárenství zavedla tzv. mimotoleranční odchylka, což je odchylka nad povolenou toleranci daného subjektu zúčtování (tj. rozdíl mezi celkovou odchylkou subjektu zúčtování a jeho celkovou povolenou tolerancí).

Subjektu zúčtování jsou poskytnuty tolerance za každý vstupní a výstupní bod plynárenské soustavy v souladu s Vyhláškou (§ 36). Tolerance je za celý systém rovna celkové flexibilitě plynárenské soustavy ČR.

Každý obchodník může využívat část této flexibility (neplatí pokutu za způsobenou odchylku, pokud se pohybuje v tolerančním pásmu).

Pokud odchylka subjektu zúčtování převyšuje povolenou toleranci, je subjektu vyúčtován poplatek za mimotoleranční odchylku ve výši dle cenového rozhodnutí ERÚ. Vyúčtování i cena mimotoleranční odchylky se odvíjí od systémové odchylky (pokud je mimotoleranční odchylka v opačném směru než systémová odchylka, subjekt zúčtování nic nehradí).

Prostřednictvím mimotoleranční odchylky platí subjekty zúčtování úplatu za plnění poskytované společností OTE – právo odebrat/dodat méně či více plynu, než je stanovené množství (právo způsobit odchylku). Převod či poskytnutí jakéhokoliv práva představuje v souladu s § 14 ZDPH službu. Pro účely DPH je tak úhrada mimotoleranční odchylky úplatou za zdanitelnou službu, která podléhá základní sazbě DPH.

Pokud tolerance převyšuje celkovou odchylku, je mimotoleranční odchylka nulová, přičemž subjektu zúčtování vzniká nevyužitá tolerance. Nevyužitou toleranci lze „zobchodovat“ bilaterálně nebo na trhu s nevyužitou tolerancí po skončení měsíce (subjekt zúčtování, kterému vznikne mimotoleranční odchylka, ale získá nevyužitou toleranci od jiného subjektu, nic nehradí).

Zobchodování nevyužitě tolerance za úplatu mezi jednotlivými subjekty zúčtování představuje pro účely DPH poskytnutí služby podléhající základní sazbě daně.

16. Shrnutí závěrů části B

Doporučujeme přijmout výše shrnuté závěry a náležitým způsobem je publikovat.

Stanovisko GFR

Odloženo