

Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR ze dne 14.10.2015

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN ke dni 14.10.2015

DPH

460/16.09.15 Uplatnění daně z přidané hodnoty u odchylek elektřiny a plynu způsobených subjekty zúčtování 14

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

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN ke dni 14.10.2015

DPH

461/14.10.15 Výklad pojmu „prostory a místa k parkování vozidel“ ve smyslu § 56a odst. 1 písm. b) ZDPH 35

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

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN ke dni 14.10.2015

DPH

462/14.10.15 Osvobození od DPH při rekvalifikaci 38

Předkládá: Ing. Jan Rambousek, LL.M., daňový poradce, č. osv. 693

ODLOŽENÉ PŘÍSPĚVKY

Daň z příjmů

452/22.04.15 Některé případy daňových dopadů bezúplatných příjmů

Předkládají: 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

459/16.09.15 Zdanění odměny člena výboru pro audit

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

448/18.03.15 Daňový režim výplaty oceňovacích rozdílů

Předkládají: Bc. René Kulínský, daňový poradce, č. osv. 1159
Ing. Vladimír Sopkuliak, daňový poradce, č. osv. 4049

DPH

463/14.10.15 Právní nástupnictví pro účely DPH při převodu obchodního závodu

Předkládá: Ing. Stanislav Kryl, daňový poradce, č. osv. 3353

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 výprosou.

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 nepřípustnou 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 výprosy, 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 totožnou 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 popsanych 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 GŘ 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 Martinová, 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

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: „*Novelizacním bodem se zrušuje zákonné vymezení výboru pro audit jako orgánu společnosti především z důvodu disproporce vůči ostatním výborům zřízovaným 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 nesoúviselo 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 obdrženy 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 obdrženy 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 GFR ke zdanění odměny člena orgánu vhodně publikovat.

Stanovisko GŘ

Odloženo

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN ke dni 14.10.2015

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 reciprocita (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)	6.1 Odebírající platí OTE	6.2 OTE platí Odebírajícímu
Kladná (přebytek soustavě)	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 společností OTE Odebírajícímu za úplatu, kterou je cena účtované záporné odchylky. Mezi dodávkou elektřiny a úplatou existuje přímá vazba vy 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 odchytku). OTE zaplatí Odebírajícímu za odebranou elektřinu regulovanou cenu.

Pro účely DPH se jedná o jedno plnění – dodání elektřiny Odebírajícím společnosti OTE za úplatu, kterou je účtovaná kladná odchytko. 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 daně¹.

6.3 Záporná odchytko Odebírajícího a kladná systémová odchytko (protiodchytko)

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 nabyt například od ostatních Odebírajících, kteří spotřebovávají méně elektřiny, než si nasmlouvali se svými dodavateli (mají tedy kladnou odchytku), 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. 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.

¹ Viz ustanovení § 12 zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, část čtyřicátá sedmá

Druhým plněním je služba likvidace elektřiny, kterou poskytuje Odebírající OTE. Za tuto službu hradí OTE Odebírajícímu úplatou. 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 GŘ k této problematice publikovaným na webových stránkách finanční správy².

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 tiito dodavatelé 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 nespotebovanou 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 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.

² <http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/dane/dan-z-pridane-hodnoty/dotazy-a-odpovedi/2011/dodavky-elekriny-uskutecnovane-operator-1086>

Druhým plněním je služba likvidace elektřiny, kterou poskytuje OTE Odebírajícímu. Za tuto službu hradí Odebírající OTE úplatu. 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 správy.

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 smluvené množství elektřiny. Dodávající dostává od OTE zaplácenu úplatu.

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

Dodávka této elektřiny nepodléhá dani z elektřiny, neboť OTE nabývá elektřinu bez daně¹.

7.2 Záporná odchylka Dodávajícího a záporná systémová odchylka

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 odchylku.

Pro účely DPH se jedná o jedno plnění – dodání elektřiny OTE Dodávajícímu za úplatu, kterou je cena účtované záporné odchylky. 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 odchylka Dodávajícího a kladná systémová odchylka

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 odchylku.

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 daně¹.

Druhým plněním je služba likvidace elektřiny, kterou poskytuje OTE Dodávajícímu. Dodávající za tuto službu hradí OTE úplatu ve formě ceny za kladnou odchylku. 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 správy².

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 smluvené 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 správy².

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 elektřinu³. 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). Podpůrné 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 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

³ Tato situace nastala naposledy v roce 2013.

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	OTE platí poskytovateli RE; <ul style="list-style-type: none"> • Pro účely DPH se jedná o dodání elektřiny poskytovatelem RE společnosti OTE. 	Poskytovatel RE platí OTE; <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 energie službu – likvidaci elektřiny.
Záporná RE (přebytek v soustavě)	elektřiny	OTE platí poskytovateli RE; <ul style="list-style-type: none"> • Pro účely DPH OTE dodává elektřinu poskytovateli RE za nulovou hodnotu; • Poskytovatel RE poskytuje službu likvidace nadbytečné elektřiny. 	Poskytovatel RE platí OTE; <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 trvajícím 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,

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

„Vypořádáním 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 ponechat⁴. Po naturálním vypořádání odchylky jak provozovateli přepravní nebo

⁴ 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 společnostmi 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 GFŘ:

Souhlas se závěrem předkladatele s následující výjimkou. Nedochází k dodání zboží (elektřiny) ve smyslu § 13 odst. 1 ZDPH, pokud nastává poskytnutí služby likvidace elektřiny za úplatu.

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 dvojitmu 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 dvojitmu 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

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN ke dni 14.10.2015**DPH****461/14.10.15 Výklad pojmu „prostory a místa k parkování vozidel“ ve smyslu § 56a odst. 1 písm. b) ZDPH**

Předkládá Olga Holubová, daňový poradce č. 367

Výsledkem níže uvedeného textu by měla být všeobecná shoda na obsahu pojmu „prostory a místa k parkování vozidel“, jejichž nájem je vyloučen z osvobození od daně podle § 56a odst. 1 zákona o DPH⁵.

1. Směrnice⁶ a související judikatura SDEU**Text ustanovení**

Odpovídající text čl. 135 Směrnice je zcela shodný s textem zákona o DPH:

„2. Z osvobození od daně podle odst. 1 písm. l) jsou vyloučena tato plnění:

.....

b) *nájem prostor a míst k parkování vozidel;....“*

Český překlad Směrnice odpovídá anglické verzi: *„letting of premises and sites for parking vehicles“*.

Účel ustanovení

Z krátkého odstavce důvodové zprávy k Šesté směrnici⁷ týkajícího se osvobození nájmu nemovitostí lze nejspíše usuzovat na sociální důvody osvobození, a to i bez ohledu na skutečnost, že finální text Šesté směrnice byl ve schvalovacím procesu poněkud pozměněn: *„Je třeba poznamenat, že nájem nemovitého majetku v členských státech je osvobozen u technických, ekonomických a sociálních důvodů. Nicméně argumenty, které odůvodňují osvobození nájmu prostor k bydlení a zemědělských nájmu, nelze uplatnit v případě hotelového ubytování nebo nájmu pro obchodní či průmyslové účely“⁸.*

Trochu světla, i když ne mnoho, vnáší do úvah o účelu osvobození a zejména o účelu výjimek z něho generální advokátka Juliane Kokott ve stanovisku k případu C-428/02 Fonden Marselisborg. Tvrdí, že jsou dva základní důvody osvobození nájmu nemovitostí: nevzniká při něm významná přidaná hodnota (tj. jde o činnost víceméně pasivní) a navíc je snahou zabránit zdražení nájemného za bydlení (body 45 až 48). Výjimky z osvobození nájmu se podle Juliane Kokott vyznačují větší aktivitou,

⁵ Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty

⁶ Směrnice Rady č. 2006/112/EU, o společném systému daně z přidané hodnoty

⁷ Šestá směrnice Rady č. 388/77/EHS

⁸ It should be noted that in the Member States the letting of immovable property is generally exempted on technical, economic and social grounds. But the arguments which justify the exemption of lettings of premises as dwellings and of agricultural tenancies no longer apply in the case of hotel premises or of lettings for industrial or commercial purposes.

v těchto případech je poskytováno větší spektrum služeb, větší servis, než např. u prostého nájmu prostor k bydlení (např. hlídání vozidel na parkovištích). Navíc zde chybí sociálně-politické zdůvodnění pro osvobození. SDEU dal generální advokátce za pravdu a kromě toho se ve stejném nebo velmi podobném duchu vyjádřil i v jiných případech, o nichž rozhodoval⁹.

Pro účely tohoto příspěvku je důležité rozhodnutí SDEU C-532/11 Susanne Leichenich, v němž SDEU rozhodoval, zda je osvobozen nájem hausbótu včetně k němu přílehlého mola a prostoru, je-li hausbót trvale znehybněn a používán jako nebytový prostor (restaurace). Podle soudu „záleží na konkrétní a aktuální funkci věci, a nikoli na jejím původním určení. **Původní určení věci jí totiž nemůže zaručovat s konečnou platností určité zacházení s ohledem na pravidla v oblasti DPH bez ohledu na změnu skutečného užívání této věci**“. Soud v důsledku těchto úvah uzavřel, že pro účely osvobození nájmu trvale znehybněného hausbótu a přílehlého prostoru se neuplatní výjimka z osvobození dle čl. 13B(b) bodu 2 Šesté směrnice [resp. čl. 135 odst. 2 písm. b) Směrnice], která se týká nájmu lodí (tj. vozidla) a jejího kotevního (tj. parkovacího) místa:

36 Jak správně poznamenala Komise, s ohledem na zásadu daňové neutrality je funkce hausbótu, o jaký se jedná ve věci v původním řízení, srovnatelná s funkcí nemovitosti používané jako restaurace, která je umístěna v blízkosti posledně uvedené restaurace na souši. Restaurace s diskotékou fungující na tomto hausbótu je tedy z hospodářského hlediska konkurentem obdobných zařízení umístěných ve stavbách pevně spojených se zemí.

37 S ohledem na výše uvedené je třeba odpovědět na první část druhé otázky v tom smyslu, že takový hausbót, o jaký se jedná ve věci v původním řízení, není vozidlem ve smyslu v čl. 13 části B písm. b) bodu 2 šesté směrnice.

2. Zákon o DPH

Text ustanovení § 56a

(1) Nájmem vybrané nemovité věci se pro účely osvobození od daně rozumí nájem nemovité věci s výjimkou

.....

b) nájmu prostor a míst k parkování vozidel,....

Bližší vymezení pojmu „*prostory a místa k parkování vozidel*“ zákon neuvádí. Je proto nejasné, zda jde o prostory a místa, které byly k parkování vozidel pronajaty (tj. určeny k parkování stranami nájemní smlouvy), nebo jde o prostory a místa, které byly k parkování vozidel určeny dle stavebních předpisů (např. kolaudací či souhlasem s užíváním stavby jako garáž nebo parkovací dům, apod.).

⁹ Např. C-326/99 Goed Wonen (body 52, 53)

Příklady:

1. Předmětem nájemní smlouvy je nájem nijak neupraveného pozemku vedeného v evidenci nemovitostí jako „ostatní plocha“, jenž bude nájemcem v souladu s nájemní smlouvou využíván jako parkoviště pro kamion.
2. Předmětem nájemní smlouvy je nájem stavby kolaudované jako garáž, která bude v souladu s nájemní smlouvou užívána nájemcem k uskladnění brambor, což občanský zákoník nevylučuje.

Navrhují takový výklad, podle něhož by kritériem bylo skutečné využití pronajímaných prostor či míst, a nikoli jejich stavebně-právní určení. O daňovém režimu tak rozhodne hospodářský účel každé jednotlivé transakce (tj. účel nájmu). Navrhovaný postup totiž lépe odpovídá cílům komunitárního zákonodárce, tak jak jsou formulovány Soudním dvorem EU, přičemž pravidlo hlavního a vedlejšího plnění zůstává nedotčeno (C-173/88 Morten Henriksen).

Uvedené pojetí navíc i plně odpovídá zásadě daňového řízení formulované daňovým řádem¹⁰: dle § 8 odst. 3 vychází správce daně ze skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní.

Schválením a zveřejněním navrhovaného výkladu bude odstraněna právní nejistota, která postihuje nejen plátce, ale i neplátce při sledování ukazatelů pro účely povinné registrace, a to způsobem co možná nejvíce konformním se Směrnicí a související momentálně dostupnou judikaturou.

Stanovisko GŘ

Souhlas s navrženým výkladem.

¹⁰ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN ke dni 14.10.2015

DPH

462/14.10.15 Osvobození od DPH při rekvalifikaci

Předkládá: Ing. Jan Rambousek, LL.M., daňový poradce, č. osv. 693

1. Úvod

Příspěvek se zabývá splněním podmínek pro osvobození rekvalifikace ve smyslu § 57 zák. č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, dále jen "ZDPH".

ZDPH ve svém § 57 odst. 1 písm. d) používá dva pojmy, které je nutno splnit, a to musí se jednat o rekvalifikaci a poskytovatel k této rekvalifikaci musel získat akreditaci.

2. Rekvalifikace

Pojem rekvalifikace nečiní v praxi problém, neboť je řešen v prováděcím nařízení Rady 282/2011, kde je uvedeno v preambuli, že: *„Odborný výcvik nebo rekvalifikace by měly zahrnovat výuku přímo související s živností nebo povoláním, jakož i výuku zaměřenou na získání nebo udržování znalostí pro odborné účely, a to bez ohledu na délku trvání kurzu“*, a následně potom v čl. 44 : *„Služby odborného výcviku nebo rekvalifikace poskytované za podmínek uvedených v čl. 132 odst. 1 písm. i) směrnice 2006/112/ES zahrnují výuku přímo související s živností nebo povoláním, jakož i výuku zaměřenou na získání nebo udržování znalostí pro odborné účely. Délka trvání kurzu odborného výcviku nebo rekvalifikace je pro tento účel nepodstatná.“*

Pojem rekvalifikace tedy není možno vykládat pouze jako vzdělávání v nové profesi, kdy pracovník nemůže nalézt vzdělávání ve své původní profesi a rekvalifikuje se na jinou profesi (pojem *získávání*), ale pro účely DPH se jedná i o prohlubování znalostí v původní profesi (pojem *udržování*).

3. Akreditace

Pojem „akreditace“ naopak není zákonem o DPH nijak vymezen. V obecném smyslu slova jde o pověření či udělení práva k výkonu určité společnosti, resp. o oficiální uznání způsobilosti tuto činnost vykonávat (z latiny *ad - k, při, credere – věřit*).

Pověření udělují v závislosti na povaze konkrétní činnosti různé subjekty, jimiž jsou ministerstva, krajské úřady, Český institut pro akreditaci, zájmová sdružení osob se shodnou činností, apod. (dále „akreditační autorita“). Ministerstvo školství v praxi neuděluje akreditaci odborným školám, které jsou podle výkladu Ministerstva práce a sociálních věcí „akreditovaným zařízením podle zvláštních právních předpisů“ (dle § 108 odst. 2 zákona č. 435/2004 Sb., o zaměstnanosti), jestliže mají konkrétní odbornost ve svých vzdělávacích programech. Důvodem je skutečnost, že je zaručena úroveň vzdělávání. I v tomto případě lze, podle mého názoru, považovat odpovídající rekvalifikační vzdělávací program školy za akreditovaný i pro účely zákona o DPH.

Ani směrnice 2006/112/ES nepoužívá pojem akreditace, ta zmiňuje pouze fakt, že členské státy mohou uznat za podobné cíle (rekvalifikační, pozn. autora) prováděné i veřejnoprávní subjekty s tímto posláním či jinými subjekty.

Definici akreditace, ovšem nikoli pro účely DPH, nalezneme v nařízení Rady č.765/2008. I když se jedná o akreditaci týkající se dozoru nad trhem při uvádění výrobků na něj, tak obecné principy lze, vzhledem k absenci definice akreditace pro účely DPH, patrně přijmout. Zde je uvedeno, že akreditací se rozumí *osvědčování vnitrostátním akreditačním orgánem toho, že subjekt posuzování shody splňuje požadavky pro provádění konkrétních činností posuzování shody, které stanoví harmonizované normy, a pokud je to relevantní, také veškeré další požadavky, včetně těch, které jsou stanoveny v příslušných odvětvových předpisech*. Dále je potom uvedeno, že *"vnitrostátním akreditačním orgánem" jediný orgán v daném členském státě, který na základě státem delegované pravomoci provádí akreditaci*. Tento předpis však pro DPH nelze použít jinak, než jako orientační vodítko pro obecný výklad pojmu akreditace, který jsem uvedl v předchozím odstavci a s nímž není v rozporu.

4. Česká praxe

V praxi nastává problém u některých státních institucí, dále jen „Úřadů“, které odmítají uznávat faktury za rekvalifikaci, na kterých je uvedena DPH, s tím, že pro osvobození samotné rekvalifikace nemusí být tato konkrétně akreditována, postačuje, že se jedná o „rekvalifikační zařízení“. Situace je navíc komplikována tím, že řada poskytovatelů rekvalifikací podlehla tlaku Úřadů a tyto rekvalifikace osvobozuje, aniž by byly akreditovány. Úřady potom argumentují zavedenou správní praxí, kdy ostatní subjekty tyto neakreditované programy rovněž osvobozují. Pojem rekvalifikační zařízení však ZDPH nikdy nepoužíval a Úřady vychází ze stanoviska č.j. 05/101766/2006-181 ze dne 6 listopadu 2006. Pomineme-li neaktuálnost tohoto stanoviska, tak v zákoně je stále uvedeno, že pro osvobození je nutné, aby příslušná osoba získala akreditaci k provádění rekvalifikace, či měla akreditované vzdělávací programy.

Z tuzemského zákona však nelze vyčíst, kdo takovou akreditaci smí vydat, resp. jaká akreditace je validní pro účely DPH. Z textu směrnice dovozují, že se musí jednat o státní instituci.

Domnívám se, že z jazykového i teleologického výkladu zákona vyplývá, že pro osvobození od DPH nepostačuje, aby osoba, která provádí rekvalifikaci, měla akreditován „nějaký“ program a následně mohla osvobozovat veškeré rekvalifikace, ale akreditaci musí vlastnit na každý program, (s výjimkou odborných škol uvedenou výše) a teprve po splnění těchto podmínek ho může osvobodit od DPH.

Závěr:

Navrhujeme potvrdit, že pouze subjekty, které obdržely akreditaci či pověření od státní instituce nebo organizace, kterým je tato povinnost či právo uloženo právním předpisem, nebo jsou „akreditovaným zařízením podle zvláštních právních předpisů“

splňují podmínky pro osvobození rekvalifikace podle § 57 odst. 1 písm. d) zákona o DPH. Pro osvobození od DPH nepostačuje, aby osoba, která provádí rekvalifikaci, měla akreditován „nějaký“ program a následně mohla osvobozovat veškeré rekvalifikace, ale akreditaci musí vlastnit na každý program, (s výjimkou odborných škol uvedenou výše) a teprve po splnění těchto podmínek ho může osvobodit od DPH.

Stanovisko GFŘ

Souhlas s navrženým výkladem.

ODLOŽENÝ PŘÍSPĚVEK

DPH

463/14.10.15 Právní nástupnictví pro účely DPH při převodu obchodního závodu

Předkladatel: Ing. Stanislav Kryl, daňový poradce, číslo osvědčení 3353

Cílem tohoto příspěvku je vyjasnění právního nástupnictví pro účely daně z přidané hodnoty v případě prodeje obchodního závodu v souladu s ustanovením § 2175 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník (dále jen „OZ“) a zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty („ZDPH“).

Situace

Společnost A („převodce“) prodá společnosti B („nabyvatel“) obchodní závod. Obě společnosti jsou plátcí DPH. Převodce uplatnil nárok na odpočet DPH na vstupu u převáděného obchodního majetku.

Prodejem obchodního závodu přechází obchodní závazky a pohledávky vztahující se k závodu na nabyvatele. Povinnost uhradit fakturu za plnění přijaté převodcem před prodejem závodu tedy přechází na nabyvatele. Příspěvek má vyjasnit, která ze stran (zda převodce nebo nabyvatel) může uplatnit nárok na odpočet daně z takového plnění.

Zákazníkům převodce může vzniknout nárok na poskytnutí slevy (např. z důvodů reklamace). Pokud v mezidobí došlo k prodeji obchodního závodu, závazek vyplatit slevu zákazníkovi přejde na nabyvatele. Příspěvek má vyjasnit, která ze stran je oprávněna vystavit opravný daňový doklad a opravit základ a výši daně ze zdanitelného plnění, které se uskutečnilo před prodejem obchodního závodu.

Česká legislativa

1) Občanský zákoník (OZ)

Dle ustanovení § 2177 odst. 1. „*koupí obchodního závodu se kupující stává věřitelem pohledávek a dlužníkem dluhů, které k závodu náleží*“. Ustanovení § 2183 uvádí, že ustanovení tohoto pododdílu se obdobně použije i na jiné převody vlastnického práva k závodu a na prodej nebo jiný převod části obchodního závodu tvořící samostatnou organizační složku.

2) Daňový řád (DŘ)

Ustanovení § 240 DŘ uvádí: „*zanikla-li právnická osoba, která má právního nástupce, přechází její daňová povinnost na tohoto právního nástupce; tím právní nástupce získává postavení daňového subjektu namísto zaniklé právnické osoby...*“. DŘ dále v § 240 odst. 2 vyjmenovává subjekty, které jsou pro účely správy daní právním nástupcem. V tomto výčtu není nabyvatel obchodního závodu zmíněn.

Ustanovení § 241 DŘ dále uvádí, že dohoda, podle níž daňovou povinnost ponese místo daňového subjektu zcela nebo zčásti jiná osoba, není vůči správci daně účinná.

3) Zákon o DPH (ZDPH)

ZDPH upravuje pozbytí obchodního závodu v následujících ustanoveních:

- § 13 odst. 8 písm. a) a § 14 odst. 5 písm. a) – pozbytí obchodního závodu se nepovažuje za dodání zboží nebo poskytnutí služby;
- § 6b odst. 1 písm. b) – osoba povinná k dani je plátcem ode dne nabytí majetku, pokud jej nabývá od plátce nabytím obchodního závodu;
- § 72 odst. 1 písm. e) – plátce je oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování plnění uvedených (mimo jiné) v § 13 odst. 8 písm. a) a § 14 odst. 5 písm. a), tj. pro pozbytí obchodního závodu;
- § 78c odst. 1 písm. b) – ustanovení § 78 až § 78b se použijí obdobně pro úpravu odpočtu daně u dlouhodobého majetku nabytého při nabytí obchodního závodu;
- § 79a odst. 3 písm. b) – při zrušení registrace je plátce povinen snížit uplatněný nárok na odpočet daně u majetku, který je ke dni zrušení registrace jeho obchodním majetkem a u kterého uplatnil nárok na odpočet daně nebo jeho části. U majetku nabytého při nabytí obchodního závodu se toto použije obdobně.

Z výše uvedeného je zřejmé, že česká legislativa právní nástupnictví pro účely DPH při převodu obchodního závodu do jisté míry předpokládá, ale pouze v omezeném rozsahu (pro úpravu odpočtu DPH u dlouhodobého majetku a snížení odpočtu daně při zrušení registrace). ZDPH postrádá komplexnější úpravu a neřeší všechny situace. Specificky ZDPH neřeší uplatnění odpočtu DPH z daňových dokladů, obdržených po převodu obchodního závodu. V souladu § 72 odst. 1 písm. e) ZDPH má převodce plný nárok na odpočet DPH u plnění použitých v souvislosti s pozbytím obchodního závodu. V souladu s § 42 ZDPH obecně opravuje základ a výši daně plátce, který uskutečnil původní plnění nebo přijal úplatu.

Dílčí závěr 1: Pokud se přijatý daňový doklad vztahuje k plnění, u něhož v souladu s § 21 ZDPH nastala povinnost přiznat daň na výstupu přede dnem převodu obchodního závodu (den uskutečnění plnění nebo den přijetí úplaty), pak nárok na odpočet daně na vstupu může uplatnit převodce.

Dílčí závěr 2: V případě oprav základu daně a daně dle § 42 ZDPH, která jsou pro účely DPH samostatným zdanitelným plněním, provede opravu ten plátce, který vlastnil obchodní závod v den povinnosti přiznat daň u původních zdanitelných plnění (den uskutečnění plnění nebo den přijetí úplaty).

Evropská legislativa

4) Směrnice o DPH a přímý účinek

Ustanovení § 13 odst. 8 písm. a) a § 14 odst. 5 písm. a) ZDPH, podle kterých se pozbytí obchodního závodu nepovažuje za plnění, jsou transpozicí článků 19 a 29 Směrnice o DPH¹¹. Implementace těchto článků do národního práva je pro členské státy EU volitelná a Česká republika se rozhodla této možnosti využít.

- Článek 19 zní: „*Je-li převáděn souhrn majetku nebo jeho část za úplatu nebo bez úplaty nebo jako vklad do obchodní společnosti, mohou mít členské státy za to, že nedošlo k dodání zboží, a v takovém případě se nabyvatel považuje za právního nástupce převodce.*“
- Článek 29 takto: „*Článek 19 se použije obdobně i na poskytnutí služby*“.

Ze znění obou článků je zřejmé, že nabyvatel souhrnu majetku se stává pro účely uplatnění DPH právním nástupcem převodce. Česká republika neimplementovala tyto články v plném rozsahu, ale jenom pro úpravu odpočtu u dlouhodobého majetku a pro snížení odpočtu daně při zrušení registrace.

Unijní právo je obecně nadřazeno vnitrostátnímu právu a ve sporných případech se můžou soukromé osoby dovolávat přímého účinku unijního práva. Pokud jde o směrnice, lze se dovolávat přímého účinku v případě, že konkrétní ustanovení je jasné, přesné a bezpodmínečné a členskému státu není dána široká míra uvážení a není třeba dalšího prováděcího opatření k tomu, aby se naplnil účel ustanovení. Ustanovení článků 19 a 29 všechny zmíněné podmínky splňují, a plátcí DPH se tedy mohou odvolávat přímého účinku těchto ustanovení.

5) **Judikatura SDEU**

Otázkou převodu závodu (podniku) se opakovaně zabýval Soudní dvůr Evropské unie („SDEU“). Rozsudky SDEU je možné shrnout do několika bodů, které považujeme za podstatné pro řešenou situaci:

- Převod podniku¹² je autonomní pojem unijního práva, který musí být v rámci Evropské unie vykládán jednotně bez ohledu na to, jak ho definuje národní právo jednotlivých členských států EU. Chybí-li definice tohoto pojmu ve Směrnici, je nutné vycházet z kontextu celého ustanovení a cílů příslušné právní úpravy.¹³
- Právní nástupnictví znamená, že na převodce přechází pro účely DPH všechna práva a povinnosti související s převodem obchodního závodu. Pokud by převodce závod nepřevodl, měl by z přijatých zdanitelných plnění nárok na odpočet daně. Ve stejném postavení musí být i nabyvatel závodu. Právním nástupnictvím přitom není podmínkou pro aplikaci ustanovení článků 19 a 29, ale jeho bezprostředním výsledkem¹⁴.

¹¹ Směrnice Rady **2006/112/ES** ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty

¹² V angličtině „transfer, whether for consideration or not or as a contribution to a company, of a totality of assets or part thereof“

¹³ Viz bod 22 rozsudku C-444/10 Christel Schriever

¹⁴ Viz bod 43 rozsudku C-497/01 Zita Modes Sàrl a dále body 46, 48 a 49 stanoviska Generálního advokáta k případu C-497/01 Zita Modes Sàrl

- V případě, že členský stát EU využil možnosti odchýlit se od základního pravidla stanoveného Směrnicí DPH a implementovat volitelné ustanovení, nemůže jeho aplikaci v národním právu podmiňovat dalšími skutečnostmi, které Směrnice neuvádí, a tím omezit použitelnost tohoto ustanovení¹⁵. Jinými slovy členský stát musí předmětné ustanovení implementovat v plném rozsahu.

Lze tedy shrnout, že Směrnice o DPH převod obchodního závodu považuje za nezávislý unijní koncept, který je (v případě jeho implementace) nutné vykládat stejně ve všech členských státech EU bez ohledu na národní právo. Výsledkem implementace článků 19 a 29 je bezpodmínečné právní nástupnictví nabyvatele. Tyto články Směrnice mají přímý účinek a plátcí DPH se na ně mohou odvolávat.

Dílčí závěr 3: Pokud se přijatý daňový doklad vztahuje k plnění, u něhož v souladu s § 21 ZDPH nastala povinnost přiznat daň na výstupu přede dnem převodu obchodního závodu (den uskutečnění plnění nebo den přijetí úplaty), ale v souladu s OZ je již tento závazek povinen uhradit nabyvatel, může nabyvatel, jakožto právní nástupce v souladu s principem přednosti práva EU uplatnit nárok na odpočet daně na vstupu.

Dílčí závěr 4: V případě opravy základu daně a daně dle § 42 ZDPH u plnění vztahujících se k období před převodem závodu a kdy na převodce již přešly obchodní závazky (např. z titulu reklamace), může nabyvatel jakožto právní nástupce v souladu s principem přednosti práva EU opravit základ a výši DPH na výstupu za obecných podmínek stanovených ZDPH.

Volba legislativy

Z výše uvedeného vyplývá, že uplatnit odpočet DPH či snížit daň na výstupu by mohl podle české legislativy převodce, zatímco nabyvatel by mohl učinit to samé na základě přímého účinku unijní legislativy.

K podobné situaci se vyjadřoval SDEU, který například konstatoval¹⁶, že „*i když je osvobození od daně stanovené vnitrostátním právem neslučitelné se Směrnicí o DPH, článek 168 této směrnice neumožňuje osobě povinné k dani využít tohoto osvobození a současně uplatnit nárok na dopočet daně*“.

Řešením může být písemná dohoda mezi převodcem a nabyvatelem, která bude konkrétní postupy právního nástupnictví v oblasti DPH upravovat. Tím se vyloučí, že stejnou částku daně bude současně uplatňovat či opravovat jak převodce, tak nabyvatel, čímž by došlo k narušení principu neutrality daně.

¹⁵ Viz rozsudek C-330/95 Goldsmiths (Jewellers) Ltd

¹⁶ Viz např. rozsudek C-319/12 MDDP

Podotýkáme, že taková dohoda není dohodou o přenosu daňové povinnosti, která je zakázána § 241 DŘ. K přenosu daňové povinnosti totiž dochází na základě přímého účinku Směrnice o DPH. Dohoda má pouze zajistit zachování principu neutrality daně.

V podobném duchu byl uzavřen příspěvek Koordinačního výboru Komory daňových poradců ČR č. 918/16.06.99 – Základní problémy prodeje podniku. Ministerstvo v tomto příspěvku mimo jiné potvrzuje, že „s určitou mírou tolerance mohou plátcí počítat při uplatňování nároků na odpočet DPH u plnění přijatých novým vlastníkem podniku na základě daňových dokladů znějících na jméno původního vlastníka, a to z titulu setrvačnosti postupu některých dodavatelů“.

Dílčí závěr 5: Pokud převodce a nabyvatel obchodního závodu písemnou smlouvou explicitně vymezí, zda v případě právního nástupnictví pro účely DPH budou postupovat podle českého ZDPH (Dílčí závěr 1 a dílčí závěr 2) nebo budou aplikovat přímý účinek Směrnice DPH (Dílčí závěr 3 a Dílčí závěr 4), finanční správa bude takovou dohodu respektovat.

Shrnutí

Níže uvedená analýza a závěry se vztahují obdobně i na vklad obchodního závodu. Doporučujeme co nejdříve uvést českou legislativu do souladu se Směrnicí o DPH. Do té doby navrhuje přijmout výše popsané dílčí závěry a náležitým způsobem je publikovat.

Stanovisko GFŘ

Odloženo