

ZÁPIS Z JEDNÁNÍ KOORDINAČNÍHO VÝBORU
S KOMOROU DAŇOVÝCH PORADCŮ ČR ZE DNE 28. 2. 2024

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN S ROZPOREM KE DNI 28. 2. 2024

Spotřební daně

618/28.02.24 Výroba lihových výrobků (jako vybraných výrobků) z pohledu zákona o spotřebních daních – konkrétní situace

Předkládá: Ing. Ivo Šulc, daňový poradce, č. osv. 10

ODLOŽENÝ PŘÍSPĚVEK

DPH

617/28.02.24 Charakter plnění přijímaných a uskutečňovaných vydavateli palivových karet

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

Ing. Jakub Šindelář, daňový poradce, č. osv. 4784

NEUZAVŘENÝ PŘÍSPĚVEK

Daň z příjmů

607/03.05.23 Odvod z elektřiny ze slunečního záření

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

Ing. Marcela Kripnerová, daňový poradce, č. osv. 5776

NEPROJEDNANÝ PŘÍSPĚVEK

Daň z příjmů

614/28.11.23 Daňový režim výplaty podílu na likvidačním zůstatku v nepeněžní formě

Předkládá: JUDr. Ing. Martin Kopecký, daňový poradce, č. osv. 3826

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN S ROZPOREM KE DNI 28. 2. 2024

Spotřební daně

618/28.02.24 Výroba lihových výrobků (jako vybraných výrobků) z pohledu zákona o spotřebních daních – konkrétní situace

Předkládá: Ing. Ivo Šulc, daňový poradce, č. osv. 10

Cílem příspěvku je sjednotit výklad pojmu „výroba“ ve smyslu § 3 odst. 1 písm. r) zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních (dále jen „zákon o spotřebních daních“) ve vazbě na konkrétní způsoby nakládání s lihem, který je předmětem spotřební daně dle § 67 zákona o spotřebních daních a je tudíž i vybraným výrobkem dle § 1 odst. 2 zákona o spotřebních daních. Příspěvek se týká jen lihu, resp. všech výrobků, jejichž skutečný obsah alkoholu přesahuje 1,2 % objemových, a které jsou vybraným výrobkem dle zákona o spotřebních daních, a které se nachází na daňovém území České republiky.

Tento příspěvek bezprostředně navazuje na závěry

- KOOV 508/13.09.17 – Prodej lihu v látkách určených k aromatizaci potravin (dále jen „KOOV 508/13.09.17“),
- KOOV 554/20.11.19 – Možnost dalšího prodeje (přeprdeje) osvobozeného lihu, resp. výrobků, které obsahují líh osvobozený od harmonizované spotřební daně (dále jen „KOOV 554/20.11.19“), příspěvek uzavřen s rozporem,
- KOOV 556/20.11.19 – Dani nepodléhá líh, který byl již jednou zdaněn (dále jen „KOOV 556/20.11.19“), příspěvek uzavřen s rozporem,
- KOOV 604/15.03.23 – Prodej (vč. přeprdeje) a převod lihu obecně denaturovaného, přiboudliny a lihu ve výrobcích vyrobených z lihu denaturovaného podle zvláštního právního předpisu (dále jen „KOOV 604/15.03.23“), příspěvek uzavřen bez rozporu,
- KOOV 612/21.06.23 – Výroba minerálních olejů (jako vybraných výrobků) z pohledu zákona o spotřebních daních – konkrétní situace (dále jen „KOOV 612/21.06.23“), příspěvek uzavřen s rozporem v bodě 5.

Ve vazbě na výše uvedené příspěvky na KOOV si předkládaný příspěvek klade za cíl doplnit a blíže specifikovat zpracování již existujícího lihu, resp. výrobků, jejichž skutečný obsah alkoholu přesahuje 1,2 % objemových ve vazbě na „výrobu“ tak, jak ji pro své účely definuje zákon o spotřebních daních.

Podnětem pro předložení tohoto příspěvku je fakt, že se ve stanovisku Generálního ředitelství cel k příspěvku KOOV 612/21.06.23, který byl zaměřen na vymezení příkladů výroby minerálních olejů, objevil zcela nečekaně (předposlední) odstavec, ve vztahu k lihu, k výrobkům, jejichž skutečný obsah alkoholu přesahuje 1,2 % objemových, citují: „**Obdobně se nepovažuje za výrobu vybraných výrobků, pokud si konečný spotřebitel pro vlastní spotřebu vyrobí z různých druhů zdaněných lihovin vlastní alkoholický míchaný nápoj (koktejl), smíchá si víno/pivo s lihovinou, naředí si alkohol apod.**“ Vzhledem k tomu, že u tohoto stanoviska

zástupce Ministerstva financí České republiky neuvedl podkladové ustanovení zákona o spotřebních daních, o které se opírá, a zejména proto, že má toto stanovisko nedozírný dopad na velkou skupinu podnikatelů a firem, jejichž podnikatelskou činností je mj. „výroba“ míchaných nápojů (koktejlů) včetně např. vánočního punče, či výroba léčiv na bázi lihu, za účelem jejich dalšího prodeje, je nutné si toto stanovisko Ministerstva financí České republiky právně vymezit a postavit jej tak na najisto, aby nevznikaly problémy v rozdílových výkladech. Není ani možné zvýhodňovat určitou skupinu podnikatelů tím, že své vybrané výrobky vyrábějí mimo prostory daňových skladů zcela bez postihu.

Cílem tohoto příspěvku není nalézt přesný výklad jednotlivých bodů ustanovení § 3 odst. 1 písm. r) zákona o spotřebních daních, které obsahují definiční znaky pojmu „výroba“, ale upřesnit výklad Ministerstva financí České republiky a Generálního ředitelství cel uvedený ve stanoviscích ve výše uvedených KOOV. Mám za to, že ve výkladu pojmu „výroba“ ve vztahu ke zpracování výrobků, jejichž skutečný obsah alkoholu přesahuje 1,2 % objemových přetrvávají určité výkladové problémy.

Cílem tohoto KOOV je také pomocí několika konkrétních situací z praxe přispět k upřesnění stávajícího výkladu.

I. SOUVISEJÍCÍ PRÁVNÍ ÚPRAVA A DOSTUPNÁ JUDIKATURA

Zákon o spotřebních daních, který převzal podstatu zdaňování lihu v lihových výrobcích historicky z původního zákona České národní rady z roku 1992 (z.č. 587/1992 Sb.) setrval ve svém ustanovení § 67 na vymezení předmětu spotřební daně z lihu naprosto stejně, jak byl tento předmět spotřební daně z lihu definován v tomto původním předpise. Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 15. 9.2005, č.j. 4 Afs 9/2004-64 (zdroj www.nssoud.cz), který se věnoval právě vymezení předmětu spotřební daně z lihu konstatoval, citují: *„Ze všech uvedených důvodů proto zaujímá Nejvyšší správní soud právní názor, že předmětem daně z lihu podle ustanovení § 25 odst. 1 zákona č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních, ve znění účinném pro rok 2000, může být jen líh ve smyslu zákona č. 61/1997 Sb., o lihu.“*

Vstupem České republiky do Evropské unie se ale význam předmětu spotřební daně změnil, byť je definován v zákoně o spotřebních daních stále stejně. Předmětem spotřební daně z lihu není onen líh, ale výrobek, jehož skutečný obsah alkoholu přesahuje 1,2 % objemových. Dá se tedy konstatovat, že pojem „líh“ dostal jiný, ale eurokonformní výklad. Jak se ale tento nový eurokonformní výklad projevuje?

Již několik let po nabytí účinnosti nového zákona o spotřebních daních se celní správa zaměřila na výrobu doplňků stravy na bázi lihu (mísením vody a zdaněného lihu). Již v této době se vyrojil názor, že není líh jako líh. V rozhodnutích Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 10.2010, čj. 8 Afs 1/2010 – 72 a 8 Afs 2/2010 – 69 (zdroj www.nssoud.cz) soudci osmého senátu uvedli, že výrobní postup stěžovatelky je dle § 3 písm. s) bodu 2 zákona o spotřebních daních [pozn. v nyní účinném znění zákona se jedná o § 3 písm. r) bod 2] výrobou, při níž vznikají nové vybrané výrobky ve smyslu § 67 odst. 1 téhož zákona. Uvedené mísení je výrobou, kdy z vybraného výrobku, který je předmětem daně, vznikne vybraný výrobek, který je jiným předmětem daně. Ústavní soud usnesením ze dne 18. 10.2012, sp. zn. II. ÚS 1466/12 odmítl ústavní stížnost stěžovatelky pro zjevnou neopodstatněnost. Výslovně k námitkám stěžovatelky

podotkl, že „**[k] dvojímu zdanění v jejím případě nedošlo, neboť spotřební daní byly zdaněny různé výrobky obsahující tentýž líh**“. Podle soudů ke dvojímu zdanění lihu nedošlo, byť byla spotřební daň stanovena a vybrána dvakrát.

Výrobou se dle § 3 odst. 1 písm. r) zákona o spotřebních daních rozumí proces, při kterém

1. vybraný výrobek vznikne,
2. z vybraného výrobku, který je předmětem daně, vznikne vybraný výrobek, který je jiným předmětem daně, s výjimkou činností podle § 45 odst. 12,
3. z minerálního oleje, který je uvedený pod jedním kódem nomenklatury, vznikne minerální olej, který je uveden pod jiným kódem nomenklatury, s výjimkou činností podle § 45 odst. 12.

Ustanovení § 45 odst. 12 zákona o spotřebních daních se vztahuje na omezení významu pojmu „výroba“ jen u minerálních olejů. Proto je toto ustanovení při aplikaci výroby lihu, resp. výrobků, jejichž skutečný obsah alkoholu přesahuje 1,2 % objemových, irrelevantní.

Dle ustanovení § 19 odst. 3 zákona o spotřebních daních lze vybrané výrobky vyrábět výhradně v daňovém skladu dle § 19 odst. 2 písm. a) téhož zákona. Porušení této povinnosti se považuje za závažné porušení podmínky stanovené zákonem o spotřebních daních, což má závažné dopady nejen z pohledu zákona o spotřebních daních, ale i z pohledu živnostenského zákona. Tento příspěvek se nevěnuje výrobě lihu obsaženého v ovocných destilátech z pěstitelského pálení v pěstitelské pálenici.

Pro připomenutí uvádím stanovisko Ministerstva financí České republiky a Generálního ředitelství cel uvedené v KOOV 556/20.11.19: *„Česká republika postupuje v souladu s příslušnými předpisy Evropské unie upravujícími spotřební daně; v čl. 24 odst. 1 Směrnice Rady 92/83/EHS ze dne 19. října 1992 o harmonizaci struktury spotřebních daní z alkoholu a alkoholických nápojů se uvádí, že členské státy nemusí požadovat, aby výrobky, na které se vztahuje tato směrnice, byly vyrobeny ve skladu s daňovým dozorem ze složkových alkoholických výrobků s podmíněným osvobozením od spotřební daně, pokud byla daň z těchto složek zaplacená předem a pokud by celková daň ze složkových alkoholických výrobků nebyla nižší než daň z výrobku, který je výsledkem jejich míšení. Vzhledem k tomu, že Česká republika při výrobě vybraných výrobků nevyužívá tuto fakultativní možnost úlevy, platí zde obecně § 19 odst. 3 zákona o spotřebních daních, tzn., že vybrané výrobky se mohou vyrábět výhradně v podniku na výrobu vybraných výrobků, tudíž v daňovém skladu uvedeném v § 19 odst. 2 písm. a) zákona o spotřebních daních. Problematika zdaňování lihu je i z důvodu judikatury Nejvyššího správního soudu (viz. Rozsudky NSS č. 8 Afs 1/2010 - 72 a 8 Afs 2/2010 - 69 dostupné na stránkách www.nssoud.cz) právně ustálená a plně v souladu s předpisy Evropské unie upravujícími spotřební daně.“*

Pokud líh, resp. výrobky, jejichž skutečný obsah alkoholu přesahuje 1,2 % objemových, nebyly ihned po své výrobě (v lihovaru) uvedeny do režimu podmíněného osvobození od daně (tzn. například v situaci, kdy byly vyrobeny mimo daňový sklad), dojde ke vzniku povinnosti daň přiznat a zaplatit dnem výroby (§ 9 odst. 1 zákona o spotřebních daních). Tato daň je splatná nejpozději první následující pracovní den; daňové přiznání musí být podáno ve stejné lhůtě (viz § 18 odst. 6 zákona o spotřebních

daních). Plátcem spotřební daně z lihu se v daném případě stane výrobce (viz § 4 odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních).

Na základě výše uvedeného předpokládám, že již od roku 2010 se má za to, že jakékoliv mísení lihu, resp. výrobku, jehož skutečný obsah alkoholu přesahuje 1,2 % objemových s jinou ingrediencí (třebaže již zdaněného spotřební daní z lihu), je výrobou ve smyslu ustanovení § 3 odst. 1 písm. r) zákona o spotřebních daních za předpokladu, že výsledný výrobek bude předmětem spotřební daně¹. Určitě není nutné na tomto místě připomínat, že výroba lihových vybraných výrobků musí probíhat pouze a jen výhradně v prostorách daňového skladu (mimo lihu obsaženého v ovocných destilátech z pěstitelského pálení).

Ze zažité praxe je známo, že pracovníci Celní správy České republiky, jako správci spotřební daně, dosud nečiní žádná opatření ve vztahu k mísení alkoholických míchaných nápojů v restauracích, v pohostinstvích, či na veřejných prostranstvích, kde dochází, podle dnes již ustálené judikatury, k výrobě nových vybraných výrobků, tedy výrobků, jejichž skutečný obsah alkoholu přesahuje 1,2 % objemových. Předkladateli je známo, že tato dosavadní činnost správce daně nemůže založit legitimní očekávání. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 4. 1.2018, č.j. 7 Afs 174/2017 – 22 (zdroj www.nssoud.cz), v odst. 19, citují: „[...] Ministerstvo financí však není autoritativním interpretem zákonných ani unijních předpisů. Stanovisko Ministerstva financí uvedené v zápisu z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ze dne 17. 9. 2008 je nadto odůvodněno pouze stručně a chybí v něm jakékoliv odkazy na zákonnou či unijní úpravu. Závěry Ministerstva financí jdou zároveň, bez bližšího odůvodnění, přímo proti textu zákonné úpravy, a jak vyplývá z tohoto rozhodnutí, také proti jejímu smyslu a smyslu úpravy unijní.“

Stejně tak lze posuzovat i vyjádření Ministerstva financí České republiky učiněné nad rámec projednávaného příspěvku KOOV 612/21.06.23, který byl zaměřen na vymezení příkladů výroby minerálních olejů ve vztahu k výrobě alkoholického nápoje (koktejlu). Vzhledem k výše uvedenému považuji toto stanovisko za vnitřně rozporné, a proto bych jej rád tímto příspěvkem vyjasnil. Není mi ani zřejmý důvod, proč bylo toto vyjádření do tohoto materiálu, který se věnoval výrobě minerálních olejů, vsunuto.

II. Situace zpracování (ne)zdaněného lihu mimo prostory daňového skladu:

V následujících příkladech není uvažováno o tom, zda jsou původní a mísené lihové výrobky již zdaněny spotřební daní nebo osvobozené od harmonizované spotřební daně. Následující příklady jsou zaměřeny pouze na stanovení, zda jde o výrobu vybraných výrobků podle zákona o spotřebních daních.

[1] Příklad a závěr č. 1

Jakákoliv osoba (např. barman, výrobce vánočního punče, či výrobce léčiv, ale může jít i o konečného spotřebitele) ve veřejném, či v neveřejném prostoru smíchá lihový výrobek s další (ne)alkoholickou kapalnou ingrediencí a vyrobí tak nový vybraný výrobek jehož skutečný obsah alkoholu přesahuje 1,2 % objemových. Tento nový

¹ Předmětem spotřební daně není výrobek, jehož skutečný obsah alkoholu nepřesahuje 1,2 % objemových.

vybraný výrobek je bezprostředně podán zákazníkovi nebo konzumován konečným spotřebitelem. Přitom nezáleží na jeho celkovém objemovém množství takto nově vyrobeného vybraného výrobku.

V případě příkladu č. 1 se jedná o výrobu vybraného výrobku a výroba tohoto vybraného výrobku musí probíhat výhradně v podniku na výrobu vybraných výrobků, tudíž v daňovém skladu uvedeném v § 19 odst. 2 písm. a) zákona o spotřebních daních.

[2] Příklad a závěr č. 2

Jakákoliv osoba (např. barman, výrobce vánočního punče, či výrobce léčiv, ale může jít i o konečného spotřebitele) ve veřejném, či v neveřejném prostoru smíchá lihový výrobek s další (ne)alkoholickou kapalnou ingrediencí a vyrobí tak nový vybraný výrobek jehož skutečný obsah alkoholu přesahuje 1,2 % objemových. Tento nový vybraný výrobek je bezprostředně po jeho výrobě uskladněn pro pozdější prodej, či pro pozdější užití. Přitom nezáleží na jeho celkovém objemovém množství takto nově vyrobeného vybraného výrobku.

V případě příkladu č. 2 se jedná o výrobu vybraného výrobku a výroba tohoto vybraného výrobku musí probíhat výhradně v podniku na výrobu vybraných výrobků, tudíž v daňovém skladu uvedeném v § 19 odst. 2 písm. a) zákona o spotřebních daních.

[3] Příklad a závěr č. 3

Jakákoliv osoba (např. barman, výrobce vánočního punče, či výrobce léčiv, ale může jít i o konečného spotřebitele) ve veřejném, či v neveřejném prostoru smíchá lihový výrobek s nealkoholickou kapalnou ingrediencí a vyrobí tak nový výrobek jehož skutečný obsah alkoholu nepřesahuje 1,2 % objemových. Tento nový vybraný výrobek je bezprostředně podán zákazníkovi, konzumován konečným spotřebitelem nebo je následně uskladněn pro pozdější prodej, či pro pozdější užití. Přitom nezáleží na jeho celkovém objemovém množství takto nově vyrobeného vybraného výrobku.

V případě příkladu č. 3 se nejedná o výrobu vybraného výrobku a výroba tohoto vybraného výrobku nemusí probíhat výhradně v podniku na výrobu vybraných výrobků, tudíž v daňovém skladu uvedeném v § 19 odst. 2 písm. a) zákona o spotřebních daních.

III. Závěrečný návrh

Pokud nebude Ministerstvo financí souhlasit s předloženými závěry, žádám o jednoznačný a předvídatelný názor Ministerstva financí s odůvodněním přímo proti textu zákonné úpravy. Záměrem předkladatele příspěvku, jak bylo již uvedeno v úvodu příspěvku, je dosáhnout takového výkladu, aby se uživatelé tohoto zákona o spotřebních daních jednoznačně dozvěděli, v jakých případech se jedná o „výrobu lihu“ podle zákona o spotřebních daních, a v jakých případech se o „výrobu lihu“ nejedná.

Navrhuji po projednání publikovat jako závěr všechny popsané a odsouhlasené způsoby výroby vybraných výrobků, např. v podobě metodického pokynu Ministerstva financí ČR (Generálního ředitelství cel).

Stanovisko Generálního ředitelství cel:

Generální ředitelství cel nesouhlasí s navrženým závěrem.

V rámci podnikatelské činnosti dlouhodobě a konzistentně celní správa rozlišuje mezi výrobou vybraných výrobků ve smyslu ust. § 3 odst. 1 písm. r) zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o spotřebních daních“), a mezi „výrobou“ vybraných výrobků (nyní vztaženo na alkoholické nápoje), která probíhá formou přípravy alkoholického nápoje pro přímou spotřebu konečného spotřebitele v prostoru, ve kterém se prodávají alkoholické nápoje pro přímou osobní spotřebu nebo pro jiné přímé osobní užití fyzickou osobou.

*Výše uvedený přístup celní správy je jasně patrný ze stanoviska zveřejněného na webu celní správy **Informace_23_54286 Výroba míchaných alkoholických nápojů**, který je dlouhodobě konzistentní, jak vyplývá i z opakovaného soudního přezkumu, např. NSS v rozsudku 8 Afs 21/2013-54 (GŘC vs. Herba Vitalis s.r.o.) v bodě [50] a následujících, s odkazem na nálezy II. ÚS 1466/12.*

Prezentovaný výklad pojmu „výroba“, kdy za výrobu dle ust. § 3 odst. 1 písm. r) zákona o spotřebních daních se považuje jakýkoli vznik jakéhokoli vybraného výrobku bez ohledu na okolnosti, lze považovat za příliš extenzivní neboť (vztaženo na líh) by za výrobu vybraného výrobku nutně muselo být považováno např. i ponechání ovoce spadlého na zem z ovocných stromů tvořících alej podél silnic, neboť v takovém ovoci, jež podléhá přirozené zkáze, dochází (mimo jiné procesy) ke spontánnímu alkoholovému kvašení, jehož výsledkem je vznik vybraného výrobku s obsahem etanolu vyšším než 1,2 % obj. V takovém případě by se majitel pozemku, kde by toto ovoce podléhalo zkáze, dopouštěl výroby vybraného výrobku mimo daňový sklad. Taktéž by se výroby dopouštěl každý, kdo by jakoukoli lihovinu vlastnil, zvláště pak v láhvi, která již byla otevřena, neboť u těchto výrobků přirozeně dochází k odparu etanolu rychleji, než odparu vody a přirozenému, pozvolnému, leč měřitelnému snižování procentuálního množství etanolu, a tedy vzniku jiného vybraného výrobku – tedy dle navrženého výkladu – ke kontinuální výrobě vybraného výrobku.

ODLOŽENÝ PŘÍSPĚVEK

DPH

617/28.02.24 Charakter plnění přijímaných a uskutečňovaných vydavateli palivových karet

Předkládají: Ing. Stanislav Kryl, daňový poradce, č. osv. 3353
Ing. Jakub Šindelář, daňový poradce, č. osv. 4784

1. Účel příspěvku

Cílem tohoto příspěvku je vyjasnění a sjednocení výkladu ve věci uplatnění DPH u palivových karet v návaznosti na pokyny Výboru pro DPH (VAT Committee) ze dne 6. září 2023² (dále jen „Pokyny“).

Pokyny byly vydané poté, co Výbor pro DPH opakovaně diskutoval rozsudek Soudního dvora EU ve věci Vega International³ a související judikaturu s cílem umožnit zachování stávajícího obchodního modelu kartových společností.

Pokyny Výboru pro DPH potvrdily, že činnost vydavatelů palivových karet lze obecně považovat za osvobozenou finanční službu. Vydavatelé palivových karet však mohou při správném nastavení struktury vystupovat v pozici odběratele a prodávajícího pohonných hmot.

Příspěvek popisuje běžnou praxi vydavatelů palivových karet v České republice a hodnotí, zda ve světle Pokynů vystupují v pozici odběratele a prodávajícího pohonných hmot, nebo zda poskytují osvobozené finanční služby.

Příspěvek neřeší uplatnění DPH u nabíjení elektrických vozidel, jelikož tato problematika je řešena na úrovni EU samostatně⁴.

2. Popis situace

2.1. Obchodní model

V obchodním modelu jsou zapojeny následující subjekty:

- (i) Vydavatel palivových karet je společnost, která vydává tzv. palivové karty, které poskytuje držitelům palivových karet. Držitel palivové karty předkládá palivovou kartu při nákupu pohonných hmot, resp. jiného zboží (dále jen „pohonné hmoty“)

² Guidelines outside meeting: DOCUMENT B – taxud.c.1(2023)11114065 – 1068 REV.

³ Rozsudek C-235/18 - Vega International Car Transport and Logistic – Trading GmbH.

⁴ Problematikou se zabýval Výbor pro DPH (viz dokument Working paper No. 1019 Final dostupný **zde**) a VAT Expert Group (viz dokument Summary Minutes from 31 meeting on 10 June 2022 dostupný **zde**).

dodavateli, čímž prokazuje, že jedná v rámci smluvních ujednání mezi vydavatelem palivových karet a dodavatelem.

- (ii) Držitelé palivových karet jsou ve smluvním vztahu s vydavatelem palivových karet a disponují jeho palivovými kartami. Držitelé palivových karet svěřují karty svým pracovníkům – řidičům, nebo jiným osobám.
- (iii) Dodavatelé jsou vybrané čerpací stanice, které mají s vydavatelem palivových karet uzavřenou smlouvu.

Vydavatelé palivových karet uzavírají s dodavatelem rámcové smlouvy na nákup a prodej pohonných hmot. Na základě těchto smluv nakupují od dodavatelů pohonné hmoty za účelem jejich dalšího prodeje. Dodavatelé se ve smlouvě zavazují přijímat palivové karty vystavené vydavatelem palivových karet a po jejich předložení fyzicky dodat sjednané zboží.

Vydavatelé palivových karet dále uzavírají smlouvy na nákup a prodej pohonných hmot s držiteli palivových karet. Na základě těchto smluv poskytují vydavatelé palivových karet palivové karty držitelům palivových karet a dodávají jim pohonné hmoty. Hlavním předmětem smluv není poskytování úvěru, ani služeb souvisejících s administrativním zpracováním dodávek pohonných hmot.

Mezi držiteli palivových karet a dodavatelem neexistuje žádný smluvní vztah. Tyto strany se zpravidla ani neznají.

2.2. Dodání pohonných hmot

Plnění na základě výše uvedených smluv probíhá tak, že držitel palivové karty (respektive jeho pracovník – řidič nebo jiná osoba) předloží při čerpání pohonných hmot (nejpozději před opuštěním prostoru čerpací stanice) dodavateli na čerpací stanici palivovou kartu, která vydavatele palivových karet opravňuje k odběru pohonných hmot. Předložením palivové karty prezentuje, že jedná v rámci smluvních ujednání mezi vydavatelem palivové karty a příslušným dodavatelem.

Dodavatel palivovou kartu ověří a pokud nenarazí na žádné nesrovnalosti, schválí čerpání pohonných hmot jménem vydavatele karty. Držitel palivové karty (respektive jeho pracovník – řidič nebo jiná osoba) čerpá pohonné hmoty fyzicky přímo do nádrže dopravního prostředku. Vydavatel palivových karet žádným způsobem nemění kvalitu pohonných hmot (ani nemůže).

Dodavatelé jsou povinni provozovat terminály pro čtení palivových karet. Prostřednictvím terminálu získá vydavatel palivové karty okamžitě (v režimu on-line) potřebné informace o použité palivové kartě a o dodávaném zboží. Vydavatel palivové karty u každé dodávky pohonných hmot pomocí svého automatizovaného systému ověřuje splnění podmínek pro nákup a dodání pohonných hmot, které sjednal ve smlouvě s držitelem karty.

Každá vydaná palivová karta má své unikátní identifikační číslo. Podle tohoto čísla je systém vydavatele palivové karty schopen identifikovat držitele palivové karty, který na tuto kartu nakupuje pohonné hmoty. Držitel karty (respektive pověřený pracovník –

řidič nebo jiná osoba) ověřuje svou totožnost zadáním osobního identifikačního čísla (PIN) na terminálu čerpací stanice.

Vydavatel palivové karty u každé dodávky ověří například zda dodané množství pohonných hmot nepřekračuje sjednaný limit pro jednu dodávku nebo limit za určité období, zda odpovídá druh odebíraných pohonných hmot a čerpací stanice a zda byly pohonné hmoty odebrány v možném čase (odběr pohonných hmot může být omezen na pracovní dny, pracovní dobu či jinak). Pokud jsou všechny podmínky splněny, vydavatel palivové karty transakci v systému automaticky schválí.

V praxi může dojít k tomu, že ověření v režimu on-line není možné. V takových případech nemůže vydavatel karty zpravidla pohonné hmoty zakoupit. Pouze ve výjimečných případech vydavatel palivových karet ověří, že jsou splněny podmínky pro čerpání pohonných hmot jiným způsobem, např. vydáním seznamu čísel palivových karet, na základě kterých není možné čerpat pohonné hmoty na jeho účet.

Vydavatel palivových karet vystavuje držitelům palivových karet faktury za pohonné hmoty dodané za určité období, zpravidla jednou nebo dvakrát za kalendářní měsíc.

2.3. Ceny pohonných hmot

Vydavatelé palivových karet sjednávají ceny pohonných hmot, resp. mechanismus pro jejich stanovení, s dodavateli a s držiteli palivových karet nezávisle na sobě. Z rozdílu mezi cenou, kterou účtují držitelům palivových karet, a cenou, za kterou nakupují pohonné hmoty od dodavatelů, generují vydavatelé palivových karet ziskovou marži.

a) Ceny sjednané s dodavateli

Na způsob stanovení ceny pohonných hmot nakupovaných od dodavatelů má vliv řada faktorů. Jako příklad uvádíme velikost dodavatele, síť jeho čerpacích stanic, obrát obchodu s konkrétním dodavatelem, měna, v jaké jsou pohonné hmoty dodavateli hrazeny (pokud se liší od měny, ve které platí pohonné hmoty držitel palivové karty, vydavatel palivových karet nese kurzové riziko), apod.

Ceny se často odvíjí od velkoobchodních spotových cen nebo od cen ropy na burze. V případě menších dodavatelů bývají ceny stanoveny i formou slevy z cen, za kterou daný dodavatel prodává pohonné hmoty na dané čerpací stanici běžným zákazníkům (tzv. totemová cena).

b) Ceny sjednané s držiteli palivových karet

Ceny sjednané s držiteli palivových karet se často odvíjí od tzv. totemových cen, které vydavatel palivových karet modifikuje určitými slevami. Výše slevy a podmínky, za kterých je poskytována, vždy závisí na konkrétním držiteli palivové karty a na obchodním rozhodnutí vydavatele palivových karet. V praxi mohou být ceny sjednané například tak, že vydavatelé palivových karet prodávají za nižší cenu pohonné hmoty čerpané u vybraných čerpacích stanic, zatímco pohonné hmoty čerpané u jiných čerpacích stanic jsou prodávány za vyšší cenu (přirážka k totemové ceně). Na výši slevy (či přirážky) z totemové ceny může mít vliv například držitel palivové karty, objem odebraných pohonných hmot nebo to, zda byly pohonné hmoty dodány v tuzemsku či v zahraničí. Slevy mohou mít podobu absolutní částky nebo mohou být vyjádřeny

v procentech. V případě, že vydavatelé palivových karet poskytují slevy v závislosti na objemu dodaných pohonných hmot, zpravidla nerozlišují, u kterých dodavatelů držitelé palivových karet pohonné hmoty načerpali.

Prodejní ceny mohou být sjednány i jako ceníkové ceny, tj. ceny sjednané mezi vydavatelem a držitelem palivových karet, které nemusí být vázané na totemové ceny. Ceníky pohonných hmot mohou být pravidelně aktualizovány v závislosti na změnách předem stanovených proměnných (např. cen ropy na burze) nebo mohou být ceny fixované na určité časové období.

Vydavatelé palivových karet mohou držitelům palivových karet účtovat nad rámec cen za pohonné hmoty poplatek za poskytnuté služby.

3. Pokyny Výboru pro DPH

Výbor pro DPH v Pokynech potvrdil, že činnost vydavatelů palivových karet lze obecně považovat za osvobozenou finanční službu v souladu s rozsudkem Soudního dvora EU č. C-235/2018 Vega International, s výjimkou situace, kdy jsou pohonné hmoty dodávány v souladu s čl. 14 odst. 2 písm. c) Směrnice⁵. V takovém případě jednají vydavatelé palivových karet jako odběratelé a prodávající pohonných hmot, nikoli jako poskytovatelé finančních služeb.

Pokyny uvádějí podmínky, při jejichž splnění jsou pohonné hmoty dodávány v souladu s čl. 14 odst. 2 písm. c) Směrnice (tj. § 13 odst. 3 písm. b) českého zákona o DPH⁶) a minimální kritéria, která musí být splněna, aby ke splnění jednotlivých podmínek došlo.

4. Podmínky a kritéria stanovené Výborem pro DPH a jejich plnění

Podmínka 1: Právní vlastnictví k pohonným hmotám je převedeno na vydavatele palivových karet (prostředníka).

a) Strany nesou riziko nezaplacení na úrovni domnělé dodávky (tj. dodávky, které jsou fikcí pro účely DPH) nebo dodávky zboží, a to dodavatelé na úrovni dodávek vydavatelům palivových karet, a vydavatelé palivových karet na úrovni dodávek držitelům palivových karet.

Riziko, že držitelé palivových karet neuhradí své závazky, nesou výhradně vydavatelé palivových karet. Vydavatelé palivových karet se snaží toto riziko řídit, resp. snížit na přijatelnou úroveň, přijímáním různých opatření. Sledují například bonitu držitelů palivových karet, vyžadují depozita, zálohy, různé záruky, zástavy či se proti riziku neplacení ze strany držitelů palivových karet pojišťují. V žádném případě držitelé palivových karet nepřenáší riziko neplacení na dodavatele.

Riziko nezaplacení na straně vydavatelů palivových karet nesou dodavatelé. Dodavatelé nedokážou toto riziko přenést na držitele palivových karet, protože mezi nimi neexistuje žádný smluvní vztah.

⁵ Směrnice Rady 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, dále jen „Směrnice“

⁶ Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“)

Dané kritérium je tedy splněné.

b) Smluvní riziko škody pro držitele palivové karty nese vydavatel palivové karty. To znamená, že v případě, že podstatné vady paliva způsobí držiteli palivové karty škodu (např. v podobě poškození motoru způsobeného dodaným palivem), bude držitel palivové karty uplatňovat veškeré smluvní nároky, včetně nároků souvisejících s výrobkem, u vydavatele palivové karty, a nikoli u dodavatele.

Za kvalitu dodaného zboží ručí držitelům palivových karet vydavatelé palivových karet. Vydavatelé palivových karet omezují toto riziko tím, že ve smlouvách uzavíraných s držiteli palivových karet sjednávají maximální částku své odpovědnosti za škody.

Pokud tedy držitel palivové karty vznikne škoda způsobená např. nekvalitním palivem, držitel palivové karty uplatňuje nárok na náhradu vzniklé škody u vydavatele palivových karet. Vydavatel palivových karet nárok držitele palivové karty posoudí, a je-li oprávněný, jeho smluvní nároky uhradí. Vydavatel palivových karet následně uplatní nárok na náhradu prostředků vynaložených na náhradu vzniklé škody u příslušného dodavatele v souladu s podmínkami sjednanými s dodavatelem.

V praxi někteří vydavatelé palivových karet zmocňují dodavatele, aby jejich jménem uplatněné nároky na náhrady škod vyřizovali. I za těchto okolností ale platí, že smluvní riziko škody pro držitele palivové karty nese vydavatel palivové karty. Pouze k vyřízení uplatněného nároku na náhradu vzniklé škody zmocnil jinou osobu (v daném případě dodavatele).

Dané kritérium je tedy splněné.

c) Strany stanoví nezávisle na sobě cenu na každém článku řetězce, a to na úrovni společnosti obchodující s minerálními oleji a na úrovni vydavatele palivové karty.

Vydavatelé palivových karet sjednávají ceny, za které nakupují pohonné hmoty od dodavatelů, zcela nezávisle od cen, za které prodávají pohonné hmoty držitelům palivových karet. Rozdíl mezi nákupní a prodejní cenou pohonných hmot je ziskovou marží vydavatele palivových karet.

Jelikož ceny jsou v obou případech sjednávány individuálně a vydavatelé palivových karet nejsou při sjednávání cen vázáni žádnými podmínkami, v praxi existuje široké spektrum způsobů, jak lze ceny stanovit (blíže viz komentář v části 2.3).

Dané kritérium je tedy splněné.

d) Potvrzením každé jednotlivé dodávky v rámci svých smluvních ujednání s dodavatelem a držiteli palivových karet, vydavatel palivové karty ověřuje podmínky nákupu jako jsou kvalita, množství, místo a čas, a potvrzuje, že držitel palivové karty má přímý přístup k palivu.

Jak vysvětlujeme v části 2.2. příspěvku, vydavatelé palivových karet u každé dodávky pohonných hmot ověřují pomocí svého automatizovaného systému kvalitu, množství,

místo a čas dodávky. Pokud dodávky odpovídají podmínkám uvedeným ve smlouvě uzavřené s daným držitelem palivové karty, vydavatel palivové karty transakci schválí, čímž držitel palivové karty dostane přímý přístup k pohonným hmotám. Pokud některá smluvní podmínka není splněna, vydavatel palivových karet prostřednictvím svého automatizovaného systému transakci neschválí a k dodání pohonných hmot nedojde.

Dané kritérium je tedy splněné.

Jelikož jsou splněna všechna kritéria pro podmínku 1, podmínku 1 lze považovat za splněnou.

Podmínka 2: Dodávky pohonných hmot vydavateli palivových karet a dodávky pohonných hmot vydavatelem palivových karet jsou obdobné.

a) Vydavatel palivové karty nemění pohonné hmoty dodávané dodavatelem.

Vzhledem k tomu, že držitel palivové karty čerpá pohonné hmoty z výdejního stojanu dodavatele přímo do nádrže svého dopravního prostředku, vydavatel palivové karty nemění pohonné hmoty dodávané dodavatelem (ani nemůže). Dodávka pohonných hmot dodavatelem vydavateli palivových karet a dodávka pohonných hmot vydavatelem palivových karet držiteli palivových karet jsou tak totožné.

Dané kritérium je tedy splněné a podmínku 2 tak lze také považovat za splněnou.

Podmínka 3: Mezi zprostředkovatelem a příkazcem existuje smlouva.

a) Vydavatel palivové karty dodává na účet dodavatele nebo nakupuje na účet držitele palivové karty pohonné hmoty a zvolená struktura se odráží v jejich smlouvě. Smlouva výslovně odkazuje na dodávku pohonných hmot a doplňkových služeb, nikoli na poskytnutí úvěru nebo správu dodávek pohonných hmot.

Vydavatelé palivových karet uzavírají s držiteli palivových karet písemné smlouvy o nákupu a prodeji pohonných hmot. Charakterem se bude jednat o smlouvy, které nejsou ve smyslu § 1746 odst. 2 občanského zákoníku⁷ jako typ smlouvy upraveny. Ačkoliv se nejedná o komisionářské smlouvy v právním smyslu, obsah těchto smluv je komisionářským smlouvám podobný.

Vydavatelé palivových karet nakupují pohonné hmoty přesně v množství a kvalitě požadované držitelem palivové karty, a to od dodavatele, kterého zvolil držitel palivové karty. Nákupem pohonných hmot vydavatelé palivových karet pro držitele palivových karet zajišťují požadované pohonné hmoty v požadovaný čas a na požadovaném místě. Vydavatelé palivových karet tak v podstatě jednají jako zprostředkovatelé a držitelé palivových karet jako příkazci.

⁷ Zákon č. 89/2012 Sb., Občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů

Držitelé palivových karet nesou ekonomické riziko z dané transakce ve formě povinnosti zaplatit kupní cenu. Tento mechanismus je ve smlouvách uzavřených mezi vydavateli a držiteli palivových karet reflektován.

Předmětem uzavřených smluv v žádném případě není poskytování úvěrů (či jiných forem financování), ani správa dodávek pohonných hmot.

Dané kritérium je tedy splněné.

b) Smlouva odráží ekonomickou realitu. Na čerpací stanici prokazuje držitel palivové karty existenci smlouvy pomocí identifikačního prostředku (např. palivové karty) vydaného vydavatelem palivové karty.

Smlouvy o nákupu a prodeji pohonných hmot uzavírané mezi vydavateli a držiteli palivových karet plně odráží ekonomickou realitu předmětných transakcí.

Při každém nákupu pohonných hmot předkládá držitel palivové karty dodavateli palivovou kartu, čímž prokazuje, že má uzavřenou smlouvu s vydavatelem palivových karet, která zmocňuje vydavatele palivové karty odebrat pohonné hmoty od dodavatele. Pokud by držitel palivové karty dodavateli palivovou kartu nepředložil, vydavatel palivové karty by nemohl od dodavatele načerpat pohonné hmoty pro držitele.

Dané kritérium je tedy splněné.

c) Vydavatel palivové karty dostává za své služby zapláceno od zadavatele (dodavatele nebo držitele palivové karty).

Vydavatelé palivových karet získávají odměnu za zajištění pohonných hmot pro držitele palivových karet v podobě marže, tedy rozdílu mezi cenou, za kterou pohonné hmoty nakupují od dodavatelů, a cenou, za kterou tyto pohonné hmoty prodávají držitelům palivových karet.

Finanční správa stanovení odměny formou rozdílu mezi nákupní a prodejní cenou zajištěného plnění výslovně připouští pro komisionáře v informaci ke komisionářským smlouvám⁸. Třebaže v posuzovaném případě vydavatelé palivových karet neuzavírají s držiteli palivových karet komisionářské smlouvy v právním smyslu, obsahem uzavíraných smluv je jednání vydavatele palivových karet jménem držitele palivových karet. Obsahově jsou tedy smlouvy uzavírané vydavateli palivových karet s držiteli palivových karet stejné jako komisionářské smlouvy. Stanovení odměny za zajištění pohonných hmot rozdílem mezi nákupní a prodejní cenou by tedy i v tomto případě mělo být možné.

Dané kritérium je tedy splněné.

Jelikož jsou splněna všechna kritéria pro podmínku 3, podmínku 3 lze považovat za splněnou.

⁸ Informace k uplatňování zákona o DPH při poskytnutí služby komisionáře v tuzemsku na základě komisionářské smlouvy, čj. č.j. 18/63 343/2007-181 ze dne 8.8.2007, dostupná **zde**.

3. Závěr

Pokud transakce, kterých se účastní vydavatel palivových karet, odpovídají věcně parametrům popsaným v tomto příspěvku, bez ohledu na jejich formálně právní rámec, budou považovány za nákup pohonných hmot od dodavatelů a prodej těchto pohonných hmot držitelům palivových karet ve smyslu čl. 14 odst. 2 písm. c) Směrnice.

NEUZAVŘENÝ PŘÍSPĚVEK

Daň z příjmů

607/03.05.23 Odvod z elektřiny ze slunečního záření

Předkládají: Ing. Tomáš Havel, daňový poradce, č. osv. 4109
Ing. Marcela Kripnerová, daňový poradce, č. osv. 5776

Účel příspěvku

Účelem příspěvku je vyjasnění některých praktických otázek souvisejících s odvodem z elektřiny ze slunečního záření podle zákona č. 165/2012 Sb., o podporovaných zdrojích energie a o změně některých zákonů (dále jen „zákon o podporovaných zdrojích energie“). Nejasnosti se týkají zejména následujících oblastí:

- definice odvodového období a počátku běhu lhůty pro stanovení daně,
- postup při opravě odvodu z důvodu dodatečné opravy dat výrobcem a v situaci, kdy o vrácení nebo výplatě zeleného bonusu rozhodl soud,
- praktické vykazání odvodu vztahujícího se k elektřině vyrobené ve starších obdobích.

Východiska

Odvod z elektřiny ze slunečního záření upravuje zákon č. 165/2012 Sb. o podporovaných zdrojích energie a o změně některých zákonů (dále jen „zákon o podporovaných zdrojích energie“). Předmětem odvodu za elektřinu ze slunečního záření (dále jen „odvod“) je elektřina vyrobená ze slunečního záření v období od 1. ledna 2022 po dobu trvání práva na podporu elektřiny v zařízení uvedeném do provozu v období od 1. ledna 2009 do 31. prosince 2010. Povinnost odvádět odvod z elektřiny vyrobené v obdobích před 1. lednem 2022 (konkrétně od 1. ledna 2013) upravují předchozí platné verze zákona o podporovaných zdrojích energie. Podle § 15 zákona o podporovaných zdrojích energie je poplatníkem odvodu výrobce, pokud vyrábí elektřinu ze slunečního záření. Plátcem odvodu je v případě hrazení formou zeleného bonusu na elektřinu operátor trhu a v případě hrazení formou výkupní ceny povinně vykupující. Tento příspěvek se zaměřuje na posouzení odvodu pouze v případě hrazení formou zeleného bonusu (nikoliv výkupní ceny).

Základem odvodu je podle § 16 částka bez daně z přidané hodnoty hrazená plátcem odvodu formou zeleného bonusu na elektřinu poplatníkovi odvodu za elektřinu ze slunečního záření vyrobenou v odvodovém období.

Odvodovým obdobím je podle § 19 kalendářní měsíc. Zákon o podporovaných zdrojích energie kromě definice v § 19 odvodové období blíže nespecifikuje. Konkrétnější interpretace je k dispozici například v informaci GŘ k aplikaci ustanovení Čl. I bodu 2 a Čl. II bodu 2 zákona č. 402/2010 Sb. o podpoře výroby elektřiny z obnovitelných zdrojů energie, ve znění pozdějších předpisů. Podle této informace je plátce povinen odvod ze základu odvodu provést do 25 dnů po

skončení odvodového období (tj. kalendářního měsíce), ve kterém v souladu s platnými účetními předpisy o základu odvodu účtoval. Jedná se ovšem o informaci, která se vztahuje k zákonu č. 420/2010 Sb., který již není platný a který předcházel aktuálnímu zákonu o podporovaných zdrojích energie.

Sazby odvodu se liší podle období, ve kterém bylo zařízení pro výrobu elektřiny uvedeno do provozu. Sazba odvodu ze základu odvodu činí v případě výroby elektřiny v zařízení uvedeném do provozu v období od 1. ledna 2009 do 31. prosince 2009 v případě hrazení formou zeleného bonusu na elektřinu 11 %. Pokud byla elektřina vyrobena na zařízení uvedeném do provozu v období od 1. ledna 2010 do 31. prosince 2010, je sazba odvodu v případě hrazení formou zeleného bonusu na elektřinu 21 %. Tyto sazby jsou platné pro elektřinu vyrobenou ze slunečního záření v období od 1. ledna 2022 po dobu trvání práva na podporu elektřiny v zařízení uvedeném do provozu v období od 1. ledna 2009 do 31. prosince 2010. Sazby odvodu platné pro elektřinu vyrobenou v obdobích před 1. lednem 2022 jsou upraveny v předchozích zněních zákona o podporovaných zdrojích energie.

Analýza a návrh řešení

1. Odvodové období a počátek běhu lhůty pro stanovení daně

Pokud budeme vycházet z doslovného znění zákona o podporovaných zdrojích energie, odvodovým obdobím je kalendářní měsíc, ve kterém byla elektřina ze slunečního záření vyrobena. V tomto případě by plátce odvodu měl vyúčtování odvodu podávat podle období, ve kterém byla elektřina vyrobena. V případě, že by výrobce elektřiny poskytl informace o výrobě elektřiny se zpožděním, měl by plátce odvodu podat dodatečné vyúčtování odvodu za období, kdy byla elektřina vyrobena s použitím sazby platné pro období výroby. Na druhou stranu výklad GFŘ zohledňuje okamžik zaúčtování a z praktického pohledu za odvodové období považuje období, ve kterém plátce o základu odvodu účtoval (tj. v období, kdy se o něm dozvěděl). Odvodové období tedy není navázáno na období výroby energie, ale na okamžik zachycení v účetnictví.

Na správné určení počátku odvodového období je navázána také lhůta pro stanovení daně. Podle § 148 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), daň nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení. Pokud za odvodové období považujeme kalendářní měsíc výroby elektřiny, lhůta pro stanovení daně (resp. odvodu) počíná běžet od 25. dne měsíce následujícího po měsíci, kdy byla elektřina vyrobena. Pokud bychom za odvodové období považovali měsíc, kdy plátce odvodu o základu odvodu účtoval, lhůta pro stanovení daně počíná běžet od 25. dne měsíce následujícího po měsíci zaúčtování. V tomto případě by tedy bylo možné odvést odvod i z elektřiny, která byla vyrobena před více než 3 lety, pokud základ odvodu související s touto elektřinou byl v souladu s účetními předpisy zaúčtován až později.

Definici odvodového období jako období zaúčtování odvodu podporují dle našeho názoru také pokyny k vyúčtování odvodu z elektřiny ze slunečního záření, které odkazují na ustanovení daňového řádu o dani vybírané srážkou (§ 233 a násl.

daňového řádu). Výběr odvodu by se tedy měl řídit pravidly pro daň vybíranou srážkou. Srážkovou daň dále blíže upravuje zákon č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Podle § 38d odst. 1 zákona o daních z příjmů je plátce daně povinen srážku daně provést při výplatě, poukázání nebo připsání úhrady ve prospěch poplatníka a ve specifických případech nejpozději v den, kdy se o dluhu účtuje v souladu se zvláštním právním předpisem. Na základě analogické interpretace by se tak za odvodové období považoval kalendářní měsíc, ve kterém plátce odvodu o základu odvodu účtoval. Stejně tak lhůta pro stanovení daně by se odvíjela od měsíce, ve kterém došlo k zaúčtování, nikoliv od měsíce, ve kterém byla elektřina vyrobena.

1.1. Návrh řešení

Navrhujeme § 19 zákona o podporovaných zdrojích energie vykládat v tom smyslu, že odvodovým obdobím se rozumí kalendářní měsíc, ve kterém plátce odvodu o základu odvodu účtoval v souladu s platnými účetními předpisy. Lhůta pro stanovení daně podle § 148 daňového řádu pak počíná běžet od 25. dne měsíce následujícího po konci odvodového období.

2. Postup v případě opravy odvodu z důvodu dodatečné opravy dat výrobcem

V případě, že výrobce elektřiny obdržel zelený bonus neoprávněně nebo v nesprávné výši, a sdělí tuto skutečnost operátorovi trhu (plátcí odvodu), výrobce elektřiny zelený bonus vrací. Plátce odvodu pak na základě těchto informací zaúčtuje snížení vyplaceného zeleného bonusu a zároveň může požádat o vrácení odvodu. Pokud byl zelený bonus původně zachycen v účetnictví v období starší než 3 roky, lhůta pro stanovení daně již uplynula (v návaznosti na určení odvodového období podle analýzy výše). Plátce odvodu by tak neměl možnost požádat o vrácení odvodu vztahujícího se k vrácenému zelenému bonusu, pokud o výplatě zeleného bonusu účtoval dříve než před 3 lety.

2.1. Návrh řešení

Lhůta pro stanovení daně počíná běžet od 25. dne měsíce následujícího po konci odvodového období. Za odvodové období je považován kalendářní měsíc, kdy plátce odvodu účtoval v souladu s účetními předpisy o poskytnutí zeleného bonusu. Pokud v období po uplynutí lhůty došlo k vrácení zeleného bonusu, o kterém plátce odvodu účtoval, již není možné požádat o vrácení odvodu, neboť lhůta pro stanovení daně již uplynula. Zaúčtování vrácení zeleného bonusu neovlivní běh lhůty pro stanovení daně.

3. Postup v případě opravy odvodu v návaznosti na rozhodnutí soudu

V některých případech je výrobce elektřiny povinen vrátit zelený bonus, případně má možnost uplatnit nárok na zelený bonus, na základě rozhodnutí soudu, Energetického regulačního úřadu (“ERÚ”) nebo Státní energetické inspekce

(„SEI“). Soud/ERÚ/SEI může rozhodnout o povinnosti opravy i za období starší než 3 roky. Zde mohou nastat dvě situace.

1. Plátce odvodu o výplatě zeleného bonusu původně vůbec neúčtoval, jelikož neměl od výrobce elektřiny potřebné údaje. O zeleném bonusu následně účtuje až v návaznosti na rozhodnutí soudu/ERÚ/SEI a poskytnutí údajů od výrobce elektřiny. Odvodovým obdobím v tomto případě by mělo být aktuální období, ve kterém o základu odvodu plátce účtoval na základě rozhodnutí soudu/ERÚ/SEI. Lhůta pro stanovení daně tak začíná běžet od 25. dne následujícího měsíce po konci odvodového období. V tomto případě se domníváme, že je možné odvod uhradit i v případě, že elektřina byla vyrobena v období starším než 3 roky.
2. Plátce odvodu o výplatě zeleného bonusu a odvodu účtoval již před vydáním rozhodnutí soudu/ERÚ/SEI v okamžiku, kdy mu výrobce elektřiny poskytl nezbytné údaje. Soud/ERÚ/SEI následně rozhodl, že má dojít k vrácení zeleného bonusu nebo dodatečné úhradě zeleného bonusu (s čímž se pojí také vrácení či úhrada odvodu). Pokud plátce odvodu účtoval o úhradě zeleného bonusu a odvodu v období starším než 3 roky, domníváme se, že lhůta pro stanovení daně již uplynula, tudíž není možné dodatečně žádat o vrácení odvodu, ačkoliv soud/ERÚ/SEI rozhodl o povinnosti vrátit zelený bonus, případně dodatečně odvod uhradit, pokud soud/ERÚ/SEI rozhodl o výplatě zeleného bonusu.

3.1. Návrh řešení

Rozhodnutí soudu/ERÚ/SEI o úhradě nebo vrácení zeleného bonusu samo o sobě nemá vliv na běh lhůty pro stanovení daně. Lhůta pro stanovení daně se nadále stanoví podle okamžiku, ve kterém v souladu s účetními předpisy plátce odvodu o základu odvodu účtoval.

4. *Praktické vykázaní odvodu vztahujícího se k elektřině vyrobené ve starších obdobích*

Pokud výrobce elektřiny sdělí plátcovi odvodu údaje o výrobě elektřiny za několik starších období současně (např. současně za roky 2022 a 2021), plátce odvodu bude o zeleném bonusu vztahujícím se k těmto rokům účtovat ve stejném období (tj. v období, kdy mu výrobce elektřiny poskytl údaje). Podle zákona o podporovaných zdrojích energie je sazba odvodu platná pro elektřinu vyrobenou v roce 2021 i v roce 2022 shodná (11 %). V případě, že je sazba odvodu ve více obdobích shodná, domníváme se, že plátce odvodu může podat pouze jedno (aktuálně platné) vyúčtování za odvodové období, kterým je kalendářní měsíc zaúčtování zeleného bonusu. Pokud by se sazba odvodu za elektřinu v jednotlivých letech lišila, plátce odvodu by měl podat vyúčtování podle jednotlivých sazeb daně (tj. vyúčtování platné v roce, ve kterém byla elektřina vyrobena).

4.1. Návrh řešení

Plátce odvodu podává vyúčtování odvodu podle sazby odvodu platné v roce výroby elektřiny. Pokud podává vyúčtování odvodu za elektřinu vyrobenou v několika letech, ve kterých se uplatní stejná sazba odvodu, podává pouze jedno aktuálně platné vyúčtování. Pokud se sazba odvodu v jednotlivých letech liší, podává plátce odvodu vyúčtování platná v roce výroby elektřiny s uvedením sazby odvodu platné v daném roce.

NEPROJEDNANÝ PŘÍSPĚVEK

Daň z příjmů

614/28.11.23 Daňový režim výplaty podílu na likvidačním zůstatku v nepeněžní formě

Předkládá: JUDr. Ing. Martin Kopecký, daňový poradce, č. osv. 3826

1. Úvod

Tématem tohoto příspěvku je režim daně z příjmů u výplaty podílu na likvidačním zůstatku v nepeněžní formě v případě zrušení právnické osoby s likvidací za situace, kdy společníkem právnické osoby, popř. jinou osobou oprávněnou k likvidačnímu zůstatku (dále jen „**společník**“) je a) fyzická osoba, nebo b) právnická osoba.

Navržené závěry jsou popsány na modelovém příkladu, kdy likvidovaná společnost vyplácí podíl na likvidačním zůstatku v nepeněžní formě, přičemž likvidovaná společnost i její společník jsou českými daňovými rezidenty, a jak likvidovaná společnost, tak i její společník – právnická osoba mají právní formu společnosti s ručením omezeným. Modelově dále uvažujeme

- daňovou zůstatkovou cenu majetku vypláceného jako podíl na likvidačním zůstatku v nepeněžní formě evidovanou u likvidované společnosti ve výši 1.000;
- účetní zůstatkovou cenu majetku vypláceného jako podíl na likvidačním zůstatku v nepeněžní formě evidovanou v účetnictví likvidované společnosti ve výši 2.000;
- daňovou nabývací cenu podílu v likvidované společnosti evidovanou u společníka ve výši 3.000;
- účetní nabývací cenu podílu v likvidované společnosti evidovanou u společníka ve výši 4.000;
- zjištěnou cenu majetku stanovenou znaleckým posudkem podle zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku („**ZOM**“) a prováděcí vyhlášky č. 441/2013 Sb., k ZOM ve výši 5.000; a
- tržní hodnotu majetku podle § 2 odst. 4 ZOM stanovenou posudkem znalce ve výši 6.000.

2. Výplata podílu na likvidačním zůstatku fyzické osobě

2.1. Legislativní úprava

Podle § 3 odst. 3 písm. a) ZDP se nepeněžní příjem pro účely daně z příjmů fyzických osob oceňuje podle právního předpisu upravujícího oceňování. Podle § 2 odst. 1 ZOM pokud tento zákon nestanoví jiný způsob oceňování, oceňují se majetek a služba obvyklou cenou. Podle § 1c odst. 1 vyhlášky k ZOM se spolu s určením obvyklé ceny nemovité věci nebo její tržní hodnoty určí i cena zjištěná.

Podle § 10 odst. 1 písm. f) ZDP jsou ostatními příjmy mj. podíl člena obchodní korporace s výjimkou společníka veřejné obchodní společnosti a komplementáře komanditní společnosti na likvidačním zůstatku.

Podle § 10 odst. 4 ZDP je základem daně (dílním základem daně) příjem snížený o výdaje prokazatelně vynaložené na jeho dosažení. Jsou-li výdaje spojené s jednotlivým druhem příjmu uvedeným v odstavci 1 vyšší než příjem, k rozdílu se nepřihlíží.

Podle § 10 odst. 8 ZDP je příjmem podle odstavce 1 písm. f) také kladný rozdíl mezi oceněním majetku podle zvláštního právního předpisu a výší jeho hodnoty zachycené v účetnictví obchodní korporace při zániku členství v obchodní korporaci, pokud je podíl na likvidačním zůstatku nebo vypořádací podíl vypořádáván v nepeněžní formě.

Dále podle § 10 odst. 8 ZDP jsou příjmy podle odstavce 1 písm. f) s výjimkou příjmů z podílu na likvidačním zůstatku a vypořádacího podílu u společníků veřejné obchodní společnosti a komplementářů komanditní společnosti plynoucí ze zdrojů na území České republiky samostatným základem daně pro zdanění zvláštní sazbou daně („srážková daň“) (§ 36).

Podle § 36 odst. 2 písm. f) ZDP činí zvláštní sazba daně z příjmů pro poplatníky uvedené v § 2 a § 17 15 %, a to z podílu na likvidačním zůstatku společníka v akciové společnosti nebo ve společnosti s ručením omezeným, komanditisty v komanditní společnosti a člena družstva ve družstvu, sníženého o (daňovou) nabývací cenu podílu na obchodní korporaci, je-li plátcí poplatníkem prokázána.

Podle § 36 odst. 3 ZDP je základem daně pro zvláštní sazbu daně pouze příjem, pokud v tomto zákoně není stanoveno jinak.

2.2. Daňová povinnost u likvidované společnosti

Z ustanovení § 10 odst. 8 ZDP vyplývá, že celý příjem fyzické osoby z likvidačního zůstatku vyplaceného v nepeněžní formě je základem daně pro zdanění srážkovou daní podle § 36 ZDP. Z toho vyplývá, že fyzická osoba o takový příjem neupravuje svůj obecný základ daně.

Z úpravy v § 36 ZDP dále vyplývá, že podíl na likvidačním zůstatku vyplácený v nepeněžní formě fyzické osobě, českému daňovému rezidentovi, podléhá dani ve výši 15 %, která se ve smyslu § 38d odst. 1 ZDP vybírá srážkou. V § 36 ZDP je dále uvedeno, že základem daně je příjem, který je snížen o (daňovou) nabývací cenu podílu na likvidované obchodní společnosti, je-li plátcí (tj. likvidované společnosti) poplatníkem (tj. společníkem) prokázána. Nabývací cenou podílu je nepochybně myšlena nabývací cena daňová, neboť ZDP obsahuje samostatnou úpravu (daňové) nabývací ceny podílu v § 24 odst. 7 ZDP a účetní nabývací cena se použije pouze v případech, které ZDP specificky neupravuje.

Úprava v § 36 ZDP blíže nestanoví, co se myslí pojmem „příjem“. Pokud ZDP pojem „příjem“ nedefinuje, lze vycházet z obecného významu tohoto slova a za příjem považovat reálné zhodnocení majetku. Vzhledem k úpravě uvedené v § 3 odst. 3 ZDP se pro účely srážkové daně použije vždy cena zjištěná podle ZOM, a to i když se tato cena liší od tržní hodnoty majetku dle § 2 odst. 4 ZOM.

To znamená, že v modelovém případě má zdanitelný příjem fyzické osoby hodnotu 5.000, a to bez ohledu na to, jakým způsobem je pro společníka majetek získaný jako podíl na likvidačním zůstatku v nepeněžní formě hospodářsky využitelný.

Likvidovaná společnost sníží základ pro srážkovou daň o hodnotu daňové nabývací ceny podílu na likvidované společnosti u společníka, kterému bude podíl na likvidačním zůstatku vyplácet. Likvidovaná společnost nemá v praxi možnost vést standardní důkazní řízení ohledně daňové nabývací ceny podílu na likvidované společnosti u společníka, a proto bude vycházet z informace, kterou obdrží v dobré víře od společníka. I v případě, pokud jí společník poskytne nesprávnou informaci, daňové břemeno stíhá výlučně likvidovanou společnost, která může uplatnit pouze sekundární nárok vůči společníkovi.

To znamená, že pokud je v modelovém případě cena majetku vydaného společníkovi jako podíl na likvidačním zůstatku určená podle ZOM je 5.000 a daňová nabývací cena podílu na likvidované společnosti u společníka je 3.000, pak je základ daně pro srážkovou daň podle § 36 ZDP 5.000 – 3.000, tj. 2.000 a sražená daň ve výši 15% je 300.

2.3. Daňová povinnost u společníka

Podle § 10 odst. 4 ZDP je základem daně příjem snížený o výdaje prokazatelně vynaložené na jeho dosažení. Toto ustanovení odpovídá úpravě uvedené v § 36 ZDP. Protože likvidovaná společnost v pozici plátce daně sráží daň z podílu na likvidačním zůstatku, nevstupuje podíl na likvidačním zůstatku ve smyslu § 38g odst. ZDP do obecného základu daně fyzické osoby, neboť příjem byl již zdaněn srážkovou daní. Nicméně pokud by zdanění podílu na likvidačním zůstatku podle § 10 odst. 1 písm. f) bod 1 ZDP srážkovou daní podle § 36 ZDP bylo konečné, postrádala by smysl zvláštní úprava uvedená v § 10 odst. 8 ZDP.

Tato úprava použitím slova „také“ naopak směřuje k tomu, že vedle srážkové daně podle § 36 odst. 2 ZDP musí fyzická osoba navíc do svého základu daně z ostatních příjmů podle § 10 ZDP zahrnout také kladný rozdíl mezi oceněním majetku podle ZOM (tj. 5.000), a hodnotou tohoto majetku zachycenou v účetnictví obchodní korporace při zániku členství (tj. 2.000), a to bez ohledu na výši daňové zůstatkové ceny. Zahrnutí do obecného základu daně společníka – fyzické osoby však brání výslovný odkaz na § 36 obsažený v § 10 odst. 8 ZDP. Toto zdanění by se mělo uplatnit navíc k obecnému zdanění dle § 36 odst. 2 ZDP.

To znamená, že základ daně pro srážkovou daň se navýší o rozdíl mezi oceněním podle ZOM (tj. 5.000) a účetní zůstatkovou cenou (tj. 2.000), přičemž podle § 10 odst. 4 lze základ daně snížit o daňovou nabývací cenu podílu (tj. 3.000). Pokud by byl takový základ kladný, zdanil by se sazbou 15%.

Úpravu v § 10 odst. 8 ZDP lze postavit na logice, že pokud by se podíl na likvidačním zůstatku vyplácel v peněžní formě, musela by likvidovaná společnost nejprve majetek zpeněžit prodejem, přičemž ze zisku z prodeje určeného jako rozdíl mezi hodnotou na trhu (v modelovém příkladu 6.000) a daňovou vstupní (resp. zůstatkovou) cenou prodaného majetku (v modelovém příkladu 3.000), tj. 3.000, by likvidovaná společnost musela odvést daň z příjmů právnických osob („DPPO“). Tento nerealizovaný zisk společnosti je zdaněn srážkou na úrovni společníka - fyzické osoby, a to i když zdanění

u společníka – fyzické osoby neodpovídá základu daně, který by při prodeji vykazala likvidovaná společnost.

Ustanovení § 10 odst. 8 ZDP však lze ale vykládat i tak, že se celé vztahuje pouze k § 10 odst. 1 písm. f) ZDP a k uplatnění srážkové dani, přičemž další úprava základu daně již neprovádí. V takovém případě by likvidovaná společnost při uplatnění srážkové daně vycházela z ocenění vydávaného majetku podle ZOM (v modelovém příkladu 5.000), který by snižovala o jeho účetní zůstatkovou cenu majetku (v modelovém příkladu 2.000). Takový základ daně by byl dále snížen o daňovou nabývací cenu podílu (v modelovém příkladu 3.000), což by znamenalo nulový základ pro srážkovou daň.

Tento názor podporuje i odborná literatura: *„Podíl na likvidačním zůstatku s. r. o. představuje u společníka – fyzické osoby – tzv. ostatní příjem podle § 10 odst. 1 písm. f) bodu 1 ZDP. Komplikací je, že u podílu na likvidačním zůstatku v nepeněžní formě se dle § 10 odst. 8 ZDP zdanitelným příjmem z titulu podílu na likvidačním zůstatku dále rozumí kladný rozdíl mezi znaleckým oceněním dané věci a její účetní hodnotou. Tento celkový příjem ale poplatník neuvádí do přiznání k dani z příjmů, protože podléhá tzv. srážkové dani 15%, kterou má povinnost vypočíst, srazit a odvést správci daně plátce příjmu aneb plátce daně, kterým je s. r. o. v likvidaci. V souladu s § 36 odst. 2 písm. f) ZDP je základem pro srážkovou daň příjem z podílu na likvidačním zůstatku společníka s. r. o. – včetně zmíněného kladného přesahu znalecké hodnoty bytové jednotky a její účetní hodnoty, který je snížený o prokázanou nabývací cenu podílu, jež se určí podle § 24 odst. 7 ZDP.“* (Děrgel Martin, Likvidace s.r.o., OaO. – Otázky a odpovědi v praxi. Ročník 2015. číslo 6, str. 14, (ASPI ID: LIT137253CZ).

V odborné literatuře se objevuje také jiný názor: *“V případě, že likvidační zůstatek je vyplácen v nepeněžité formě, je základem daně (u fyzických i právnických osob) kladný rozdíl mezi cenou majetku zjištěnou dle zákona o oceňování majetku (znaleckým posudkem) a vyšší hodnoty majetku zachycené v účetnictví společnosti. Tuto částku je opět možno snížit o nabývací cenu podílu.”* (Josková, L., Pravdová, M., Zachardová, L. Likvidace obchodních společností. 2. vydání. Praha: C.H.Beck, 2022). V takovém případě by v modelovém příkladu byl základem daně rozdíl mezi oceněním podle ZOM (tj. 5.000) a součtem účetní zůstatkové ceny majetku u likvidované společnosti (tj. 2.000) a daňové nabývací ceny podílu společníka na likvidované společnosti (tj. 3.000). Srážková daň by se tedy neuplatnila, protože její základ by byl nulový.

Podle názoru předkladatele odkaz na § 36 ZDP uvedený v § 10 odst. 8 ZDP znamená, že srážková daň je konečná a u společníka již k dalšímu zdanění vyplaceného podílu na likvidačním zůstatku nedochází. Ustanovení § 23 odst. 3 písm. a) bod 10 ZDP je obecnou úpravu ve vztahu ke zvláštní úpravě pro fyzické osoby v § 10 odst. 8 ZDP a proto se § 23 odst. 3 písm. a) bod 10 ZDP vztahuje pouze na právnické osoby.

2.4. Dílčí závěr

Pokud je společníkem likvidované společnosti fyzická osoba, je základem daně pro srážkovou daň součet následujících položek:

- (i) podle § 36 odst. 2 ZDP rozdíl mezi cenou majetku zjištěnou podle ZOM a daňovou nabývací cenou podílu na likvidované společnosti evidovanou u společníka, a
- (ii) podle § 10 odst. 8 ZDP rozdíl mezi cenou majetku zjištěnou podle ZOM a součtem účetní zůstatkové ceny majetku zachycené v účetnictví likvidované společnosti a daňové nabývací ceny podílu na likvidované společnosti evidované u společníka.

Vzhledem k tomu, že § 10 odst. 8 ZDP výslovně odkazuje na zdanění srážkovou daní podle § 36 ZDP, nemá společník – fyzická osoba v případě vyplacení podílu na likvidačním zůstatku v nepeněžní formě povinnost upravit svůj obecný základ daně a sražená daň je konečná.

3. Výplata podílu na likvidačním zůstatku právnické osobě

3.1. Legislativní úprava

Na rozdíl od legislativní úpravy pro fyzické osoby uvedené v § 3 a § 10 ZDP neobsahuje část druhá ZDP, která se týká DPPO, jakoukoliv zvláštní úpravu pro zdanění příjmu v podobě likvidačního zůstatku v nepeněžní formě. Pro právnické osoby proto platí obecná úprava obsažená ve společné třetí části ZDP.

V § 23 odst. 3 písm. a) bod 10 ZDP je uvedeno, že výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji se zvyšuje o kladný rozdíl mezi oceněním majetku podle právních předpisů upravujících oceňování majetku, kterým je vypořádáván podíl na likvidačním zůstatku v nepeněžní formě, a výši jeho hodnoty zachycené v účetnictví obchodní korporace podle právních předpisů upravujících účetnictví, a to u poplatníka, který je členem obchodní korporace.

Podle § 23 odst. 6 ZDP se za příjmy považuje jak peněžní plnění, tak i nepeněžní plnění oceněné podle právního předpisu upravujícího oceňování majetku. Obsahově jde o ustanovení shodné s ustanovením § 3 odst. 3 ZDP.

3.2. Daňová povinnost u likvidované společnosti

Úprava v § 36 odst. 2 ZDP nerozlišuje mezi tím, kdy je společníkem likvidované společnosti fyzická osoba nebo právnická osoba. V případě fyzických osob platí zvláštní úprava pro ocenění nepeněžitě příjmu uvedená v § 3 odst. 3 ZDP, pro právnické osoby platí obsahově shodná obecná úprava dle § 23 odst. 6 ZDP. Proto se i pro právnické osoby použije cena zjištěná podle ZOM, a to i když se liší od tržní hodnoty majetku, jak je definována v § 2 odst. 4 ZOM. To znamená, že pokud v modelovém příkladu je cena majetku vypláceného jako podíl na likvidačním zůstatku zjištěná podle ZOM 5.000 a daňová nabývací cena podílu společníka na likvidované společnosti ve výši 3.000, pak základem daně pro srážkovou daň podle § 36 ZDP je $5.000 - 3.000 = 2.000$ a sražená daň ve výši 15 % je 300.

3.3. Daňová povinnost u společníka

V případě společníka – právnické osoby - se vedle srážkové daně uplatní navíc také § 23 odst. 3 písm. a) bod 10 ZDP, podle kterého má společník povinnost zvýšit svůj obecný základ daně o kladný rozdíl mezi oceněním nepeněžního likvidačního zůstatku podle ZOM a jeho hodnotou zachycenou v účetnictví obchodní korporace. V tomto

případě se vychází z ocenění podle ZOM (tj. 5.000) a účetní zůstatkové ceny převáděného majetku v účetnictví likvidované společnosti (tj. 2.000). Společník by tedy měl zvýšit svůj obecný základ daně o 3.000.

Stejně jako v případě fyzických osob lze předpokládat, že cílem úpravy v § 23 odst. 3 písm. a) bod 10 ZDP je na úrovni společníka zdanit nerealizovaný zisk z prodeje majetku. Proto také úprava v § 23 odst. 3 písm. a) bod 10 ZDP neumožňuje snížit obecný základ daně o daňovou nabývací cenu podílu, protože o tu už byl základ daně snížen v případě srážkové daně a docházelo by tak ke dvojímu uplatnění stejného nákladu u dvou různých základů daně. Obecnou úpravu v § 23 odst. 1 ZDP však nelze považovat za analogickou ke zvláštní úpravě v § 10 odst. 4 ZDP, protože zatímco § 10 odst. 8 ZDP hovoří o „příjmu“, § 23 odst. 3 ZDP hovoří o „zvýšení základu daně“.

Nicméně v odborné literatuře se objevuje i opačný názor: *"V případě, že likvidační zůstatek je vyplácen v nepeněžitě formě, je základem daně (u fyzických i právnických osob) kladný rozdíl mezi cenou majetku zjištěnou dle zákona o oceňování majetku (znaleckým posudkem) a vyšší hodnoty majetku zachycené v účetnictví společnosti. Tuto částku je opět možno snížit o nabývací cenu podílu."* (Josková, L., Pravdová, M., Zachardová, L. Likvidace obchodních společností. 2. vydání. Praha: C.H.Beck, 2022). V takovém případě by i u společníka, právnické osoby, byl základem daně rozdíl mezi oceněním podle ZOM a součtem účetní pořizovací (resp. zůstatkové) hodnoty majetku u likvidované společnosti a daňové nabývací ceny podílu.

Výše uvedená úprava v § 10 odst. 8 a § 23 odst. 3 písm. a) bod 10 byla do ZDP vložena novelou č. 438/2003 Sb., čl. I, bod 66: *V § 10 se na začátek odstavce 8 vkládají věty "Příjmem podle odstavce 1 písm. f) a g) je také kladný rozdíl mezi oceněním majetku podle zvláštního právního předpisu 1a) a vyšší jeho hodnoty zachycené v účetnictví obchodní společnosti nebo družstva v souladu se zvláštním právním předpisem, 20) při zániku účasti společníka v obchodní společnosti nebo členství v družstvu, pokud je podíl na likvidačním zůstatku nebo vypořádací podíl vypořádáván v nepeněžitě formě. Pokud společníkovi nebo členovi družstva při zániku jeho účasti v obchodní společnosti nebo družstvu vznikne vedle práva na vypořádací podíl v nepeněžitě formě současně i závazek vůči obchodní společnosti nebo družstvu, sníží se tento kladný rozdíl o částku závazku."*

Důvodová zpráva k § 10 odst. 8 ZDP uvádí: *Je-li vypořádáván podíl na likvidačním zůstatku nebo vypořádací podíl v nepeněžitě formě, vstupuje podle předpisů o účetnictví do jeho ocenění hodnota majetku zachycená v účetnictví obchodní společnosti nebo družstva. Navrhuje se, aby zdanitelným příjmem společníka nebo člena družstva při zániku jeho účasti v obchodní společnosti nebo členství v družstvu, je-li likvidační zůstatek nebo vypořádací podíl vypořádáván v nepeněžitě formě, byl i rozdíl mezi tržní cenou majetku a vyšší jeho hodnoty podle předpisů o účetnictví. Pokud hodnota vydávaného majetku převyší vypočtený nárok a společník nebo člen družstva tento rozdíl nebo jeho část hradí, bude o hrazenou část snížen příjem společníka nebo člena družstva zahrnovaný do obecného základu daně.*

Mezi textem zákona a důvodové zprávou je evidentní rozpor co do metody ocenění (ZDP odkazuje na cenu zjištěnou podle ZOM a důvodová zpráva na tržní cenu). Důvodová zpráva se nezabývá otázkou, zda u fyzických osob je srážková daň konečná, nebo zda dochází také k úpravě základu daně u společníka, zmiňuje však

obecný základ daně ve vztahu k úhradě rozdílu mezi hodnotou vydaného majetku a vyšší nároku společníka.

Podle části I bod 116 novely č. 438/2003 Sb. se v § 23 odst. 3 na konci písmene a) doplňují body 7 až 12, které včetně poznámky pod čarou č. 94) znějí: „11. kladný rozdíl mezi oceněním majetku podle zvláštního právního předpisu 1a) a vyšší jeho hodnoty zachycené v účetnictví obchodní společnosti nebo družstva v souladu se zvláštním právním předpisem 20) u společníka nebo člena družstva při zániku jeho účasti v obchodní společnosti nebo členství v družstvu, pokud je podíl na likvidačním zůstatku nebo vypořádací podíl vypořádáván v nepeněžní formě. Pokud společníkovi nebo členovi družstva při zániku jeho účasti v obchodní společnosti nebo družstvu vznikne vedle práva na vypořádací podíl v nepeněžní formě současně i závazek vůči obchodní společnosti nebo družstvu, sníží se tento kladný rozdíl o částku závazku, ...“

Důvodová zpráva k tomu uvádí: *Je-li vypořádáván podíl na likvidačním zůstatku nebo vypořádací podíl v nepeněžní formě, vstupuje podle předpisů o účetnictví do jeho ocenění hodnota majetku zachycená v účetnictví obchodní společnosti nebo družstva. Navrhuje se, aby zdanitelným příjmem společníka nebo člena družstva při zániku jeho účasti v obchodní společnosti nebo členství v družstvu, je-li likvidační zůstatek nebo vypořádací podíl vypořádáván v nepeněžní formě, byl i rozdíl mezi tržní cenou majetku a vyšší jeho hodnoty podle předpisů o účetnictví. Pokud hodnota vydávaného majetku převyší vypočtený nárok a společník nebo člen družstva tento rozdíl nebo jeho část hradí, bude o hrazenou část snižen příjem společníka nebo člena družstva zahrnovaný do obecného základu daně. Dani vybírané srážkou ve výši 15 % by podléhala výše podílu na likvidačním zůstatku nebo vypořádacího podílu zjištěná v účetnictví.*

Z identického textu důvodové zprávy pro § 10 odst. 8 ZDP a pro § 23 odst. 3 písm. a) bod 10 vyplývá úmysl zákonodárce sjednotit daňový režim u fyzických a právnických osob, který se ale neodrazil v textu ZDP, protože pro právnické osoby chybí výslovný odkaz na zdanění srážkovou daní podle § 36 ZDP.

K další úpravě došlo novelami ZDP č. 344/2013 Sb. (bod 291) a č. 267/2014 Sb. (bod 113). Důvodová zpráva k 267/2014 Sb. bodu 113 (§ 23 odst. 3 písm. a) bod 11) uvádí, že se jedná o opravu zřejmé chyby v textu zákona. Komentář ASPI k ZDP uvádí: *Povinnost navýšit základ daně dle tohoto ustanovení dopadá pouze na obchodní korporace, které jsou v postavení člena obchodní korporace, tedy na obchodní korporace, které jsou společníkem jiné obchodní korporace. Skutečnost, že zákon zde používá pojem obchodní korporace znamená, že je nutné navíc mít na paměti, že toto ustanovení dopadá pouze na obchodní korporace, kterými jsou dle § 1 odst. 1 z. o. k. obchodní společnosti a družstva, ...*

Obchodní korporace je dle tohoto ustanovení povinna navýšit základ daně o kladný rozdíl mezi oceněním majetku dle zákona o oceňování majetku, kterým je vypořádáván vypořádací podíl nebo likvidační zůstatek v nepeněžní formě a vyšší jeho hodnoty zachycené v účetnictví obchodní korporace, která je členem (společníkem) obchodní korporace.

Znamená to tedy, že základ daně navyšujeme pouze za předpokladu, že znalecké ocenění nabývaného majetku z titulu vypořádacího podílu či likvidačního zůstatku

převyšuje hodnotu podílu zachyceného v účetnictví člena (společníka) obchodní korporace.

3.4. Dílčí závěr

Pokud je společníkem likvidované společnosti právnická osoba, je základem daně pro srážkovou daň podle § 36 odst. 2 ZDP rozdíl mezi cenou zjištěnou dle ZOM a daňovou nabývací cenou podílu na likvidované společnosti evidovanou u společníka.

Protože na právnické osoby nedopadá zvláštní úprava v § 10 odst. 8 ZDP, která výslovně odkazuje na uplatnění konečné srážkové daně, musí společník – právnická osoba postupovat podle § 23 odst. 3 písm. a) bod 10 ZDP a upravit svůj obecný základ daně o kladný rozdíl mezi cenou majetku zjištěnou podle ZOM a výší jeho hodnoty zachycené v účetnictví likvidované společnosti.