

ZÁPIS Z JEDNÁNÍ KOORDINAČNÍHO VÝBORU
S KOMOROU DAŇOVÝCH PORADCŮ ČR ZE DNE 19. 6. 2024

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN BEZ ROZPORU KE DNI 19. 6. 2024

Daň z příjmů

- 607/03.05.23 Odvod z elektřiny ze slunečního záření 2**
Předkládají: Ing. Tomáš Havel, daňový poradce, č. osv. 4109
Ing. Marcela Kripnerová, daňový poradce, č. osv. 5776

ODLOŽENÝ PŘÍSPĚVEK

DPH

- 617/28.02.24 Charakter plnění přijímaných a uskutečňovaných vydavateli
palivových karet 9**
Předkládají: Ing. Stanislav Kryl, daňový poradce, č. osv. 3353
Ing. Jakub Šindelář, daňový poradce, č. osv. 4784

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN BEZ ROZPORU KE DNI 19. 6. 2024**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 nespécifikuje. Konkrétnější interpretace je k dispozici například v informaci GFŘ 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 plátcem 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,

kteřá 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 GŘZ 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.

Stanovisko GFR:

Obecně lze souhlasit se závěrem předkladatele, že odvodovým obdobím je kalendářní měsíc. Nelze však souhlasit se závěrem, který předkladatel z ustanovení § 19 zákona č. 165/2012 Sb., o podporovaných zdrojích energie a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o podporovaných zdrojích energie“), dovodil, a to že se jedná o kalendářní měsíc, ve kterém plátce odvodu o základu odvodu účtoval.

Předmětem odvodu je elektřina vyrobená ze slunečního záření ve vymezeném časovém období (§ 14 zákona o podporovaných zdrojích energie). To jinými slovy znamená, že předmětem odvodu je množství elektřiny v příslušné měrné jednotce vyrobené v konkrétním časovém úseku.

Základem odvodu je částka (bez DPH) hrazená plátcem odvodu formou zeleného bonusu poplatníkovi odvodu za elektřinu vyrobenou v odvodovém období (§ 16 zákona o podporovaných zdrojích energie).

Odvodovým obdobím je kalendářní měsíc (§ 19 zákona o podporovaných zdrojích energie).

Předmět odvodu, základ odvodu a odvodové období patří mezi základní konstrukční prvky odvodu, které nelze vykládat izolovaně. Vzhledem k tomu, že předmět odvodu určuje, co a kdy je odvodem zatíženo, je nutné z této zákonem definované veličiny při stanovení odvodu vycházet.

Způsob výběru odvodu – plátce odvodu je povinen srazit nebo vybrat odvod ze základu daně dle § 20 odst. 1 zákona o podporovaných zdrojích energie (přičemž dle důvodové zprávy je na smluvní volnosti mezi poplatníkem odvodu a plátcem odvodu, kterou formu výběru odvodu si zvolí). Zároveň dle § 20 odst. 2 zákona o podporovaných zdrojích energie je plátce odvodu povinen odvést odvod ze základu odvodu do 25 dnů po skončení odvodového období. Ve stejné lhůtě je povinen podat vyúčtování odvodu.

Podle § 21 odst. 2 zákona o podporovaných zdrojích energie se při správě odvodu postupuje podle zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „DŘ“). Dle ustanovení § 233 odst. 1 DŘ je plátce daně povinen odvést daň vybíranou srážkou ve stanovené lhůtě a výši. V případě odvodu je výše odvodu a lhůta, ve které je plátce odvodu povinen odvést odvod ze základu odvodu, upravena výlučně zákonem o podporovaných zdrojích energie, správa daně je upravena DŘ. Aplikace právní úpravy zakotvené v § 38d odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, jak uvádí předkladatel (a to ani na základě analogické interpretace), je tudíž pro účely správy odvodu neopodstatněná.

Co se týká problematiky účetnictví, předpisy upravující účetnictví výslovně neupravují postup pro plátce odvodu, proto v dané věci lze pouze obecně konstatovat, že v souladu se zásadou věcné a časové souvislosti zakotvené v ustanovení § 3 odst. 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZoÚ“), účetní jednotky účtují podvojnými zápisy o skutečnostech, které jsou předmětem účetnictví, do období, s nímž tyto skutečnosti časově a věcně souvisí; není-li možno tuto zásadu dodržet, mohou účtovat i v účetním období, v němž zjistily uvedené skutečnosti.

V souladu s Českým účetním standardem pro podnikatele č. 001 (dále jen „ČÚS 001“), bod 2.4.3. je okamžikem uskutečnění účetního případu den, ve kterém dojde ke splnění dodávky, splnění peněžitého dluhu, inkasu pohledávky, postoupení pohledávky, vkladu pohledávky, poskytnutí či přijetí zálohy a závdavku, převzetí dluhu, zjištění manka, schodku, přebytku či škody, pohybu majetku uvnitř účetní jednotky a k dalším skutečnostem vyplývajícím ze zákona, vyhlášky, Českých účetních standardů pro podnikatele a ze zvláštních právních předpisů nebo z vnitřních poměrů účetní jednotky, které jsou předmětem účetnictví a které v účetní jednotce nastaly, popřípadě účetní jednotka má k dispozici potřebné doklady tyto skutečnosti dokumentující.

Dle § 13 odst. 2 písm. b) ZoÚ platí, že hlavní kniha zahrnuje syntetické účty podle účtového rozvrhu, které obsahují souhrnné obraty strany Má dáti a Dal účtů, alespoň za kalendářní měsíc.

Z výše uvedeného tak vyplývá závěr, že pokud byla elektřina ze slunečního záření vyrobena v dubnu 2023, je odvodovým obdobím duben 2023 a v tomto období by mělo být také o odvodu účtováno. Nicméně okamžik zaúčtování nemá v důsledku vliv na lhůtu pro odvod. Ke srážce odvodu nebo k jeho výběru musí dojít na základě smluvních podmínek mezi poplatníkem odvodu a plátcem odvodu v období od 1. 5. – 25. 5. 2023, neboť odvod je plátce odvodu povinen odvést na účet správce daně nejpozději do 25. 5. 2023. Tímto dnem také podle ustanovení § 148 DŘ počne běžet lhůta pro stanovení daně.

V případě, že plátce odvodu po podání vyúčtování odvodu dodatečně zjistí, že ve skutečnosti má být odvod za konkrétní odvodové období vyšší nebo nižší, než je poslední známá částka odvodu, aplikuje standardní procesní institut dodatečného vyúčtování dle § 141 DŘ.

Dle informací GFR je za standardních okolností (tj. v případě, že výrobce dodá včas potřebné podklady) běžnou praxí, že operátor trhu (OTE) postupuje v souladu s výše prezentovanými závěry GFR, to znamená, že např. hodnoty vyrobené elektřiny za měsíc duben 2023, zadané do systému operátora do 10. 5. 2023, jsou zahrnuty do vyúčtování odvodu za měsíc duben 2023, který je správci daně odveden nejpozději do 25. 5. 2023.

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 (plátci 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.

Stanovisko GFR:

Souhlas s větou první závěru předkladatele, která se týká lhůty pro stanovení daně - viz § 148 DŘ.

Nesouhlas s větou druhou závěru předkladatele, která se týká vazby odvodového období na okamžik zaúčtování základu odvodu plátcem odvodu - viz zdůvodnění bod 1.1. příspěvku.

Souhlas s větou třetí závěru předkladatele. Za předpokladu, že se jedná o lhůtu pro stanovení daně dle § 148 DŘ.

Souhlas s větou čtvrtou závěru předkladatele.

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.

Stanovisko GŘ:

Částečný nesouhlas s větou první závěru.

Na základě soudního rozhodnutí (nikoliv tedy na základě rozhodnutí Energetického regulačního úřadu nebo Státní energetické inspekce) v případech, kdy předmětem soudního sporu je posouzení samotné existence nároku na podporu (například ve vztahu k okamžiku uvedení zařízení k výrobě elektřiny ze slunečního záření do provozu, případně, kdy předmětem soudního sporu je správné stanovení výše sazby odvodu), se aplikuje § 148 odst. 4 písm. b) DŘ, dle kterého platí, že lhůta pro stanovení daně neběží po dobu řízení o otázce, o níž je příslušný rozhodnout soud a která je nezbytná pro správné stanovení daně.

Nesouhlas s větou druhou závěru předkladatele, která se týká vazby odvodového období na okamžik zaúčtování základu odvodu plátcem odvodu ve vazbě na stanovení lhůty pro stanovení daně – viz zdůvodnění k bodu 1.1. příspěvku.

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

Pokud výrobce elektřiny sdělí plátcí 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 vyrobená).

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.

Stanovisko GFR:

Nesouhlas se závěrem předkladatele.

Plátce odvodu dle § 20 odst. 2 zákona o podporovaných zdrojích energie podává vyúčtování do 25 dnů po skončení odvodového období, tj. za každý kalendářní měsíc samostatně. Kumulaci odvodu za několik odvodových období do jednoho vyúčtování i v případě, že je v nich uplatňována stejná sazba daně, zákon nepřipouští – viz zdůvodnění k bodu 1.1. příspěvku.

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 2023¹ (dále jen „Pokyny“).

Pokyny byly vydané poté, co Výbor pro DPH opakovaně diskutoval rozsudek Soudního dvora EU ve věci Vega International² 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 samostatně³.

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“)

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

² Rozsudek C-235/18 - Vega International Car Transport and Logistic – Trading GmbH.

³ 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, obrat 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 sjednány 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) Směrnice⁴. 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 DPH⁵) 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.

⁴ Směrnice Rady 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, dále jen „Směrnice“

⁵ 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 zákoníku⁶ 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.

⁶ 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 stanoví odměnu formou rozdílu mezi nákupní a prodejní cenou zajištěného plnění výslovně připouští pro komisionáře v informaci ke komisionářským smlouvám⁷. 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.

⁷ 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**.

5. 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.