

Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR ze dne 25.1.2017

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN BEZ ROZPORU ke dni 25.1.2017

DPH

474/16.03.23 Zdaňování dodání mincí z drahých kovů 2
Předkládá: Bc. Marek Maule, daňový poradce č. osv. 4251

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN S ROZPOREM ke dni 25.1.2017

DPH

**486/14.12.16 Oprava základu daně z přidané hodnoty v případě reorganizace
dlužníka 7**
Předkládají: Ing. Stanislav Kryl, daňový poradce, č. osv. 3353
Ing. Jevgenija Bajzíkova, daňový poradce, č. osv. 5063

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN BEZ ROZPORU ke dni 25.1.2017

DPH

**492/25.01.17 Náležitosti daňového dokladu a den uskutečnění plnění při vývozu
zboží 14**
Předkládají: Ing. Stanislav Kryl, daňový poradce, č. osv. 3353
Mgr. Milan Tomíček, daňový poradce č. osv. 1026

ODLOŽENÉ PŘÍSPĚVKY

Daň z příjmů

**493/25.01.17 Okamžik zaúčtování výnosu z podílu na zisku přijatého
společností před svým vznikem, zdanění souvisejícího příjmu a uplatnění
osvobození od daně z příjmů právnických osob 14**
Předkládají: Zenon Folwarczny, daňový poradce, č. osv. 3661
Jan Hájek, daňový poradce, č. osv. 4503

**494/25.01.17 Zdanění kompenzace nerovnoměrného užívání nemovitostí jeho
podílovými spoluvlastníky 14**
Předkládají: Ing. Zdeněk Urban, daňový poradce, číslo osv. 320
Mgr. Ing. Václav Pačesný, daňový poradce, osv. 2987
Mgr. Lenka Kuřinová

**495/25.01.17 Režim zdanění příjmů fyzických osob z provozu výroben elektřiny,
ke kterému není vyžadována licence udělovaná Energetickým regulačním
úřadem 14**
Předkládá: JUDr. Ing. Martin Kopecký, daňový poradce, č. osv. 3826

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN BEZ ROZPORU ke dni 25.1.2017

DPH

474/16.03.23 Zdaňování dodání mincí z drahých kovů

Předkládá: Bc. Marek Maule, daňový poradce č. osv. 4251

Účel a východiska příspěvku

Cílem příspěvku je sjednotit výklad týkající se zdaňování dodání mincí vyrobených z drahých kovů (jiných než zlatých mincí zdaňovaných podle § 92 resp. 92b zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“).

Předmětem tohoto příspěvku dále nejsou mince nakupované výlučně pro sběratelské účely, tak jak je chápe část B) přílohy č. 4 ZDPH. Zdaňování těchto mincí je v ZDPH explicitně řešeno, a to v § 36 odst. (9) v případě platných mincí resp. v § 90 ZDPH jakožto prodej ostatních sběratelských předmětů. Sběratelské předměty je nutné chápat jakožto předměty, jejichž hodnota je závislá na vnějších faktorech, jakými jsou např. stáří daného předmětu, jeho autor příp. jeho společenská hodnota. Hodnota sběratelského předmětu není ve většině případů odvislá od materiálu, ze kterého je sběratelský předmět vyroben. Hodnota sběratelského předmětu vždy v čase roste.

Tento příspěvek se bude zabývat pouze platnými a neplatnými mincemi vyrobených ze stříbra, platiny a palladia (dále jen „drahé kovy“). Jejich hodnota je odvislá od hodnoty kovu, ze kterého jsou vyrobeny příp. od jejich nominální hodnoty. Faktor času, jako u sběratelského předmětu, v tomto případě nehraje roli.

Analýza problému

Úvodem je nutné rozlišit, zda je daná mince platná či neplatná, a to vzhledem k základní kvalifikaci předmětu zdanitelného plnění.

1. Dodání platných mincí z drahých kovů

V případě dodání platných mincí z drahých kovů je nutné vymezit prvotně předmět zdanitelného plnění.

Z § 4 odst. (2) písm. a) ZDPH vyplývá, že za zboží se nepovažují peníze. Přestože pojem „peníze“ není od roku 2009 v ZDPH nikde explicitně uveden¹, je nutné peníze chápat jako zákonné platidlo daného státu emitované v souladu s platnou legislativou tohoto státu. Předkladatel se domnívá, že podpůrně je možné využít definici pojmu peníze, tak jak byla uvedena v § 4 odst. (2) ZDPH platného do 31. 12. 2008:

„Penězi se pro účely tohoto zákona rozumí platné bankovky, státopky a mince české nebo cizí měny. Za platné bankovky, státopky a mince se považují i takové, jejichž

¹ Pojem byl, podle důvodové zprávy k novelizaci ZDPH č. 302/2008 Sb., pro nadbytečnost vypuštěn.

platnost byla ukončena, ale lze je ještě za platné bankovky, státovky a mince vyměnit.“

S ohledem na výše uvedené lze dovodit, že dodání platných mincí z drahých kovů, jiných než mincí české měny dodávaných výrobcem České národní bance, nelze považovat za dodání zboží ve smyslu příslušných ustanovení ZDPH. V souladu s § 14 odst. (1) ZDPH lze dovodit, že předmětná transakce musí být klasifikována jako poskytnutí služby, a to konkrétně finanční činnosti podle § 54 odst. (1) písm. j) ZDPH – operace týkající se peněz.

2. Dodání neplatných mincí z drahých kovů

Neplatné mince z drahých kovů lze, podle § 4 odst. (2) písm. a) ZDPH považovat za zboží. Jejich dodání lze tedy považovat za dodání zboží podle § 13 odst. (1) ZDPH.

V případě dodání nových neplatných mincí z drahých kovů bude základ daně stanoven v souladu s obecnými pravidly (zejm. § 36 ZDPH).

V případě dodání použitých neplatných mincí z drahých kovů je nutné řešit, zda je možné na tento typ transakci aplikovat § 90 ZDPH, tedy zda je možné použité mince z drahých kovů považovat za použité zboží ve smyslu § 90 odst. (1) písm. b) ZDPH.

Z ustanovení § 90 odst. (2) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“) vyplývá, že zvláštní režim pro obchodníky s použitým zbožím může použít obchodník při dodání mj. použitého zboží, pokud je toto zboží obchodníkovi dodáno v rámci obchodování na území Evropské unie:

- osobou nepovinnou k dani,
- osobou povinnou k dani se sídlem v tuzemsku, která není plátcem,
- osvobozenou osobou, která není plátcem,
- jinou osobou povinnou k dani, pro kterou je dodání tohoto zboží osvobozeno od daně podle § 62 ZDPH nebo obdobně podle platného předpisu jiného členského, státu, nebo
- jiným obchodníkem, pokud byl při dodání tohoto zboží tímto jiným obchodníkem použit zvláštní režim.

Použité zboží je definováno v § 90 odst. (1) písm. b) ZDPH jakožto hmotný movitý majetek, který je vhodný k dalšímu použití v nezměněném stavu nebo po opravě, kromě uměleckých děl, sběratelských předmětů nebo starožitností uvedených v příloze č. 4 a kromě drahých kovů a drahokamů.

Obchodníkem, který může zvláštní režim použít, se, podle ustanovení § 90 odst. (1) písm. c) ZDPH, rozumí plátce nebo osoba registrovaná k dani v jiném členském státě, která v rámci uskutečňování ekonomických činností pořizuje nebo dováží použité zboží, umělecké předměty, sběratelské předměty nebo starožitnosti za účelem dalšího prodeje, jednajíc na vlastní účet nebo na účet jiné osoby, pokud jí náleží odměna.

Z výše uvedeného vyplývá, že obchodník může využít zvláštního režimu v případě, že splní všechny výše uvedené podmínky. Cílem této části příspěvku je řešit problematiku definice použitého zboží, a to konkrétně výjimky v podobě drahých kovů.

V praxi vyvstává problém, zda mince vyrobené z drahých kovů je možné při prodeji zdaňovat v režimu podle § 90 ZDPH či nikoliv. Pojem „drahé kovy“ není ZDPH explicitně nikde definován. Pokud ZDPH pojem „drahé kovy“ používá, odkazuje pouze na Kombinovanou celní nomenklaturu² (dále jen „nomenklatura“).

Předkladatel se domnívá, že neplatné mince z drahých kovů nelze plošně zařadit pod základní pojem kategorie drahých kovů. Důkaz lze najít u definice investičního zlata. Pokud by zákonodárce resp. unijní zákonodárce považoval mince ze zlata za drahý kov v obecné rovině, nevymezoval by je samostatně v rámci § 92 odst. (2) písm. b) ZDPH resp. v bodu č. 54 úvodních ustanovení Směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „Směrnice“) a v čl. 344 Směrnic, ale pouze jako jednu z forem zlata, jakožto drahého kovu (jinou než cihla nebo destička). Tato ustanovení definují samostatně zlaté mince a podmínky, za kterých se tyto mince považují za investiční zlato.

Rovněž nomenklatura vymezuje drahé kovy oddělně od mincí všeho druhu. Drahé kovy jsou vymezeny v rámci části II., kapitoly 71, třídy XIV nomenklatury (zejm. položky 7106, 7108 a 7110). Mince, bez ohledu na materiál, ze kterého jsou vyrobeny, jsou vymezeny samostatně, a to v rámci části III., kapitoly 71, třídy XIV nomenklatury (položky kategorie 7118), tedy odděleně od drahých kovů.

Předkladatel je, vzhledem k výše uvedené analýze toho názoru, že neplatné použité mince z drahých kovů lze považovat za použité zboží ve smyslu § 90 odst. (1) písm. b) ZDPH, které lze, při splnění ostatních podmínek, zdaňovat v rámci § 90 ZDPH, tedy prostřednictvím zvláštního režimu tzv. ziskové přírážky.

Pro úplnost uvádí předkladatel, že v režimu ziskové přírážky jsou použité mince z drahých kovů zdaňovány i v jiných členských státech Evropské unie. Např. ve Spolkové republice Německo definuje zákon o DPH³ drahé kovy pro účely zdanění prostřednictvím ziskové přírážky přímo odkazem na Kombinovanou celní nomenklaturu, kdy v příslušném ustanovení jsou přímo uvedeny položky celního sazebníku 7106, 7108, 7110 a 7112). Stejný režim je uplatňován i v Polsku.

Závěr k bodu č. 1

Dodání platných mincí z drahých kovů pro jiné než sběratelské účely s výjimkou dodání mincí české měny výrobcem České národní bance se považuje za poskytnutí služby ve smyslu § 14 ZDPH s tím, že se jedná o finanční činnost ve smyslu § 54 odst. (1) písm. j) ZDPH.

Závěr k bodu č. 2

² Prováděcí nařízení Komise (EU) č. 1754/2015 ze dne 6. října 2015, kterým se mění příloha I nařízení Rady (EHS) č. 2658/87 o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku.

³ § 25a odst. (1) bod 3. německého zákona o dani z přidané hodnoty (UStG)

Dodání neplatných mincí z drahých kovů pro jiné než sběratelské účely se považuje za dodání zboží ve smyslu § 13 ZDPH, na které je, při splnění všech ostatních zákonných podmínek, možné uplatnit režim zdanění podle § 90 ZDPH.

Návrh na opatření

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

Stanovisko GFR

Nesouhlas s navrženým závěrem

Ad dodání platných a neplatných mincí z drahých kovů

Dodání platných i neplatných mincí z drahých kovů lze v zásadě podřadit pod § 4 odst. 2 písm. a) ZDPH, jelikož v odst. 3 písm. b) téhož § ZDPH je uvedeno, že zbožím se pro účely ZDPH dále rozumí bankovky, státovky a mince české nebo cizí měny prodávané pro sběratelské účely za ceny vyšší, než je jejich nominální hodnota nebo (...). Z kontextu ustanovení odst. 3 písm. b) je možné vyvodit, že cílem zákonodárce bylo zahrnout do zboží mimo jiné mince, jejichž cena je vyšší než jejich nominální hodnota, načež mince z drahých kovů často vysoce převyšují svou cenou nominální hodnotu na nich uvedenou, tento záměr naplňují. Lze tak vyvodit, že dodání platných i neplatných mincí z drahých kovů je dodáním zboží pro účely ZDPH, načež nelze aplikovat osvobození dle § 54 odst. 1 písm. j) ZDPH.

Základ daně při dodání platných mincí tak musí být stanoven v souladu s § 36 odst. 9 ZDPH.

Základ daně při dodání neplatných mincí tak musí být stanoven v souladu s § 36 odst. 1 ZDPH.

Ad použití zvláštního režimu pro použité zboží

Režim zdanění na základě ziskového rozpětí dosahovaného obchodníkem povinným k dani při dodání použitého zboží, uměleckých děl, sběratelských předmětů nebo starožitností představuje zvláštní režim DPH, odchylný od obecného režimu šesté směrnice, který jako jiné zvláštní režimy stanovené v člancích 24, 25 a 26 šesté směrnice, má být použit pouze v míře nezbytné pro dosažení svého cíle (viz pro použití režimu stanoveného článkem 26, respektive režimu stanoveného článkem 25, rozsudky SDEU C-308/96 a C-94/97 Madgett a Baldwin, bod 34, C-321/02 Harbs, bod 27, C-280/04 Jyske Finans, bod 35 a C-203/10 Auto Nikolovi, bod 46).

Třetí a pátý bod odůvodnění směrnice 94/5 resp. jak vyplývá z padesátého prvního bodu odůvodnění směrnice 2006/112, cílem režimu ziskové přírážky je zamezit dvojímu zdanění a narušení hospodářské soutěže mezi osobami povinnými k dani v oblasti použitého zboží (viz rozsudek SDEU C-320/02 Stenholmen, bod 25 a C-203/10 Auto Nikolovi, bod 47). Zásada daňové neutrality, na které zejména spočívá společný systém DPH, tak jak jej zavádí šestá směrnice, brání tomu, aby bylo při vybírání DPH zacházeno rozdílně s hospodářskými subjekty, které uskutečňují stejné operace (viz v tom smyslu rozsudek SDEU C-382/02 Cimber Air, body 23 a 24).

Použitým zbožím je dle čl. 311 odst. 1 bod 1) Směrnice o DPH movitý hmotný majetek, který je vhodný k dalšímu použití v daném stavu nebo po opravě, kromě (...). Použití výrazu „vhodný k dalšímu použití“ v uvedené definici naznačuje, že aby mohlo být zboží kvalifikováno jako „použité zboží“ ve smyslu výše uvedeného článku směrnice o DPH, musí být opětovně použitelné, což jednoznačně vylučuje nové zboží.

Mince z drahých kovů nelze považovat za použité zboží, jelikož takovéto mince jsou převážně uchovávány v plastových kapslích nebo fóliích. V reálném stavu tak takovéto mince nejsou zpravidla použity a musí být tedy považovány za nové zboží, na které tudíž nelze aplikovat zvláštní režim pro použité zboží dle § 90 ZDPH.

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN S ROZPOREM ke dni 25.1.2017

DPH

486/14.12.16 Oprava základu daně z přidané hodnoty v případě reorganizace dlužníka

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

Ing. Jevgenija Bajzíkova, daňový poradce, č. osv. 5063

Cílem tohoto příspěvku je vyjasnění dopadů na základ daně z přidané hodnoty u plnění, která nebyla plně uhrazena z důvodu schválení reorganizace u jejich příjemce.

Použité zkratky

- 1) Insolvenční zákon – zákon č. 182/2006 Sb., v současném znění, o úpadku a způsobech jeho řešení
- 2) ZDPH - zákon č. 235/2004 Sb., v současném znění, o dani z přidané hodnoty.
- 3) Směrnice DPH – Směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty
- 4) Soudní dvůr Evropské unie - SDEU

Situace

1. Poskytovatel ("věřitel") dodá zboží nebo poskytne službu odběrateli („dlužník“) a vznikne pohledávka věřitele za dlužníkem. Obě společnosti jsou plátcí DPH. Věřitel odvede DPH na výstupu z poskytnutého plnění a dlužník uplatní nárok na odpočet DPH na vstupu. Následně se dlužník dostane do úpadku a není schopen plnit své peněžité závazky. Úpadek dlužníka je řešen reorganizací, kdy je zachován provoz podniku a zároveň dochází k postupnému uspokojování pohledávek dle reorganizačního plánu. K uspokojení pohledávky věřitele dochází jen v částečné výši dle schváleného reorganizačního plánu (například 15-20%). Spornou otázkou je, zda dochází ke snížení základu daně po dni uskutečnění zdanitelného plnění a povinnosti jeho opravy dle § 42 odst. 1 písm. b) ZDPH.

Česká a evropská legislativa

Insolvenční zákon

2. Dlužník je v úpadku, pokud je v platební neschopnosti nebo je předlužen. Dle § 4 Insolvenčního zákona může být úpadek dlužníka řešen několika způsoby – konkursem, reorganizací, oddlužením nebo zvláštním způsobem pro určité subjekty. Dále se zabýváme jen reorganizací.
3. Dle ustanovení § 341 odst. 1 písm. a) Insolvenčního zákona lze reorganizaci provést mimo jiné „*restrukturalizací pohledávek věřitelů, spočívající v prominutí části dluhů dlužníka včetně jejich příslušenství nebo v odkladu jejich splatnosti*“.

Odstavec 3 téhož ustanovení uvádí, že „u věřitelů, do jejichž práv reorganizační plán zasahuje, se v reorganizačním plánu uvede, o jakou částku je jejich pohledávka snížena nebo po jakou dobu bude trvat odklad její splatnosti nebo vykonatelnosti anebo v čem spočívají jiné zásahy do práv věřitelů“.

4. Dle ustanovení § 356 Insolvenčního zákona „zanikají účinností tohoto plánu práva všech věřitelů vůči dlužníkovi, a to i v případě, že svou pohledávku do insolvenčního řízení nepřihlásili; za věřitele dlužníka se považují osoby uvedené v reorganizačním plánu za podmínek v něm stanovených, včetně rozsahu jejich práv“.

Směrnice DPH a judikatura SDEU

5. Článek 90 odst. 1 Směrnice DPH

„Je-li zaplacení ceny zrušeno nebo vypovězeno, je-li **cena zcela nebo zčásti nezaplacena nebo je-li snížena po uskutečnění zdanitelného plnění**, základ daně se přiměřeně sníží za podmínek stanovených členskými státy“⁴.

6. Článek 90 odst. 2 Směrnice DPH

„Členské státy se mohou odchýlit od odstavce 1 v případě celkového nebo částečného nezaplacení ceny“.

7. Z výše uvedeného je zřejmé, že Směrnice DPH dává členským státům možnost volby jenom pro případ nezaplacení kupní ceny. Naopak v ostatních případech (zrušení plnění, vypovězení plnění, snížení ceny po DUZP) je oprava základu daně povinná a odchylka se nepřipouští.
8. Výkladem ustanovení článku 90 Směrnice DPH se zabýval SDEU zejména v rozsudku C-337/13 Almos Agrárkülkereskedelmi Kft. Společnost Almos dodala zboží svému obchodnímu partnerovi, ten ale nebyl schopen za zboží zaplatit a proto se obě společnosti písemně dohodly, že se původní plnění zcela ruší a zboží, které se již nacházelo ve skladě odběratele, právně patří opět společnosti Almos, která jako jediná s ním smí nakládat jako vlastník. Na vrácení zboží ale nakonec nedošlo, neboť toto zboží bylo zajištěno. Maďarský správce daně neumožnil společnosti Almos provést opravu základu daně s odůvodněním, že se jedná pouze o nezaplacení kupní ceny, což podle maďarského práva není titul pro opravu.
9. SDEU k tomuto sporu uvedl následující (body 22-25 rozsudku):

⁴ V angličtině “In the case of cancellation, refusal or total or partial non-payment, or where the price is reduced after the supply takes place, the taxable amount shall be reduced accordingly under conditions which shall be determined by the Member States”.

22) „V tomto ohledu je třeba připomenout, že čl. 90 odst. 1 směrnice o DPH, který se vztahuje na případy zrušení, vypovězení, odstoupení, případy, kdy je cena zcela nebo zčásti nezaplacena nebo když je snížena, ukládá členským státům povinnost snížit základ daně, a tudíž výši DPH dlužné osobou povinnou k dani pokaždé, když osoba povinná k dani neobdrží po uzavření transakce část nebo celé protiplnění. Toto ustanovení je výrazem základní zásady směrnice o DPH, podle níž je základ daně tvořen skutečně přijatým protiplněním, a důsledkem toho je, že daňový orgán nemůže vybrat částku DPH převyšující částku, která byla osobě povinné k dani zaplacená“;

23) Druhý odstavec uvedeného článku 90 členským státům nicméně umožňuje odchytil se od výše uvedeného pravidla v případě celkového nebo částečného nezaplacení ceny plnění. Osoby povinné k dani se proto na základě čl. 90 odst. 1 směrnice o DPH nemohou dovolávat nároku na snížení svého základu daně u DPH v případě nezaplacení ceny, pokud se dotyčný členský stát rozhodl, že uplatní odchylku stanovenou v čl. 90 odst. 2 uvedené směrnice.

25)(.)“pokud dojde k celkovému nebo částečnému nezaplacení kupní ceny, aniž dojde k odstoupení od smlouvy nebo jejímu zrušení, má kupující nadále povinnost sjednanou cenu zaplatit a prodávající, i když již není vlastníkem zboží, v zásadě nadále disponuje pohledávkou, jejíhož zaplacení se může domáhat před soudem. Jelikož však nelze vyloučit, že se taková pohledávka nestane ve skutečnosti definitivně nedobytnou, rozhodl se unijní zákonodárce ponechat každému členskému státu možnost určit, zda v případě nezaplacení kupní ceny, které samo o sobě na rozdíl od odstoupení od smlouvy nebo jejího zrušení nemá za následek obnovení původního stavu, vznikne nárok na přiměřené snížení základu daně za podmínek, které stanoví, nebo zda v takovém případě nebude takové snížení možné”.

10. SDEU tedy jasně odděluje nezaplacené pohledávky od zaniklých pohledávek a vysvětluje mezi nimi rozdíl. V případě zániku části nebo celé pohledávky již věřitel nemá nárok na zaplacení a svých peněz se nemůže domáhat ani soudně. Naproti tomu nezaplacená pohledávka stále existuje a jejího zaplacení se může věřitel soudně domáhat. Pouze v tomto druhém případě se členské státy mohou rozhodnout využít článek 90 odst. 2 Směrnice a opravu základu daně nepovolit nebo ji povolit jenom jako možnost nikoliv povinnost. Naopak není možné bránit opravě základu daně v případě zániku pohledávky nebo její části, kde článek 90 odst. 1 Směrnice jasně ukládá opravu základu daně.

11. Na závěr SDEU uvádí, že článek 90 odst. 1 Směrnice má přímý účinek a osoby povinné k dani se ho mohou dovolávat před vnitrostátními soudy, neboť je toto ustanovení bezpodmínečné a dostatečně přesné⁵.

Zákon o DPH

12. **Ustanovení § 36 odst. 1 ZDPH** upravuje základ daně jako

„Vše, co jako úplatu obdržel nebo má obdržet plátce za uskutečnění zdanitelné plnění, včetně částky na úhradu spotřební daně od osoby, pro kterou je zdanitelné plnění uskutečněno, nebo od třetí osoby, bez daně za toto plnění“.

13. Článek 90 odst. 1 Směrnice DPH je do českého práva transponován **ustanovením § 42 ZDPH** s následujícím zněním:

*(1) Plátce opraví základ daně a výši daně
(...)*

b) při snížení, popřípadě při zvýšení základu daně podle § 36 a 36a, ke kterému dojde po dni uskutečnění zdanitelného plnění, (...)

14. Česká republika využila možnosti odchylky od článku 90 odst. 1 Směrnice a transponovala článek 90 odst. 2 tím, že specificky upravila institut opravy výše daně u pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení, kdy úpadek je řešen formou konkurzu.

Ustanovení § 44 ZDPH uvádí, že

*„plátce, kterému při uskutečnění zdanitelného plnění vůči jinému plátcovi vznikla povinnost přiznat daň a jeho pohledávka, která vznikla v období končícím 6 měsíců před rozhodnutím soudu o úpadku z tohoto plnění, dosud nezanikla, je **oprávněn** provést opravu výše daně na výstupu z hodnoty zjištěné pohledávky (...).“*

15. Oprava základu daně dle § 44 je možná pouze u pohledávek, které dosud nezanikly. Prohlášením konkursu totiž pohledávky přihlášených věřitelů nezanikají a k jejich zániku dojde teprve uspokojením (srov. § 244 insolvenčního zákona, obdobně § 312 odst. 4 insolvenčního zákona). Zákon o DPH tedy umožňuje v případě konkursu rychlejší opravu základu daně oproti obecné úpravě (tj. ještě v době, kdy pohledávka nebo její část ještě nezanikla). Dojde-li potom k (částečnému) uspokojení pohledávky v konkursu, postupuje se podle § 44 odst. 6 ZDPH.

⁵ Viz bod 40 rozsudku C-337/13 Almos Agrárkülkereskedelmi Kft

16. Je třeba zdůraznit, že absence explicitní úpravy opravy základu daně pro reorganizaci v § 44 neznamená, že se při reorganizaci oprava neprovádí. Oprava základu daně při reorganizaci totiž podléhá obecnému pravidlu obsaženému v § 42 ZDPH, které je transpozicí článku 90 odst. 1 Směrnice DPH, jenž má navíc v případě nemožnosti eurokonformního výkladu citovaného ustanovení zákona přímý účinek.

17. Dle ustanovení **§ 74 odst. 1 ZDPH**

„je-li provedena oprava základu daně a výše daně podle § 42, která má za následek snížení uplatněného odpočtu dane, je plátce, pro něhož se uskutečnilo plnění, povinen provést opravu odpočtu daně“.

Analýza situace

Kontinuita pohledávky

18. Reorganizační plán směřuje k uspořádání vzájemných vztahů mezi dlužníkem a jeho věřiteli (§ 338 odst. 1 insolvenčního zákona). Reorganizaci lze provést mimo jiné prominutím části dluhů dlužníka, včetně jejich příslušenství, resp. snížením pohledávek či jinými zásahy do práv věřitelů (§ 341 odst. 1 písm. a) a § 341 odst. 3 insolvenčního zákona).

19. U pohledávek dotčených věřitelů je tak zachována přímá vazba pohledávky upravené reorganizačním plánem (nové pohledávky) a původního zdanitelného plnění⁶. Úhrada nové pohledávky představuje úplatu za dříve poskytnuté zdanitelné plnění. Kdyby nebylo původního plnění, věřitel by neměl nárok ani na poměrné uspokojení své pohledávky.

Oprava základu daně

20. Základem daně z přidané hodnoty je vše, co plátce obdržel nebo má obdržet jako úplatu za uskutečněné zdanitelné plnění. Po účinnosti reorganizačního plánu (právní moci usnesení insolvenčního soudu o schválení reorganizačního plánu či později podle toho, co stanoví reorganizační plán – srov. § 352 odst. 1 insolvenčního zákona) dochází k zániku části přihlášené pohledávky. V reorganizačním plánu je uvedeno, o jakou částku budou jednotlivé pohledávky sníženy. Věřitel tedy má obdržet už jenom částku uvedenou v reorganizačním plánu a zbytek pohledávky zaniká (srov. § 356 odst. 1 insolvenčního zákona).

⁶ Z ustálené judikatury SDEU vyplývá, že platbu lze považovat za úplatu za zdanitelné plnění v případě, kdy mezi úplatou a plněním existuje přímá a bezprostřední vazba. Přímá vazba existuje v případě, kdy mezi subjekty existuje právní vztah (tj. byla uzavřena smlouva) a úplata je proporcionální poskytnutému plnění. Viz například rozsudky C-16/93 R. J. Tolsma, Case 102/86 Apple and Pear Development Council

21. Po účinnosti reorganizačního plánu má věřitel obdržet nižší částku – základ daně je tedy také nižší.
22. Reorganizací tak dochází ke snížení základu daně po uskutečnění zdanitelného plnění v souladu s článkem 90 odst. 1 Směrnice DPH a ustanovením § 42 odst. 1 písm. b) ZDPH (viz body 5 a 13). Věřitel je povinen opravit základ daně. Tato povinnost je plně v souladu se Směrnicí DPH a výkladem SDEU.
23. Oprava se provede vystavením opravného daňového dokladu do 15 dnů od zjištění skutečností rozhodných pro provedení opravy (účinnost reorganizačního plánu, nestanoví-li reorganizační plán, že pohledávka zaniká později). V praxi se to bude časově shodovat s okamžikem odpisu pohledávek v účetnictví věřitele. Opravu základu daně a výše daně nelze provést po uplynutí 3 let od konce zdaňovacího období, ve kterém vznikla povinnost přiznat daň u původního uskutečněného zdanitelného plnění (tj. daňové přiznání, ve kterém je prováděna oprava, musí být v této lhůtě podáno).
24. Na druhé straně dlužník v souladu s ustanovením § 74 ZDH (viz bod 17) provede opravu odpočtu daně ve zdaňovacím období, kdy se dozvěděl o rozhodných okolnostech. Opět se bude jednat o účinnost reorganizačního plánu, nestanoví-li reorganizační plán, že pohledávka (její část) zaniká později.

Speciální úprava v § 44

25. Ustanovení § 44 ZDPH je speciální ustanovení k základnímu pravidlu obsaženému v § 42 ZDPH a v reorganizaci nelze použít.
26. Nebylo-li by možné dosáhnout opravy základu daně standardní cestou tak, jak připouští § 42 ZDPH při eurokomfortním výkladu (případně přímo použitelný článek 90 odst. 1 Směrnice), potom by pro plátce DPH byl konkurs vždy preferovanou variantou řešení úpadku, ledaže by reorganizační plán umožňoval plnění na přihlášenou pohledávku vyšší, než kolik činí věřitelem zaplacená daň z přidané hodnoty. Taková právní úprava by byla disfunkční.
27. Pro úplnost uvádíme, že finální výsledek obou postupů (reorganizace a konkurs) je zcela totožný. Stát vždy dostane DPH z částky, kterou věřitel nakonec obdrží. Podle § 44 odst. 6 ZDPH je totiž věřitel povinen přiznat DPH z přijaté úplaty, je-li pohledávka částečně nebo plně uhrazena. Tím je realizována základní zásada Směrnice, podle níž je základ daně tvořen skutečně přijatým protiplněním.
28. Na rozdíl od reorganizace má věřitel v rámci konkurzu výhodu, že DPH nemusí po dobu trvání konkurzu financovat, přestože pohledávka nebo její část zatím nezanikla. Tato úleva je umožněna právě a jen využitím možnosti dané článkem 90 odst. 2 Směrnice.

Závěr

29. V případě zániku části pohledávky věřitele v důsledku reorganizace dlužníka dochází ke snížení základu daně z přidané hodnoty dle § 42 odst. 1 písm. b) ZDPH. Věřitel musí vystavit opravný daňový doklad dle § 42 odst. 2 ZDPH a dlužník je povinen opravit odpočet daně dle § 74 ZDPH.
30. Navrhujeme přijmout výše popsany závěr a náležitým způsobem jej publikovat.

Stanovisko GFŘ

GFŘ nesouhlasí s uvedeným závěrem

Dle citovaného rozsudku C-337/13 Almos Agrárkülkereskedelmi Kft. se unijní zákonodárce rozhodl ponechat každému členskému státu možnost určit, zda v případě nezaplacení kupní ceny, vznikne nárok na přiměřené snížení základu daně za podmínku, které stanoví, nebo zda v takovém případě nebude takové snížení možné (viz čl. 90 odst. 2 Směrnice 2006/112/ES dále jen Směrnice) a to z důvodu, že při celkovém nebo částečném nezaplacení kupní ceny, aniž dojde k odstoupení od smlouvy nebo jejímu zrušení, má kupující nadále povinnost sjednanou cenu zaplatit a prodávající, i když již není vlastníkem zboží, v zásadě nadále disponuje pohledávkou, jejíž zaplacení se může domáhat před soudem a jelikož nelze vyloučit, že se taková pohledávka nestane ve skutečnosti definitivně nedobytnou (viz odst. 25 cit. rozsudku).

Dle § 362 insolvenčního zákona č. 182/2006 Sb., v platném znění (dále jen IZ) může insolvenční soud rozhodnutí o schválení reorganizačního plánu zrušit (v daném případě dle § 362 odst. 3 IZ mohou věřitelé požadovat uspokojení pohledávek v původní výši) a dle § 363 IZ může insolvenční soud rozhodnout o přeměně reorganizace v konkurs.

Dle § 356 odst. 3 IZ dále práva věřitelů vůči spoludlužníkům a ručitelům dlužníka zůstávají reorganizačním plánem nedotčena. Vůči spoludlužníkovi nebo ručiteli tedy věřitel i po účinnosti reorganizačního plánu může vymáhat pohledávku v původní výši.

Dle § 36 odst. 1 ZDPH je přitom základem daně vše co jako úplatu má plátce za uskutečněné plnění obdržet od osoby, pro kterou je zdanitelné plnění uskutečněno, nebo od třetí osoby, tedy i od ručitele či spoludlužníka.

Je tedy zřejmé, že v důsledku reorganizace pohledávek věřitele se pohledávka nestane ve skutečnosti definitivně nedobytnou z titulu nezaplacené úplaty za uskutečněné zdanitelné plnění vůči dlužníkovi a tudíž se nejedná o konečné pozbytí pohledávky tak, jak to předpokládá SDEU v bode 25 výše citovaného rozsudku a nelze tedy aplikovat snížení základu daně z přidané hodnoty § 42 odst. 1 písm. b) ZDPH, neboť se stále dle uvedeného bodu č. 25 uvedeného rozhodnutí SDEU nacházíme v nezaplacené dani a lze se odchýlit podle odst. 2 čl. 90 od aplikace odst. 1 téhož článku (jak předvídá SDEU).

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN BEZ ROZPORU ke dni 25.1.2017

DPH

492/25.01.17 Náležitosti daňového dokladu a den uskutečnění plnění při vývozu zboží

Předkládají: Ing. Stanislav Kryl, daňový poradce, č. osv. 3353
Mgr. Milan Tomíček, daňový poradce č. osv. 1026

Cílem předkládaného příspěvku je ujasnit, jaké datum uskutečnění plnění má být uváděno na daňovém dokladu v případě vývozu zboží osvobozeného dle ustanovení §66 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“) a v jakém okamžiku vzniká povinnost přiznat uskutečnění tohoto plnění.

Příspěvek částečně vychází z příspěvku 131/31.05.06 – Osvobození při vývozu zboží, který se problematikou okamžiku uskutečnění plnění při vývozu zabývá.

1. Česká legislativa

Novelou zákona o DPH účinnou od 29. července 2016 se daňovým dokladem při vývozu stal daňový doklad vystavený podle § 28 odst. 1 písm. a)⁷, tj. doklad obsahující náležitosti uvedené v § 29 zákona o DPH.

V souladu s ustanovením § 29 odst. 1 písm. h) zákona o DPH je povinnou náležitostí daňového dokladu i den uskutečnění plnění nebo den přijetí úplaty, pokud před uskutečněním plnění vznikla povinnost ke dni přijetí úplaty přiznat daň nebo přiznat uskutečnění plnění, pokud se liší ode dne vystavení daňového dokladu.

Při dodání zboží do třetí země se dle § 66 odst. 3 zákona o DPH považuje za den uskutečnění plnění den výstupu zboží z území Evropské unie potvrzený celním úřadem.

U plnění, která jsou osvobozena od daně s nárokem na odpočet daně, vzniká povinnost přiznat uskutečnění tohoto plnění dle § 63 odst. 2 zákona o DPH ke dni jeho uskutečnění (tedy podle ustanovení § 21 zákona o DPH), pokud zákon nestanoví jinak.

2. Směrnice 2006/112/ES

Směrnice 2006/112/ES o společném systému DPH (dále jen „Směrnice“) výslovně nedefinuje okamžik, kdy se vývoz zboží považuje za uskutečňovaný. Vývoz zboží není směrnicí chápán jako zvláštní druh plnění, který by vyžadoval speciální úpravu, ale pouze jako jakékoliv jiné dodání zboží upravené v článku 63 a následujících Směrnice.

⁷ §33a zákona o DPH

To je zřejmé i porovnáním úpravy uskutečnění plnění v případě dodání zboží do třetí země (vývozu) a v případě dodání zboží do jiného členského státu EU osvobozeného od daně dle článku 138 Směrnice. V obou případech se jedná o standardní dodání zboží v tuzemsku, které je při splnění určitých podmínek osvobozeno od uplatnění DPH⁸. Směrnice v článku 67 upravuje den vzniku povinnosti uplatnit daň pouze u dodání zboží do jiného členského státu, a to jako výjimku z předchozích článků. Důvodem je sjednocení okamžiku pro vykázání dodání a pořízení zboží do/z jiného členského státu jak ve státě odeslání, tak ve státě přijetí zboží z důvodu kontrolních mechanismů VIES. Pro dodání zboží, které je odesláno nebo dopraveno na území mimo EU, podobná výjimka stanovena není (není třeba sjednocovat režim v členském státě EU a ve třetí zemi). Proto je při dodání zboží na vývoz třeba vycházet ze základních pravidel, tj. z článků 63 až 66 Směrnice.

Směrnice tedy považuje „vývoz“ zboží za uskutečněný v okamžiku, kdy bylo zboží v souladu se smluvními podmínkami dodáno kupujícímu, tj. kdy došlo k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník na kupujícího.

3. Okamžik uskutečnění plnění při vývozu

Při určitém zjednodušení lze říci, že v praxi nastávají dvě základní situace, při kterých dochází k dodání zboží při vývozu. V případě, že přepravu zboží zajišťuje prodávající, dochází zpravidla k dodání zboží v okamžiku, kdy prodávající či jeho přepravce předá zboží kupujícímu po ukončení přepravy, tj. poté, co zboží vystoupilo z území EU. V dané situaci tedy den uskutečnění plnění dle zákona o DPH předchází dni uskutečnění plnění dle Směrnice. Nelze ani vyloučit, že kupující zboží nepřeveze, a potom ani k žádnému plnění (dodání zboží) nedojde. Vykazování plnění k datu výstupu zboží z EU dle § 66 zákona o DPH je tak předčasné a mohlo by ovlivnit výpočet koeficientu dle § 76 zákona o DPH.

Pokud přepravu zboží zajišťuje kupující, dochází zpravidla k dodání zboží v okamžiku, kdy si kupující nebo jeho přepravce převezme zboží od prodávajícího ve skladu. Teprve poté zboží vystupuje z území EU. To znamená, že v tomto případě den uskutečnění plnění dle Směrnice předchází dni uskutečnění plnění dle § 66 zákona o DPH.

Vykazování téhož plnění v různých obdobích v závislosti na tom, zda se u dané transakce uplatní osvobození, nemá oporu ve Směrnici. Osvobozuje se plnění, které by (nebýt osvobození) podléhalo DPH. Není proto zcela logické osvobozovat plnění k jinému okamžiku než k tomu, ve kterém by jinak vznikla povinnost daň přiznat. Pokud by například nebyly splněny podmínky pro osvobození vývozu zboží od DPH (např. proto, že se dodatečně zjistí, že kupující, který uskutečňuje přepravu zboží, má v České republice provozovnu), dnem uskutečnění plnění by byl obecně den dodání zboží⁹ a povinnost přiznat uskutečnění plnění by tak vznikla dříve než v případě, že by tatáž transakce byla osvobozena od DPH (tj. dnem výstupu zboží z EU).

8 Viz body 19 – 25 stanoviska generálního advokáta k případu C-245/04 EMAG Handel EDER HOG, kde advokát říká, že jak vývoz, tak dodání zboží do jiného členského státu jsou dodáním zboží s místem plnění dle článku 8(1)a Směrnice Rady 77/388/EHS, ve znění pozdějších změn, a že po zavedení jednotného trhu byl pouze jeden titul pro osvobození takového plnění nahrazen druhým

⁹ §21 zákona o DPH

Pokud by však v souladu se směrnicí byl za den uskutečnění plnění považován den dodání zboží, v obou případech by povinnost přiznat uskutečnění plnění vznikla ke stejnému okamžiku (dodání zboží), tj. transakce by byla vykázána ve stejném zdaňovacím období bez ohledu na to, zda byly splněny podmínky pro osvobození či nikoliv.

V praxi může nastat situace, že správce daně zahájí daňovou kontrolu za zdaňovací období, ve kterém je vykázán výstup zboží z EU. V průběhu kontroly vyjde najevo, že podmínky pro osvobození nejsou naplněny (např. z důvodu existence provozovny kupujícího v ČR). K dodání zboží (tj. k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastníkem) ale došlo již převzetím zboží kupujícím v předchozím zdaňovacím období. Správce daně bude nucen zahájit daňovou kontrolu i za předchozí zdaňovací období, aby mohl vyměřit DPH ve správném období (§ 104 zákona o DPH se na postup správce daně nevztahuje).

4. Datum uskutečnění plnění na daňovém dokladu

Náležitosti daňového dokladu jsou ve Směrnici upraveny v článku 226. Povinnost uvádět na daňovém dokladu den, kdy bylo uskutečněno nebo dokončeno dodání zboží nebo poskytnutí služby, je upravena konkrétně v bodu 7 tohoto ustanovení.

Výkladem článku 226 bodu 7 Směrnice se zabýval Soudní dvůr Evropské unie v případě C-516/14 Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos SA. V bodě 30 rozsudku Soudní dvůr Evropské unie uvedl, že požadavek článku 226 bodu 7 Směrnice musí být vykládán ve světle cíle sledovaného tímto článkem, kterým je umožnit správcům daně kontrolu odvedení splatné daně a případně existence nároku na odpočet DPH.

Je patrné, že v případě osvobozeného vývozu je cílem uvedení data uskutečnění plnění na daňovém dokladu spíše umožnit správci daně kontrolovat splnění podmínek pro osvobození od DPH. Pokud plátce daně uvede na daňový doklad v souladu se směrnicí jako datum uskutečnění plnění den, kdy došlo k dodání zboží, a pokud plátce následně v souladu s § 63 odst. 2 k tomuto dni přizná uskutečnění osvobozeného plnění, kontrola splnění podmínek pro osvobození vývozu správcem daně bude snazší (viz komentář v bodě 3). Uvedení dne dodání zboží jako data uskutečnění plnění na daňový doklad při vývozu tedy povede k lepšímu naplnění cíle článku 226 Směrnice.

S ohledem na výše uvedené skutečnosti by plátce daně měl mít možnost při určování dne uskutečnění plnění při vývozu postupovat v souladu se směrnicí a na daňový doklad uvádět jako den uskutečnění osvobozeného plnění den, kdy bylo zboží dodáno.

V praxi nastávají i situace, kdy okamžik dodání zboží kupujícímu není dodavatelem v okamžiku vystavení faktury znám. Například pokud jsou při vývozu zboží sjednány INCOTERMS dodací podmínky DAP a faktura, která by měla sloužit jako daňový doklad, je vystavena již v okamžiku předání zboží přepravci, jelikož je zasílána společně se zbožím.

Podle §29 odst. 1 písm. h) zákona o DPH je povinnou náležitostí daňového dokladu i den uskutečnění plnění nebo den přijetí úplaty, pokud před uskutečněním plnění vznikla povinnost ke dni přijetí úplaty přiznat daň nebo přiznat uskutečnění plnění, pokud se liší ode dne vystavení daňového dokladu.

Podle článku 226 bodu 7 Směrnice, který byl do českého zákona o DPH implementován § 29 odst. 1 písm. h), je náležitostí faktury i den, kdy bylo uskutečněno nebo dokončeno dodání zboží nebo poskytnutí služby, nebo den, kdy byla provedena platba uvedená v čl. 220 bodech 4 a 5, pokud jej lze určit a liší se ode dne vystavení faktury.

Ačkoliv možnost neuvádět den uskutečnění plnění na daňový doklad v případě, že jej nelze určit, není v §29 odst. 1 písm. h) zákona o DPH výslovně uvedena (na rozdíl od článku 226 bodu 7 Směrnice), tato možnost jasně vyplývá z kontextu daného ustanovení. Je zjevně nemožné uvést na daňový doklad den uskutečnění plnění, který nelze určit.

Vzhledem k uvedenému a ke skutečnosti, že jednotlivá ustanovení zákona o DPH mají být interpretována v souladu se Směrnicí, ustanovení §29 odst. 1 písm. h) by mělo být vykládáno v tom smyslu, že plátce daně nemusí uvádět na daňový doklad datum uskutečnění plnění, pokud jej nelze v okamžiku vystavení daňového dokladu určit.

Skutečnost, že neuvedení dne uskutečnění plnění na daňovém dokladu při vývozu nebrání uplatnění osvobození od DPH, vyplývá i z judikatury Evropského soudního dvora.

Evropský soudní dvůr v případě C-24/15 Josef Plöckl rozhodl, že zásada daňové neutrality si žádá, aby osvobození od DPH bylo přiznáno, jestliže jsou splněny věcné hmotněprávní požadavky, i když osoby povinné k dani nevyhověly určitým požadavkům formálním.

V případě C-518/14 Senatex, který se zabýval náležitostmi daňových dokladů v souvislosti s uplatněním odpočtu DPH na vstupu, Evropský soudní dvůr dále uvedl, že držení faktury s údaji stanovenými v článku 226 Směrnice představuje formální podmínku, a nikoliv věcnou podmínku pro nárok na odpočet DPH.

Z uvedených rozhodnutí Evropského soudního dvora vyplývá, že chybějící údaj o datu uskutečnění plnění na daňovém dokladu by neměl bránit plátcům daně v uplatnění osvobození, jestliže lze splnění hmotněprávních podmínek pro osvobození vývozu doložit jinými prostředky. Splnění hmotněprávních podmínek může plátce daně dokládat např. vývozním celním prohlášením (a jestliže bylo zboží vyvezeno např. na základě ústního celního prohlášení, tak jinými důkazními prostředky jako je např. potvrzení přepravní společnosti zajišťující vývoz a dodání zboží mimo EU apod.).

Sjednocující závěr I.

Navrhujeme přijmout závěr, že v případě vývozu zboží ve smyslu § 66 zákona o DPH lze na daňový doklad uvést jako okamžik uskutečnění plnění datum, kdy došlo k dodání zboží dle § 21 zákona o DPH (je-li znám).

Plátce má nadále možnost postupovat podle zákona o DPH a na daňovém dokladu uvést jako okamžik uskutečnění plnění datum, kdy zboží vystoupilo z území Evropské unie.

Jestliže okamžik uskutečnění plnění nelze při vystavení daňového dokladu určit, daňový doklad nemusí tento údaj obsahovat. Bude-li daňový doklad obsahovat všechny zbývající údaje požadované zákonem o DPH, bude považován za daňový doklad obsahující veškeré náležitosti daňového dokladu.

5. Povinnost přiznat osvobození od DPH při vývozu zboží

Podle současného znění zákona o DPH, vzniká plátcovi povinnost přiznat uskutečnění vývozu zboží ke dni výstupu zboží z území EU potvrzeného celním úřadem¹⁰.

Jak jsme dovodili v přechozích částech tohoto příspěvku, dnem uskutečnění plnění při vývozu je v souladu se Směrnicí den, kdy je zboží dodáno kupujícímu. Vzhledem k principu přednosti práva Evropské unie je třeba vycházet z těch ustanovení zákona o DPH, která jsou s nimi v souladu. Při stanovení povinnosti přiznat uskutečnění plnění je tedy třeba vycházet z ustanovení § 63 odst. 2 zákona o DPH, který je plně v souladu se Směrnicí.

Pokud plátce vykáže uskutečnění vývozu ve zdaňovacím období, ve kterém bylo zboží dodáno, nelze toto vykázání žádným způsobem sankcionovat, a to ani pokutou za nesplnění povinnosti nepeněžité povahy dle § 247a zákona č. 280/2009, daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.

Uvedením vývozu v dřívějším či pozdějším zdaňovacím období je nepeněžní povinnost splněna a ve smyslu § 104 odst. 1 zákona o DPH správce daně daň dodatečně v jiném zdaňovacím období nemůže vyměřit.

Problematikou vykazování uskutečnění vývozu v dřívějším zdaňovacím období se zabýval rovněž příspěvek 131/31.05.06 Osvobození při vývozu zboží. Jelikož fakticky se předmětná současná právní úprava neliší od úpravy platné při přijetí stanoviska Ministerstva financí k uvedenému příspěvku, navrhuje se v souladu s tehdejšími stanoviskem Ministerstva financí přijmout následující Sjednocující návrh II.

Sjednocující návrh II.

Navrhujeme přijmout sjednocující výklad, podle kterého nelze sankcionovat postup, a to ani pokutou za nesplnění povinnosti nepeněžité povahy, kdy plátce přizná osvobození od DPH při vývozu zboží v souladu s ustanovením § 63 odst. 2 zákona o DPH v okamžiku dodání zboží kupujícímu.

¹⁰ § 63 odst. 2 a § 66 odst. 3 zákona o DPH

Stanovisko GŘ**Stanovisko k sjednocujícímu závěru I.:**

V případě vývozu zboží ve smyslu § 66 zákona o DPH je okamžik uskutečnění plnění datum, kdy zboží vystoupilo z území Evropské unie podle § 66 odst. 3 zákona o DPH, nicméně lze připustit v souladu se Směrnicí uvedení na daňový doklad jako okamžik uskutečnění plnění datum, kdy došlo k dodání zboží dle § 21 zákona o DPH. Na základě výše uvedeného připuštění obou okamžiků uskutečnění plnění musí daňový doklad vystavený podle § 28 zákona o DPH obsahovat jeden konkrétní den uskutečnění plnění.

Stanovisko k Sjednocujícímu závěru II.:

Lze souhlasit s navrženým závěrem, avšak nelze vyloučit vyšší kontrolní aktivitu správce daně na základě jemu svěřených pravomocí podle § 11 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, mimo jiné, vyhledávací činnost a kontrolu plnění povinností daňových subjektů, neboť uvedeným způsobem bude docházet k nesouladu mezi údaji v daňovém tvrzení a v podpůrné evidenci.

ODLOŽENÝ PŘÍSPĚVEK

Daň z příjmů

493/25.01.17 Okamžik zaúčtování výnosu z podílu na zisku přijatého společností před svým vznikem, zdanění souvisejícího příjmu a uplatnění osvobození od daně z příjmů právnických osob

Předkládají: Zenon Folwarczny, daňový poradce, č. osv. 3661
Jan Hájek, daňový poradce, č. osv. 4503

Úvod

Cílem příspěvku je:

- I. stanovit postup pro zachycení vzniklého právního nároku na výplatu podílu na zisku a s tím souvisejícího výnosu dosud nevzniklé společnosti („**prenatální výnos z podílu na zisku**“) v účetních knihách tj. stanovit okamžik, k němuž má obchodní společnost zaúčtovat prenatální dividendový výnos, který společnost právně nabyla v období mezi svým založením a vznikem,
- II. potvrdit okamžik zdanění prenatálního výnosu z podílu na zisku,
- III. potvrdit, možnost aplikace osvobození dle § 19 odst. 1 písm. ze) bod 1. ZDP na prenatální výnos z podílu na zisku.

V rámci tohoto příspěvku nejsou řešeny případy prenatálních výnosů z podílů na zisku v souvislosti s přeměnami obchodních společností, jimiž jsou fúze, rozdělení společnosti, převod jmění na společníka, změna právní formy a přeshraniční přemístění sídla, či jinými složitými transakcemi jako jsou např. vklady podniku a jeho částí apod.

1. Právní rámec

Podle aktuálně platných právních předpisů je obchodní společnost založena¹¹ společenskou smlouvou tedy okamžikem jejího sepsání. Vznik¹² společnosti je následně podmíněn jejím zápisem do obchodního rejstříku, přičemž až tímto okamžikem je společnost rozeznána pro účely veřejného práva, neboť dosud nevzniklá společnost nedisponuje v období mezi jejím založením a zápisem v obchodním rejstříku „právní osobností a tudíž ani svéprávností“¹³. Rovněž tedy z hlediska ZDP¹⁴ společnost nabývá práv a povinností až okamžikem konstitutivního zapsání v obchodním rejstříku. Pro úplnost dodáváme, že doba mezi založením a vznikem společnosti nesmí překročit šest měsíců¹⁵ a rovněž, že rozhodnutí o registraci osoby k dani z příjmů právnických osob má výhradně deklaratorní povahu.

Před samotným vznikem společnosti však může dojít k situaci, že po okamžiku vložení nepeněžitého vkladu v podobě akcií či obchodních podílů do společnosti

¹¹ § 8 odst. 1 zákona, č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích, v platném znění („ZOK“), taktéž

¹² § 126 zákona č. 89/2012 Sb., nový občanský zákoník, v platném znění („NOZ“)

¹³ blíže například Bělohávek et al., *Komentář k zákonu o obchodních korporacích*. 2013

¹⁴ srov. § 17 odst. 1 a § 39a ZDP

¹⁵ § 9 ZOK

dojde k přijetí „plodů a užitků“ generovaných těmito akciemi či obchodním podílem ve formě podílu na zisku.

Jelikož ZOK výslovně okamžik vzniku vlastnického práva k „plodům a užitkům“ plynoucím z předmětu vkladu nedefinuje, neboť pouze v § 27 odst 1. uvádí, že „*po vzniku obchodní korporace jí správce vkladů předá předměty vkladů i s plody a užitky, ledaže ohledně plodů a užitků společenská smlouva určí jinak*“, je nutné připustit, že tento okamžik je možné v souladu s principem smluvní volnosti sjednat v zakladatelských dokumentech či smlouvě o vkladu. Bude-li přitom v zakladatelských dokumentech či smlouvě o vkladu smlouveno, že právní nárok na „plody a užitky“ plynoucí z vkladu náleží nabyvateli, a to k jakémukoliv okamžiku před samotným vznikem společnosti, bude nabyvatel právním vlastníkem „plodů a užitků“ již k okamžiku sjednanému v zakladatelských dokumentech či smlouvě o vkladu.¹⁶

Pro úplnost je nutné dodat, že v tomto případě je správce vkladu povinen k okamžiku vzniku společnosti bezodkladně vydat společnosti veškeré předměty vkladu včetně plodů a užitků k nim přirostlým za období mezi vložení předmětu vkladu a vznikem společnosti¹⁷.

2. Popis problému

Vzhledem k výše uvedenému mohou prenatální výnosy z podílu na zisku vznikat i v období, které není pro účely veřejného práva účetním či zdaňovacím. *De facto* tedy ZoU ani ZDP neobsahuje explicitní úpravu pro prenatální výnosy z podílu na zisku a tedy je otázkou k jakému okamžiku má být zaúčtován a zdaněn. Taktéž není z aktuální právní úpravy zcela zřejmé, zda je možné u prenatálních výnosů z podílu na zisku aplikovat osvobození od daně z příjmů právnických osob.

I. Postup pro zachycení prenatálního výnosu z podílu na zisku

Jako rozhodné pro rozeznání prenatálního výnosu z podílu na zisku připadají následující momenty:

- okamžik vzniku právního nároku, nebo
- okamžik vzniku společnosti.

a. Okamžik vzniku právního nároku

Okamžik vzniku právního nároku je relevantní z hlediska úpravy obsažené v civilním právu, přičemž jedním z řešení momentu zachycení prenatálního výnosu z podílu na zisku na straně společnosti by mohlo být převzetí právě okamžiku rozhodného pro soukromoprávní účely.

Jelikož dle obecné účetní teorie a principů mají účetní knihy zachycovat věrný a poctivý obraz popisované skutečnosti, nabízelo by se prenatální výnos z podílu na zisku zaúčtovat k datu jeho právního vzniku. Řešení však není dle ZoU možné, neboť společnost v době mezi jejím založením a vznikem není účetní jednotkou, tj. nemá

¹⁶ srov. § 25 a § 27 ZOK

¹⁷ § 27 ZOK

otevřené účetní knihy (podle zákona o účetnictví jsou obchodní společnosti povinny vést účetnictví až od svého vzniku¹⁸).

b. Okamžik vzniku společnosti

Se vznikem společnosti je podle ZoU spojena povinnost otevřít účetní knihy. Prenatální výnos z podílu na zisku obdrženy společností v období mezi svým založením a vznikem, může být zachycen v účetních knihách společnosti jako výnos po jejím vzniku.

Domníváme se, že právě tento přístup by měl být aplikován u prenatálního výnosu z podílu na zisku vztahujícímu se ke vzniku právního nároku na výplatu podílu na zisku právně nabytých před vznikem společnosti.

Tento postup lze rovněž podpořit úpravou v Českém účetním standardu pro podnikatele č. 012 – „Změny vlastního kapitálu“, který v bodu 3.1.1. (resp. v bodu 3.2.) upravuje účetní postupy při vzniku společnosti, ze kterého vyplývá, že k datu zápisu společnosti do obchodního rejstříku může zahajovací rozvaha obsahovat pouze v aktivech splacené vklady či pohledávku ve výši nesplacených vkladů. V případě zachycení prenatálního výnosu z podílu na zisku se však nejedná o pohledávku ve výši nesplacených vkladů, neboť nejde o vklad samotný, ale o jeho „plody a užitky“, nelze ji tedy jako takovou vykázat jako pohledávku z titulu vzniku právního nároku na výplatu podílu na zisku již při samotném vzniku společnosti přímo v zahajovací rozvaze oproti fondům ze zisku.

II. Okamžik zdanění prenatálního výnosu z podílu na zisku

Vzhledem k absenci speciální úpravy pro prenatální výnosy (respektive příjmy pro účely ZDP) z podílu na zisku v rámci ZDP se domníváme, že okamžik, k němuž má být prenatální výnos z podílu na zisku zachycen v účetních knihách, je rozhodný dle § 23 odst. 1 ZDP i pro jeho zahrnutí do výsledku hospodaření.

III. Možnost aplikace osvobození dle § 19 odst. 1 písm. ze) bodu 1. ZDP

Dle ZDP¹⁹ se za osvobozené považují příjmy (výnosy) z podílu na zisku, vyplácené dceřinou společností, která je poplatníkem uvedeným v § 17 odst. 3, mateřské společnosti, a to za předpokladu splnění dalších podmínek stanovených v ZDP²⁰. Příjemce podílu na zisku musí být taktéž jeho skutečným vlastníkem v souladu s judikaturou NSS²¹.

Za předpokladu, že společenská smlouva neurčí jinak, budou podíly na zisku vyplácené mezi okamžikem vložení předmětu vkladu a vzniku společnosti právně náležet právě nově vzniklé společnosti, do níž byly obchodní podíly vloženy. Dojde-li posléze ke vzniku společnosti konstitutivním zápisem v obchodním rejstříku, stane se tato společnost ekonomicky mateřskou společností, a to *ex tunc* k okamžiku vložení obchodního podílu či jiné formy majetkové účasti, z něhož podíly na zisku posléze plynou.

¹⁸ § 4 odst. 1 ZoU

¹⁹ § 19 odst. 1 písm. ze) bod 1 ZDP

²⁰ § 19 odst. 3, 4, a 6 ZDP

²¹ 2 Afs 86/2010-141

Přestože příjemce podílu na zisku nemůže být k okamžiku obdržení takového příjmu poplatníkem daně z příjmů právnických osob a splnit tak podmínku uvedenou v § 19 odst. 3 písm. b) ZDP, neboť není rozeznán pro účely veřejného práva, tj. není poplatníkem, lze se domnívat vzhledem ke kompletní absenci úpravy prenatálního výnosu z podílu na zisku, že nebylo záměrem zákonodárce limitovat situaci, kdy dosud nevzniklé společnosti vznikne právní nárok na výplatu podílu na zisku, jež by byly při splnění zákonem stanovených podmínek ihned po jejím vzniku osvobozeny.

Z hlediska znění Směrnice Rady 2011/96/EU ze dne 30. listopadu 2011 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států („**Směrnice Rady**“) by v první řadě mělo být na danou situaci nahlíženo optikou úvodních ustanovení²² definujících cíl a účel Směrnice Rady a zároveň nezbytný rámec pro teleologický výklad normy. Má-li případný daňový režim prenatálních výnosů (respektive příjmů pro účely ZDP) z podílu na zisku být v souladu cílem Směrnice Rady vymezeným jako „*osvobodit dividendy a jiné formy rozdělování zisku vyplácené dceřinými společnostmi jejich mateřským společnostem od srážkových daní a zamezit dvojímu zdanění takových příjmů na úrovni mateřské společnosti*“ musí být zkoumáno (i) naplnění vztahu mateřské a dceřiné společnosti a (ii) zda se jedná o dividendu a jinou formu rozdělování zisku. Bez ohledu na definici pojmu „*společnost*“²³ v samotné Směrnici Rady, jež danou situaci rovněž nepředvídá, by mělo být možné předmětné osvobození od daně z příjmů aplikovat, neboť k okamžiku vzniku právního nároku na výplatu dividendy či jiné formy rozdělovaného zisku jsou obě osoby ekonomicky jednoznačně považovány za mateřskou a dceřinou společnost, jelikož samotný vklad obchodního podílu či jiné majetkové účasti byl proveden již před úkonem výplaty dividend či jiných forem rozdělovaného zisku

Je-li navíc připuštěno dodatečné splnění podmínky doby držby obchodního podílu mateřskou společností na dceřiné, neexistují opodstatněné právní či ekonomické důvody předmětné osvobození neaplikovat.

IV. Možnost potvrzení povinnosti zahrnout prenatální výnosy z podílu na zisku místně příslušným správcem daně

V případech prenatálních výnosů z podílu na zisku bude zpravidla zahraničním správcem daně požadováno potvrzení, že je společnost povinná je zahrnout do svého výsledku hospodaření, aby nabyl dostatečnou míru jistoty pro případné aplikování osvobození dle Směrnice Rady či ZDP.

Dle aktuální procesně-právní úpravy obsažené v zákoně č. 280/2009 Sb., daňový řád („**DŘ**“) je sporné, zda lze po správci daně požadovat vydání tohoto potvrzení, neboť v daném případě nemá bez provedení navazujících úkonů při správě daní²⁴ například místního šetření, daňové kontroly („**Navazující úkony při správě daní**“) dostatečně úplné informace a zároveň se nejedná o skutečnosti zcela zjevné²⁵ a postačující k vydání potvrzení o povinnosti zahrnutí konkrétního příjmu společnosti do výsledku hospodaření.

²²odst. 3 úvodní ustanovení Směrnice Rady

²³čl. 2 písm. a) Směrnice Rady

²⁴zejména o úkony navazující na jakémkoliv podání dle § 70 DŘ

²⁵jimiž jsou například skutečnosti dle § 19 odst. 11 ZDP

Jelikož je správce daně oprávněn provést navazující úkony při správě daní toliko na základě správního uvážení či je-li k jejich provedení vázán mezinárodní smlouvou, bude vždy jejich provedení zcela odvislé od konkrétního případu. Obecně je však zřejmé, že vystavení potvrzení o povinnosti zahrnout prenatální výnos z podílu na zisku do výsledku hospodaření, vyžaduje provedení Navazujících úkonů při správě daní.

Bude-li daňovým subjektem požadováno vystavení neadresného/obecného potvrzení deklarující určitý právní stav věci zejména poté, že daňový subjekt je povinen do výsledku hospodaření prenatální výnos z podílu na zisku právně nabytý v období mezi založením společnosti a jejím vznikem zahrnout, jedná se o skutečnost zcela zjevnou, jež nevyžaduje provedení Navazujících úkonů při správě daní. V případě, že tedy daňový subjekt/společnost požaduje vystavení obecného potvrzení, že prenatální výnos z podílu na zisku, je povinna zahrnout do svého výsledku hospodaření v období dle závěrů tohoto příspěvku, měl by být příslušný správce daně schopen uvedené potvrzení vydat.

Závěry

Ad I. a II.

Navrhujeme potvrdit, že prenatální výnos z podílu na zisku je společnost povinna zaúčtovat po svém vzniku.

Ad III.

Navrhujeme potvrdit, že lze aplikovat osvobození dle § 19 odst. 1 písm. ze) bodu 1. ZDP i na prenatální výnosy z podílu na zisku tj. podíly na zisku vyplacené dosud nevzniklé společnosti za předpokladu, že jí náleží vlastnické právo k těmto podílům na zisku (tj. společenská smlouva nestanovuje jinak) a že dojde následně k jejímu vzniku. Pokud by následně ke vzniku mateřské společnosti nedošlo, bylo by nutné navrácení plodů a užitků vkladu vkladateli.

Ad IV.

Navrhujeme potvrdit, že správce daně není povinen potvrzení o povinnosti zahrnout prenatální výnos z podílu na zisku do výsledku hospodaření společnosti vystavit, a je-li daňovým subjektem požadováno, je nutné bez ohledu na okolnosti příslušného případu provedení procedury v rámci mezinárodní spolupráce v oblasti daní, je-li takovýto dokument zahraničním správcem daně vyžadován. Bude-li však požadováno daňovým subjektem potvrzení obecné skutečnosti, že prenatální výnos z podílu na zisku je společnost povinna zahrnout do výsledku hospodaření k okamžiku dle závěrů tohoto příspěvku, měl by být správce daně schopen takového potvrzení vydat, neboť se jedná o skutečnosti zcela zjevné.

Po projednání na Koordinačním výboru navrhujeme příspěvek spolu se stanoviskem Generálního finančního ředitelství odpovídajícím způsobem publikovat.

ODLOŽENÝ PŘÍSPĚVEK**Daň z příjmů****494/25.01.17 Zdanění kompenzace nerovnoměrného užívání nemovitostí jeho podílovými spoluvlastníky**

Předkládají: Ing. Zdeněk Urban, daňový poradce, číslo osv. 320
Mgr. Ing. Václav Pačesný, daňový poradce, osv. 2987
Mgr. Lenka Kuřinová

Cílem tohoto příspěvku je vyjasnění správného zdanění příjmu finanční kompenzace za nerovnoměrné užívání nemovitostí jeho podílovými spoluvlastníky v souladu se zákonem č. 586/1992 Sb., v aktuálním znění, o daních z příjmů („ZDP“).

Obecný popis situace

Nerovnoměrné užívání objektů jeho podílovými spoluvlastníky, kde podíly jsou vyjádřené pouze ideálním poměrem na vlastnictví nemovitých věcí, je třeba finančně nebo jinak kompenzovat, čímž vzniká u méně užívajícího spoluvlastníka příjem, v jednodušším případě peněžní.

Z hlediska právních předpisů nelze sjednat nájemní smlouvu, neboť uživatel je jedním z vlastníků, a je nutné, jeho vyšší nebo nižší rozsah užívání v porovnání s dalšími spoluvlastníky, vyrovnat.

Mezi spoluvlastníky dochází k uzavření dohody o způsobu užívání nemovitých věcí s ohledem na nemožnost sjednání nájemního vztahu se spoluvlastníkem, v lepším případě v písemné formě, s ohledem na převažující příbuzenské vztahy v rámci spoluvlastnictví často i jen v ústní formě.

Řešená otázka

Jakým způsobem zdanit příjem spoluvlastníka plynoucí z dohody o způsobu a rozsahu užívání nemovitosti ve spoluvlastnictví, který má povahu nájemního, i když není příjmem na základě nájemní smlouvy? Jedná se o příjem dle § 9 ZDP, i když se nejedná vysloveně o nájem, ale o příjem obdobný? Nebo se jedná o ostatní příjem dle § 10 ZDP, ačkoli je to nelogické a rovněž nevýhodné pro nemožnost uplatnění paušálu a odpisů?

Relevantní právní úprava

§§ 9, 10 ZDP, Pokyn GFŘ-D-22

Analýza

ZDP ani pokyn GFŘ-D-22 výslovně neřeší zdanění kompenzace nerovnoměrného užívání nemovitostí jeho podílovými spoluvlastníky. Tato problematika nebyla řešena ani v předešlém pokynu GFŘ-D-6, v pokynech Ministerstva financí D 300, D 190 a D

132. Řešení této problematiky jsme nenalezli v dostupné literatuře, ani v důvodových zprávách k ZDP a jeho novelám.

Příjem z pronájmu nemovitosti (zdaňovaný dle § 9 ZDP) je svoji podstatou bližší kompenzací za nerovnoměrné užívání nemovitosti jedním ze spoluvlastníků než případy vyjmenované v § 10 odst. 1 ZDP a pokynu GFR-D-22 zejména svojí pravidelností a stejnou povahou výdajů na dosažení příjmu, tj. výdajů na údržbu nemovitosti.

Mezeru v zákoně lze zaplnit podle charakteru buď pomocí teleologické redukce, nebo pomocí analogie (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 8 As 7/2008 – 116). Teleologická redukce spočívá v odepření aplikace daného ustanovení na případy, na které sice dopadá jeho dikce, avšak nikoli smysl a účel (srov. náleží Ústavního soudu ze dne 13. 12. 2007, sp. zn. I. ÚS 318/06). Analogii lze připustit „pouze v případě, že se nedostane do rozporu s jasnou a jednoznačně vyjádřenou vůlí zákonodárce, neboť tím by soud narušil princip dělby moci“ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 4. 2014, č. j. 6 Ads 99/2013 - 18). Jak vyplývá ze shora uvedeného, neexistuje jasná a jednoznačná vůle zákonodárce danit příjem kompenzace za nerovnoměrné užívání nemovitosti jedním ze spoluvlastníků dle § 10 ZDP, a proto lze k analogii přistoupit.

Ustanovení § 10 ZDP sice dopadá dle svého textu na veškeré ostatní případy příjmů, povaha kompenzace za nerovnoměrné užívání nemovitosti jedním ze spoluvlastníků je však obdobná povaze příjmu z nájemního vztahu, a proto by měla být zdaňována stejným způsobem, tedy dle § 9 ZDP.

Analogii legis lze použít za účelem vyplnění mezer v právní úpravě za předpokladu, že je to ve prospěch ochrany práv účastníků řízení (blíže k této otázce viz náleží Ústavního soudu ze dne 26. 4. 2005, sp. zn. Pl. ÚS 21/04, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 7. 2005, č. j. 1 As 25/2005 - 70).

Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2011, čj. 9 Afs 81/2010 – 180 „daňovou účinnost fakticky vynaloženého nákladu, jakož i zdanitelnost dosažených příjmů, nelze opírat o soukromoprávní hodnocení platnosti smlouvy. Za příjmy z pronájmu nebytových prostor podle § 9 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, lze pro daňové účely považovat veškeré příjmy, které byly za užívání nebytových prostor obdrženy, pokud objektivně mohly být přijaty jako protihodnota za užívání či oprávnění užívat předmětné prostory.“ Dle tohoto judikátu tedy není pro zdanitelnost dosažených příjmů podstatná ani platně uzavřená nájemní smlouva, ale to, že příjem byl obdržen jako protihodnota za užívání nemovitosti, obdobně jako tomu je v případě peněžité kompenzace za nerovnoměrné užívání nemovitosti jedním ze spoluvlastníků.

Zatímco cílem správy daní podle zákona o správě daní a poplatků bylo stanovit a vybrat daň tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy, daňový řád upřednostňuje hledisko správnosti, nikoli hledisko fiskální. Dochází k výraznému posunu, co se týče odpovědnosti správce daně za zjištěný skutkový stav; namísto dosud uplatňované zásady formální pravdy v daňovém řízení se prosazuje zásada materiální pravdy. Zatímco dříve správce daně dbal především na to, aby stát nebyl krácen na svých příjmech, nyní musí dbát především toho, aby daň byla stanovena po právu, tj. ve správné výši. Musí tak přihlížet ke všem skutečnostem, které jsou pro správné

stanovení daně rozhodné, a to ať jsou ve prospěch, či v neprospěch daňového subjektu (viz rozsudek NSS ze dne 13.12.2013, č.j. 5 Afs 65/2012 – 34)

V praxi se proto přikláníme k tomu, že se jedná o příjem dle § 9 ZDP, a to s ohledem na **podstatu tohoto vztahu** (zásada materiální pravdy).

Závěr

S ohledem na výše uvedené argumenty i stávající judikaturu, navrhuje za účelem sjednocení postupu v dané problematice, aby byla peněžní i nepeněžní kompenzace nerovnoměrného užívání nemovitostí jeho podílovými spoluvlastníky daněna jako příjem dle § 9 ZDP, neboť se z podstaty věci jedná o stejný druh příjmů jako je příjem z nájmu.

Návrh na opatření

Vzhledem k tomu, že se jedná o letitý problém a v praxi je možné se s ním často setkat, přičemž možnost uplatnění paušálních výdajů a především pak odpisů má zásadní dopad na výši základu daně, navrhuje, aby byl příspěvek projednán na Koordinačním výboru a přijaté závěry byly obvyklým způsobem publikovány.

ODLOŽENÝ PŘÍSPĚVEK**Daň z příjmů****495/25.01.17 Režim zdanění příjmů fyzických osob z provozu výroben elektřiny, ke kterému není vyžadována licence udělovaná Energetickým regulačním úřadem**

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

Předmětem příspěvku je vyjasnění režimu zdanění příjmů fyzických osob z provozu malých fotovoltaických elektráren (FVE).

1. Legislativní úprava**1.1. Zákon o daních z příjmů**

Zákonem č. 125/2016 Sb. byl s účinností od 1. května 2016 novelizován § 10 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (ZDP), který mezi ostatní příjmy zařadil také:

- a) příjmy z provozu výroben elektřiny, ke kterému není vyžadována licence udělovaná Energetickým regulačním úřadem.

Podle přechodných ustanovení této novely ZDP:

1. Pro daňové povinnosti u daní z příjmů za zdaňovací období přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona a za zdaňovací období, které započalo přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, jakož i práva a povinnosti s nimi související, se použije zákon č. 586/1992 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona.
2. Ustanovení § 10 odst. 1 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona, lze použít již pro zdaňovací období roku 2016.

Podle důvodové zprávy k této novele ZDP „*příjmy plynoucí poplatníkům daně z příjmů fyzických osob z provozování výroben elektřiny jsou v současné době zdaňovány podle § 7 odst. 1 písm. c) ZDP jako příjem z jiného podnikání, ke kterému je třeba podnikatelské oprávnění. Na uvedenou činnost je provozovateli Energetickým regulačním úřadem (ERÚ) udělena licence. Podle zákona č. 131/2015 Sb., kterým se mění zákon č. 458/2000 Sb., o podmínkách podnikání a o výkonu státní správy v energetických odvětvích (energetický zákon), budou moci podnikat v energetických odvětvích na území České republiky osoby při splnění zákonných podmínek, a to na základě licence udělené ERÚ, která se vyžaduje na výrobu elektřiny ve výrobnách elektřiny s instalovaným výkonem nad 10 kW určené pro vlastní spotřebu zákazníka. V případě, že poplatník bude provozovat např. FVE elektrárnu s instalovaným výkonem do 10 kW bez příslušné licence, nebude se již jednat o příjem ze samostatné činnosti“.*

1.2. Energetický zákon

Podle § 3 odst. 1 energetického zákona:

- 1) Předmětem podnikání v energetických odvětvích je výroba elektřiny, přenos elektřiny, distribuce elektřiny a obchod s elektřinou, činnosti operátora trhu, výroba plynu, přeprava plynu, distribuce plynu, uskladňování plynu a obchod s plynem a výroba tepelné energie a rozvod tepelné energie.

Novelou energetického zákona č. 131/2015 Sb. došlo s účinností od 1. ledna 2016 ke změně energetického zákona. Podle novelizovaného znění § 3 odst. 3 energetického zákona:

- 3) Podnikat v energetických odvětvích na území České republiky mohou za podmínek stanovených tímto zákonem osoby pouze na základě licence udělené ERÚ. Licence se dále vyžaduje na výrobu elektřiny ve výrobnách elektřiny s instalovaným výkonem nad 10 kW určené pro vlastní spotřebu zákazníka, pokud je výrobní elektřiny propojena s přenosovou soustavou nebo s distribuční soustavou, nebo na výrobu elektřiny vyrobenou ve výrobnách elektřiny s instalovaným výkonem do 10 kW včetně, určené pro vlastní spotřebu zákazníka, pokud je ve stejném odběrném místě připojena jiná výrobní elektřiny držitele licence.

Podle důvodové zprávy k novele energetického zákona se nová úprava týká: „zjednodušení administrace výroby elektřiny u malých zdrojů, které nejsou předmětem podnikatelské činnosti a jejichž výkon je z hlediska dopadů na distribuční soustavu omezený a slouží převážně pro vlastní spotřebu zákazníka. V tomto případě není výroba elektřiny předmětem podnikání, a proto na ní není vyžadována licence udělená Energetickým regulačním úřadem. Současně její výkon a vliv na elektrizační soustavu je omezený a nevyžaduje přímý dohled a regulaci ze strany státu prostřednictvím licence. Současně dochází k explicitnímu definování požadavku na licenci jako podmínku výroby ve zdroji s výkonem přesahujícím 10 kW a to nikoliv z důvodů plnění podmínek pro podnikání, ale z důvodů výkonu státní správy a regulace výroby větších výkonů připojených k přenosové nebo distribuční soustavě, které mohou svojí výrobou ovlivnit ostatní zákazníky či výrobce připojené k této soustavě, i když jejich výroba je určena k vlastní spotřebě a to právě z důvodů galvanického propojení s distribuční nebo přenosovou soustavou a tím k možnému ovlivňování jejího chodu. Uvedená změna souvisí s novým odstavcem 5 v § 28 a doplněním nového odstavce 6 do § 28.“

1.3. Zákon o podporovaných zdrojích energie

Podle § 7 odst. 3 zákona č. 165/2012 Sb., o podporovaných zdrojích energie:

- 3) Právo na podporu elektřiny z obnovitelných zdrojů, druhotných zdrojů nebo vysokoúčinné kombinované výroby elektřiny a tepla (dále jen „podpora elektřiny“) podle tohoto zákona se vztahuje pouze na držitele licence na výrobu elektřiny, který vyrábí elektřinu z podporovaných zdrojů. U výroben elektřiny využívajících obnovitelné zdroje trvá právo na podporu elektřiny po dobu životnosti výrobní elektřiny stanovené prováděcím právním předpisem ve znění účinném ke dni uvedení výrobní do provozu. Způsob a postup uvedení výrobní elektřiny do provozu stanoví prováděcí právní předpis.

Podle § 8 odst. 1 zákona o podporovaných zdrojích energie se podpora elektřiny se uskutečňuje formou zelených bonusů na elektřinu nebo výkupních cen.

2. Stanovisko Energetického regulačního úřadu k potřebě licence

Podle stanoviska Energetického regulačního úřadu, které je přílohou příspěvku, se licence podle energetického zákona vyžaduje pouze pro subjekty, které:

- mají výrobu elektřiny s instalovaným výkonem nad 10 kW určené pro vlastní spotřebu zákazníka, pokud je výroba elektřiny propojena s přenosovou soustavou nebo s distribuční soustavou, pokud se nejedná o ostrovní systém.
- mají výrobu elektřiny s instalovaným výkonem do 10 kW včetně, určené pro vlastní spotřebu zákazníka, pokud je ve stejném odběrném místě připojena jiná výroba elektřiny držitele licence.

V jiných případech není licence na výrobu elektřiny vyžadována. Přestože to zákon nevyžaduje, výrobce elektřiny může požádat ERÚ o udělení licence a být držitelem licence. Rovněž tak novelou energetického zákona nebyla dotčena platnost již vydaných licencí, které jsou podmínkou pro zelený bonus nebo zvýhodněnou výkupní cenu elektřiny.

3. Popis problému

Nelze akceptovat názor uvedený v důvodové zprávě k novele ZDP, neboť provozovatel FVE naplňuje znaky podnikatele ve smyslu § 420 odst. 1 občanského zákoníku. Výroba elektřiny je samostatnou výdělečnou činností na vlastní účet se záměrem činit tak soustavně za účelem dosažení zisku. Výjimkou je situace, kdy by poplatník vyráběl elektřinu pouze pro svoji potřebu, ale v takovém případě by neměl z provozu FVE žádný zdanitelný příjem. Tím se tato situace liší např. od myslivosti, kdy příjmy dosažené v souvislosti s výkonem práva myslivosti nejsou příjmy z podnikání, neboť primárním účelem myslivosti není dosahování zisku²⁶.

Pokud energetický zákon pro provoz FVE nestanoví podmínku licence, pak je nutno vyložit následující možné situace ve vztahu ke způsobu zdanění podle ZDP:

Situace č. 1: Příjem pouze z prodeje silové elektřiny za tržní cenu – jedná se o situace, kdy jediným zdroje příjmu poplatníka z provozu FVE je prodej silové elektřiny za tržní cenu.

Situace č. 2: Příjem ve formě zeleného bonusu a příjem z prodeje silové elektřiny.

Situace č. 3: Příjem z prodeje silové elektřiny za zvýhodněné výkupní ceny.

Situace č. 4: Příjem ve formě příjmu z jiného podnikání, ke které byla využita silová elektřina vyrobená ve FVE. Např. truhlář si na svoji dílnu instaluje FVE a vyrobenou elektřinu používá pro svoji činnost dle živnostenského oprávnění (tzn. ostrovní systém). Přitom může docházet i k tomu, že podnikatel využívá vyrobenou elektřinu k podnikání pouze částečně a zbytek používá pro svoji osobní spotřebu.

²⁶ Rozsudek NSS č.j. 8 Afs 56/2010

Ad Situace č. 1)

V tomto případě jde o příjem podle § 10 odst. 1 ZDP, neboť k dosažení tohoto příjmu není potřeba licence ERÚ. Jde sice o podnikání, ale úprava v § 10 odst. 1 ZDP je speciální k § 7 ZDP. Lze také uplatnit osvobození dle § 10 odst. 3 písm. a) ZDP, nicméně příjmy z FVE s výkonem těsně pod 10 kW mohou za rok dosáhnout až 100 tis. Kč.

Pokud připustíme gramatický výklad²⁷, že všechny příjmy z FVE, u kterých není třeba licence podle energetického zákona, se daní podle § 10 ZDP, pak je třeba vypořádat se s otázkou způsobu uplatnění souvisejících nákladů, zejména s možností uplatňovat daňové odpisy.

Typickou je situace, kdy poplatník v roce 2012 začal na základě licence od ERÚ provozovat FVE o výkonu pod 10 kW s pořizovací hodnotou 400 tis. Kč, přičemž roční příjem z provozu FVE je 20 tis. Kč. Celou pořizovací cenu uhradil poplatník v roce 2012. Příjmy z FVE danil poplatník od r. 2012 jako příjmy dle § 7 ZDP a výdaje uplatnil paušální částkou ve výši 40%.

Výklad, že by v roce 2016 mohl a od roku 2017 musel tento poplatník danit příjmy z prodeje elektřiny dle § 10 ZDP a nemohl by uplatnit související náklady, zejména odpisy (zatímco subjekt s povinnou licencí by příjmy danil podle § 7 ZDP) je nejenom absurdní, ale také neústavní, neboť by tím byl neúměrně a nepředvídatelně zdaněn určitý typ příjmu, přičemž takové zdanění by mělo rdousící efekt. Podle Ústavního soudu²⁸ porušení práva na rovné zacházení je podmíněno různým zacházením se subjekty, které se nacházejí ve stejné nebo srovnatelné situaci, aniž by existovaly objektivní a rozumné důvody pro uplatnění rozdílný přístup.

Ad Situace č. 2)

V tomto případě je nepochybné, že příjem z provozu FVE ve formě zeleného bonusu je podmíněn licencí ERÚ. Proto příjmy z FVE (zelený bonus + prodej silové elektřiny) spadají pod příjmy dle § 7 ZDP.

Vzhledem k tomu, že § 10 ZDP se systematicky týká zdanění příjmů z činností, které nejsou podnikáním, ale provoz FVE podnikání ve smyslu občanského zákoníku je, lze provoz FVE považovat za příjem z výkonu nezávislého povolání dle § 7 odst. 2 písm. c) ZDP, neboť příjem z provozu FVE nelze podřadit pod jiný druh příjmu uvedený v § 7 a ve smyslu energetického zákona jde o podnikání, ke kterému není třeba licence ERÚ. Nezávislým povoláním může být např. činnost rozhodčích²⁹ nebo činnost profesionálních sportovců³⁰.

Z výše uvedeného plyne, že poplatník, který má příjem ve formě zeleného bonusu, daní tento příjem podle § 7 ZDP a může uplatnit nákladový paušál ve výši 40%. To odpovídá i stavu před nabytím účinnosti novely ZDP.

²⁷ K použití doslovného jazykového výkladu viz rozhodnutí Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 1773/07

²⁸ Nález Ústavního soudu sp. zn. Pl.ÚS 18/15

²⁹ Závěr koordinačního výboru č. 449/18.03.15 Daňový režim rozhodčích na úrovni výkonnostního fotbalu

³⁰ Rozsudek NSS č.j. 9 Afs 55/2007

Ad Situace č. 3)

Příjem ve formě zvýhodněné výkupní ceny elektřiny by měl mít z důvodů uvedených výše (Situace č. 2) stejný daňový režim jako v případě příjmu ve formě zeleného bonusu, tzn. daní se jako příjem dle § 7 odst. 2 písm. c) ZDP.

Ad Situace č. 4)

Pokud podstatou příjmu není prodej elektrické energie, ale elektřinu vyrobenou v FVE poplatník použije pro dosažení jiného příjmu, popř. ji použije k soukromé spotřebě, pak v tomto případě nejde vůbec o příjem z provozu FVE a na tuto situaci se § 10 odst. 1 písm. a) ZDP nevztahuje. Protože v tomto případě poplatník z provozu FVE žádný příjem nedosahuje, nepodléhá tato činnost zdanění.

4. Závěr

Předkladatel navrhuje potvrdit následující způsoby zdanění pro jednotlivé situace:

Situace č. 1: Příjem pouze z prodeje silové energie vyrobené ve vlastní výrobě, ke které není vyžadována licence udělovaná ERÚ, jsou příjmem podle § 10 odst. 1 písm. a) ZDP.

Situace č. 2: Příjem ve formě zeleného bonusu a příjem z prodeje silové elektřiny jsou příjmem podle § 7 odst. 2 písm. c) ZDP.

Situace č. 3: Příjem z prodeje silové elektřiny za zvýhodněnou výkupní cenu je příjmem podle § 7 odst. 2 písm. c) ZDP.

Situace č. 4: Žádný příjem z provozu FVE není přímo realizován a ZDP se neuplatní.

Podle názoru předkladatele však s ohledem na princip procesní ekonomie vyslovený daňovou správou (v rámci metodiky evidence tržeb) jako jeden ze základních principů daňového procesu lze připustit, že minoritní příjmy³¹ z provozu FVE, které nepřesáhnou 175 tis. Kč ročně a které představují maximálně 49% celkových příjmů poplatníka, lze podřadit pod § 10 odst. 1 písm. a) ZDP, i když by jinak spadaly pod režim § 7 ZDP (situace č. 2 a č. 3). V těchto případech si tedy poplatník může zvolit, zda příjem související s výrobou elektřiny ve FVE, ke kterému není třeba licence ERÚ, pro účely zdanění podřadí pod § 7 ZDP nebo pod § 10 ZDP. Daňová správa je povinna tuto volbu respektovat, neboť v obou případech způsob zdanění vyplývá z výkladu ZDP.

³¹ K pojmu „minoritní činnost“ viz Metodický pokyn k aplikaci zákona o evidenci tržeb http://www.etrzby.cz/assets/cs/prilohy/Methodika-k-evidenci-trzeb_v1.0.pdf