

GENERÁLNÍ FINANČNÍ ŘEDITELSTVÍ

Lazarská 15/7, 117 22 Praha 1

**Zápis z jednání Koordinačního výboru
s Komorou daňových poradců ČR ze dne 23.10.2012****UZAVŘENÉ PŘÍSPĚVKY ke dni 23.10.2012****- seznam -****DPH**

382/18.09.12 Uplatnění daně z přidané hodnoty u plnění poskytovaných v rámci zákona č. 165/2012 Sb. o podporovaných zdrojích energiestr. 3

Předkládají: Ing. Stanislav Kryl,
Ing. Jakub Sehnal

Daň z příjmů

380/18.09.12 Změna účetního období – kalendářní a hospodářský rok a navazující problematika – pokračovánístr. 13

Předkládají: Ing. Otakar Machala,
Ing. Radislav Tkáč,
Ing. Jiří Nesrovnal,
JUDr. Jaroslav Kobík

DPH

376/11.07.12 Uplatňování DPH při provozování dětských jeslístr. 20

Předkládají: Olga Holubová,
Ing. Pavel Černý

383/23.10.12 Použití zvláštního režimu pro obchodníky s použitým zbožím v případě finančního leasingu a určení základu daně v případě odkladu určení ceny.....str. 27

Předkládá: Martin Kopecký

**NEPROJEDNANÉ PŘÍSPĚVKY odložené na příští jednání KV
seznam****Daň z příjmů**

377/11.07.12 Zdanění zahraničních podílových fondů

Předkládají: Ing. Petra Pospíšilová,
JUDr. Ing. Radek Halíček

384/23.10.12 Daňový režim výdajů sportovních klubů, vynakládaných za účelem splnění smluvních podmínek vůči profesionálním hráčům

Předkládá: Ing. Tomáš Hajdušek

UZAVŘENÝ PŘÍSPĚVEK

DPH

382/18.09.12 Uplatnění daně z přidané hodnoty u plnění poskytovaných v rámci zákona č. 165/2012 Sb. o podporovaných zdrojích energie

Předkládají: Ing. Stanislav Kryl, č. osvědčení 3353,
Ing. Jakub Sehnal, č. osvědčení 4234

1. Předmět příspěvku:

Dne 1. ledna 2013 vstoupí v účinnost nový zákon č. 165/2012 Sb. o podporovaných zdrojích energie („Zákon“), který zavádí zásadní změny v podpoře výroby elektřiny, tepla a biometanu z obnovitelných zdrojů energie, druhotných energetických zdrojů, vysokoúčinné kombinované výroby elektřiny a tepla a decentrální výroby elektřiny. Zákon rovněž upravuje odvod z elektřiny ze slunečního záření, financování podpory a související dotace.

Zákon přináší řadu nejasností ohledně správného uplatnění daně z přidané hodnoty u úhrad poskytovaných mezi jednotlivými subjekty. Tento příspěvek má za cíl ujasnit uplatnění DPH u klíčových peněžních toků mezi jednotlivými subjekty. Příspěvek nijak nemění stávající režim podpory platný do konce roku 2012 podle zákona č. 180/2005 Sb., o podpoře výroby elektřiny z obnovitelných zdrojů energie.

2. Legislativa:

2.1 *Formy podpory energie vyrobené z obnovitelných zdrojů*

Podpora se poskytuje zákonem vymezenému výrobcí elektřiny, tepla a biometanu z obnovitelných, druhotných a ostatních zdrojů („Výrobce“), a to ve formě zelených bonusů nebo stanovených výkupních cen.

Bonus představuje finanční částku na podporu výroby elektřiny, tepla a biometanu z obnovitelných, druhotných a ostatních zdrojů. Bonus je vyplácen jednak ve formě zeleného bonusu na elektřinu z obnovitelných zdrojů, druhotných zdrojů a vysokoúčinné kombinované výroby elektřiny a tepla, jednak ve formě bonusu na decentrální výrobu elektřiny.

Podpora formou stanovených výkupních cen představuje, při splnění zákonných podmínek, právo Výrobce na prodej elektřiny vyrobené z obnovitelných zdrojů za stanovenou výkupní cenu.

Podpora je financována provozovateli regionální distribuční soustavy elektřiny a přenosové soustavy („Provozovatelé“)¹, a to z finančních prostředků, které tvoří složku ceny za přenos a distribuci elektřiny, a dále z prostředků státního rozpočtu.

¹ Pro zjednodušení pod tento pojem zahrnujeme kromě provozovatelů regionální distribuční soustavy elektřiny („RDS“) a přenosové soustavy pro elektřinu („ČEPS“) i provozovatele distribučních soustav pro přepravu plynu a přepravní soustavy pro přepravu plynu.

2.2 *Starý (resp. stávající) systém podpory*

Dle stávajícího systému, který je upraven zákonem č. 180/2005 Sb. o podpoře výroby elektřiny z obnovitelných zdrojů energie a platným do 31. prosince 2012, je podpora poskytována Provozovatelem, který je povinen uzavřít s výrobcem přímý smluvní vztah a připojit výrobce do své distribuční či přenosové soustavy. Na základě tohoto smluvního vztahu Výrobce buď Provozovateli dodává elektřinu za stanovené výkupní ceny, nebo mu poskytuje službu výroby ekologické energie, za níž získává zelený bonus.

Vykoupená elektřina je použita na krytí ztrát v síti. Zelené bonusy vyplácené Provozovatelem vstupují jako nákladová položka do ceny distribuční či přenosové služby fakturované Provozovatelem svým zákazníkům. Provozovatel nakupuje od Výrobce službu (výrobu ekologické energie), aby ji dál použil pro své vlastní výstupy. Nakoupené plnění tak představuje vstup, který je nákladovou položkou jiného plnění v komerčním řetězci. Proto v souladu s judikaturou SDEU² je tato služba, za níž je placen zelený bonus, v současné době zdanitelným plněním, které podléhá základní sazbě DPH.

2.3 *Nový systém podpory*

Při formálním zachování stávajících forem podpory dochází od 1. ledna 2013 k zásadní změně celkového systému poskytování podpory Výrobcům a ke změně rolí jednotlivých účastníků systému, která výrazně ovlivňuje uplatnění DPH.

Zcela novou a zásadní roli v systému podpory bude mít společnost OTE, a.s. („OTE“). OTE je akciová společnost vlastněná státem, která plní povinnosti operátora trhu stanovené zákonem č. 458/2000 Sb., energetický zákon. OTE bude vystupovat v postavení jakéhosi clearingového centra, které bude celý systém provozovat a „přerozdělovat“ prostředky určené pro podporované zdroje energie mezi jednotlivými účastníky trhu a státním rozpočtem. Na rozdíl od Provozovatelů OTE žádnou službu od Výrobců nepřijímá, nespotřebovává ani jinak nevyužívá pro svou vlastní ekonomickou činnost, ani nevykupuje elektřinu. Z tohoto důvodu ani neuzavírá s Výrobcem smluvní vztahy; při splnění podmínek nárok na podporu vzniká přímo ze Zákona.

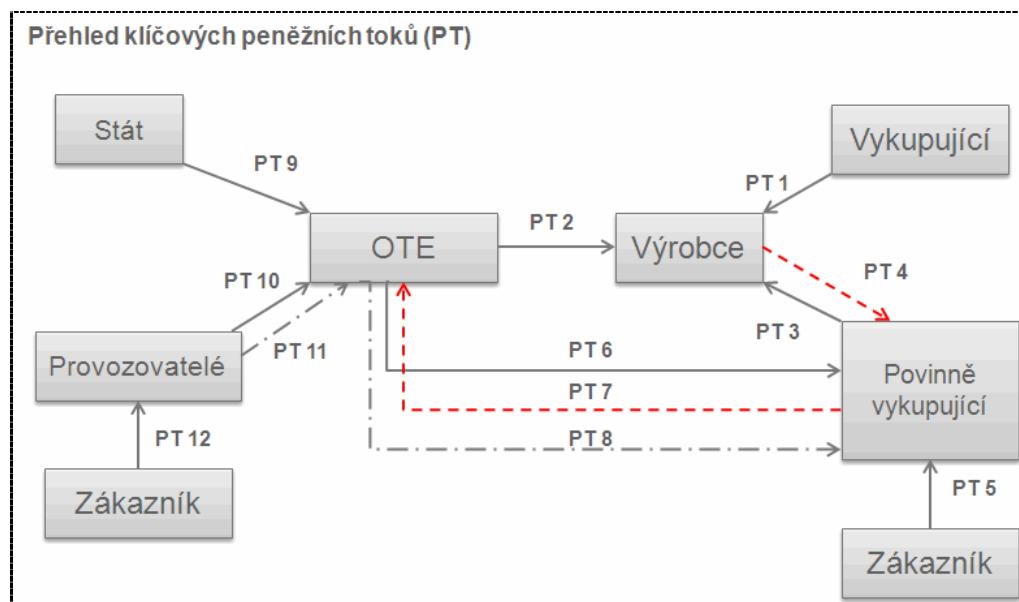
Výrobce má opět možnost volby mezi zeleným bonusem a prodejem za stanovené výkupní ceny. Zelené bonusy OTE vyplácí přímo Výrobci. Stanovenou výkupní cenu Výrobce dostává od povinně vykupujícího³ („Povinně vykupující“). V druhém případě OTE dorovná Povinně vykupujícímu rozdíl mezi stanovenou výkupní cenou a tržní hodinovou cenou elektřiny. OTE získává prostředky na financování systému podpory přímo ze státního rozpočtu a od Provozovatelů.

Veškeré peněžní toky jsou podrobněji popsány v následující kapitole.

² Viz např. C-384/95 Landboden-Agrardienste GmH & Co. KG, bod 23

³ § 2 písm. u) Zákona

2.4 Popis peněžních toků mezi jednotlivými subjekty – nový systém podpory



- Výrobci prodávají vyrobenou elektřinu⁴ vykupujícím obchodníkům (spotřebitelům) za tržní ceny (**Peněžní tok 1**).
- OTE vyplácí Výrobce zelené bonusy⁵ (**Peněžní tok 2**).
- Alternativně Výrobce dodává Povinně vykupujícímu elektřinu za stanovené výkupní ceny, případně za rozdíl mezi výkupní cenou a zeleným bonusem, pokud Výrobce čerpá zelený bonus a zároveň nabídne vyrobenou elektřinu Povinně vykupujícímu.⁶ (**Peněžní tok 3**). V případě, že tržní hodinová cena elektřiny dosahuje záporné hodnoty, má Výrobce povinnost Povinně vykupujícímu uhradit tuto zápornou hodinovou cenu za množství elektřiny dodané v dané hodině⁷ (**Peněžní tok 4**).
- Povinně vykupující následně dodává elektřinu dalším obchodníkům či spotřebitelům za tržní ceny (**Peněžní tok 5**).
- OTE vyplácí Povinně vykupujícímu rozdíl mezi výkupní cenou elektřiny a tržní hodinovou cenou elektřiny⁸ (**Peněžní tok 6**). V případě, že je tržní hodinová cena vyšší než výkupní cena stanovená Energetickým regulačním úřadem („ERU“), přijímá OTE od Povinně vykupujícího rozdíl mezi nimi⁹ (**Peněžní tok 7**).
- OTE vyplácí Povinně vykupujícímu stanovenou cenu za činnosti Povinně vykupujícího¹⁰. Tato cena může zohledňovat i případné vícenáklady Povinně vykupujícího vzniklé z titulu dorovnání rozdílu mezi výkupní cenou a zeleným bonusem obdržným Výrobce⁶. (**Peněžní tok 8**).

4 Pro účely DPH není podstatné, zda se jedná o dodání elektřiny, tepla nebo bioplynu, proto pro zjednodušení budeme dále v textu mluvit o dodání elektřiny.

5 Zelený bonus na elektřinu (s výjimkou decentrální výroby elektřiny) je vyplácen dle § 9 odst. 3, zelený bonus na teplo dle §26 odst. 6, zelený bonus na biometan dle § 33 odst. 3, bonus na decentrální výrobu elektřiny dle § 40 odst. 2 Zákona.

6 § 11 odst. 12 Zákona

7 § 11 odst. 9 Zákona

8 § 13 odst. 2 Zákona

9 § 11 odst. 11 Zákona

10 § 13 odst. 2 Zákona

- Stát hradí dotace z prostředků státního rozpočtu na úhradu nákladů spojených s podporou elektřiny (s výjimkou decentrální výroby elektřiny) a tepla. Výši dotace stanoví vláda určením maximálního limitu vyplácené částky. Dotace není koncipována jako dotace k ceně služeb či jiných výstupů poskytovaných OTE, resp. není (lineárně) závislá na objemu výstupů které OTE uskutečňuje (**Peněžní tok 9**).
- Provozovatelé hradí OTE finanční prostředky na krytí nákladů spojených s podporou elektřiny z obnovitelných zdrojů (viz dále Peněžní tok 12) (**Peněžní tok 10**).
- OTE jako operátor trhu má nárok na úhradu nákladů spojených se svou činností. Provozovatelé budou OTE na základě cenového rozhodnutí ERU vyplácet odměnu za služby OTE. Odměna není účelově vázána na jednotlivé toky nebo činnosti OTE. Odměna se vztahuje k veškeré činnosti OTE, nikoliv pouze k podpoře výroby elektřiny z ekologických zdrojů (**Peněžní tok 11**).
- Provozovatelé fakturují svým zákazníkům cenu za přenos elektřiny a cenu za distribuci elektřiny. Součástí ceny je složka na krytí nákladů spojených s podporou elektřiny, kterou stanoví ERU, pokud limit dotace nedostačuje k úhradě nákladů spojených s podporou elektřiny a tepla¹¹. Tato složka je funkcí množství přenesené nebo distribuované elektřiny dodané konečným zákazníkům (**Peněžní tok 12**).

3. Uplatnění DPH u jednotlivých peněžních toků:

3.1 Judikatura Soudního dvora Evropské unie

Podle zákona č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty („ZDPH“) je předmětem DPH poskytnutí plnění za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti. Pro určení, zda jednotlivá plnění poskytována mezi různými subjekty v rámci tohoto Zákona podléhají DPH, je nutné nejprve zodpovědět, zda se jedná o plnění poskytovaná za úplatu v rámci ekonomické činnosti.

ZDPH nijak nedefinuje, co znamená poskytnutí plnění za úplatu, touto otázkou se nicméně zabývá poměrně rozsáhlá judikatura Soudního dvora Evropské unie („SDEU“).

Z rozhodnutí SDEU především vyplývá, že proto, aby služba byla poskytnuta za úplatu, „musí mezi příjemcem a poskytovatelem plnění existovat právní vztah, v rámci něhož jsou vzájemně poskytnuta plnění, přičemž odměna obdržená poskytovatelem představuje skutečnou protihodnotu služby poskytnuté příjemci“¹².

SDEU dále uvádí, že existence právního vztahu předpokládá „přímou vazbu mezi poskytnutou službou a přijatou úplatou“¹³. SDEU se podrobněji zabývá otázkou přímé vazby mezi poskytnutou službou a přijatou úplatou na konkrétních případech. V rozsudku Case 102/86 Apple and Pear Development Council SDEU například

11 § 28 odst. 3 Zákona

12 Viz např. C-16/93 R.J. Tolsma (odst. 14), C-246/08 Commission v Finland (odst. 44)

13 Viz např. C-16/93 R.J. Tolsma (odst. 13), C-246/08 Commission v Finland (odst. 45), Case 102/86 Apple and Pear Development Council (odst. 12)

rozhodoval, zda existuje přímá vazba mezi povinným poplatkem, který hradí pěstitelé jablek ve Velké Británii a službou poskytnutou veřejnoprávní institucí Apple and Pear Development Council, která má na starosti propagaci a zlepšení kvality britských jablek. SDEU konstatoval, že užitek z propagační služby poskytnuté touto státní institucí plyne celému odvětví a není zde vztah mezi mírou užtku plynoucí konkrétnímu pěstiteli a výší povinného poplatku placeného pěstitelem. Závěrem pak SDEU judikoval, že plnění poskytnuté institucí Apple and Pear Development Council není plněním za úplatu, a proto nepodléhá DPH.

Podobnou otázkou se SDEU zabýval v novějším rozsudku C-246/08 Komise v. Finsko, kde předmětem sporu bylo poskytnutí právní pomoci sociálně slabším občanům zcela bez poplatku, pokud jejich plat nepřekročil určitou hranici, nebo za příspěvek k nákladům na právní pomoc, pokud jejich plat tuto hranici překročil, ale stále se kvalifikoval pro poskytnutí zvýhodněných služeb. Výše příspěvku na právní pomoc placenou občany se tedy odvíjela od výše jejich příjmů, nikoliv od hodnoty poskytnutých právních služeb (tj. počtu hodin strávených právníkem, složitosti případu apod.). SDEU shledal, že vazba mezi plněním poskytnutým veřejnoprávní institucí a příspěvkem přijatým od občanů není dostatečně přímá, a proto se nejedná o ekonomickou činnost.¹⁴

V rozsudcích C-215/94 Jürgen Mohr a C-384/95 Landboden-Agrardienste GmbH & Co. KG se SDEU podrobněji zabýval otázkou existence vazby mezi užtkem plynoucím příjemci plnění a úplatou poskytovatele. V obou případech se jednalo o přijetí závazku zemědělce vzdát se části nebo celé produkce určité komodity výměnou za příspěvek od státu. Spornou otázkou bylo, zda zemědělec poskytl zdanitelnou službu spočívající v přijetí závazku zdržet se určitého jednání. SDEU v obou případech dovedl, že plnění poskytnuté zemědělci nemůže podléhat DPH jakožto dani ze spotřeby, protože k žádné spotřebě ze strany konkrétního příjemce plnění nedochází. Plnění zemědělce je poskytnuto ve veřejném zájmu a užitek z něj plynoucí nelze přiřadit žádnému konkrétnímu spotřebiteli. Takové plnění ani nepředstavuje vstup, který by byl nákladovou položkou jiného plnění v komerčním řetězci.

V této souvislosti je nutné uvést, že z úvodních ustanovení Zákona vyplývá¹⁵, že výroba energie z obnovitelných, druhotných a ostatních zdrojů se uskutečňuje v zájmu ochrany klimatu a příznivého životního prostředí. Ochranu životního prostředí přitom ustálená soudní judikatura považuje za veřejný zájem¹⁶.

3.2 Aplikace judikatury na peněžní toky mezi jednotlivými subjekty

Pro určení, zda jednotlivé peněžní toky probíhající podle tohoto Zákona jsou úplatou za zdanitelné plnění, je tedy rozhodující:

- zda se jedná o plnění za úplatu poskytované v rámci ekonomické činnosti (existuje právní vztah a přímá vazba);

¹⁴ Viz odst. 48 a 51 předmětného rozhodnutí

¹⁵ § 1 odst. 2 Zákona

¹⁶ Viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu I As 6/2011 - 347

- zda se jedná o plnění, které je schopen zkonsumovat konkrétní příjemce, nebo zda je plnění naopak poskytované ve veřejném zájmu, u něhož strana poskytující úplatu není příjemcem plnění.

3.2.1 Výrobce – zelený bonus

Peněžní tok 1 – uplatní se DPH

Výrobce dodává elektřinu obchodníkovi (spotřebiteli) na trhu s elektřinou za tržní ceny. Toto dodání je zdanitelným plněním - dodáním zboží, neboť existuje přímá vazba mezi přijatou úplatou a množstvím dodané elektřiny. Zároveň existuje právní vztah mezi subjekty a není pochyb o tom, že kupující obchodník spotřebovává užitek z nakoupené elektřiny.

Peněžní tok 2 – neuplatní se DPH

OTE poskytuje Výrobci podporu ve formě zeleného bonusu. Zelený bonus dle našeho názoru nepředstavuje úplatu za plnění, neboť OTE nedostává žádné protiplnění od Výrobce. Jak již bylo zmíněno výše, výroba energie z ekologických zdrojů se uskutečňuje v zájmu ochrany klimatu a příznivého životního prostředí, tedy ve veřejném zájmu. OTE přitom nemá bezprostřední prospěch z ochrany klimatu a příznivého životního prostředí a nemůže toto plnění nijak spotřebovat. OTE zároveň neuskutečňuje žádná navazující zdanitelná plnění, do kterých by mohl zakalkulovat tento náklad¹⁷. Ve světle judikatury SDEU tak zelený bonus poskytovaný Výrobci není předmětem DPH.

Domníváme se, že se nejedná ani o úplatu od třetí osoby za plnění poskytnutá Výrobce, která by podle §36 odst. 1 ZDPH měla vstupovat do základu daně. Zelený bonus je poskytován na vyrobenou elektřinu¹⁸, nikoliv na prodanou. Výrobce v některých případech může vyrobenou elektřinu spotřebovat sám¹⁹ a v takovém případě ani žádné další plnění poskytnuto není. Nemůže se ani jednat o dotaci k ceně²⁰, neboť Výrobce nemá povinnost dodávat elektřinu se slevou. Výrobce prodává elektřinu za tržní cenu.

Nárok na odpočet DPH na vstupu

Výrobce je osobou povinnou k dani, která v rámci výroby elektřiny z podporovaných zdrojů uskutečňuje pouze zdanitelná plnění – prodej elektřiny, a má plný nárok na odpočet u přijatých zdanitelných plnění, která použije v rámci této ekonomické činnosti. Výrobce neuskutečňuje žádnou činnost, která by nebyla ekonomickou činností, a proto nemá povinnost uplatnit nárok na odpočet DPH v poměrné výši. Přijaté zelené bonusy od OTE se nezapočítávají ani do výpočtu koeficientu pro odpočet DPH v krácené výši a za předpokladu, že Výrobce neposkytuje žádnou osvobozenou činnost, bude tento koeficient roven jedna. Tento závěr podporuje

17 Cena za službu operátora trhu (Peněžní tok 11) je stanovena ERU a tento náklad nezahrnuje.

18 Dle § 5 odst. 1 Zákona se za elektřinu z druhotných zdrojů považuje elektřina vyrobená využitím druhotných zdrojů naměřená v předávacím místě výroby elektřiny a distribuční nebo přenosové soustavy, nebo naměřená na svorkách generátoru a snížená o vlastní technologickou spotřebu.

19 Pokud by výrobce spotřeboval elektřinu pro účely nesouvisející s jeho ekonomickou činností, byl by povinen uplatnit DPH v souladu s § 13 odst. 4 písm. a) ZDPH.

20 § 4 odst. 1 písm. l) ZDPH

rozsudek C-204/03 Komise v. Španělsko, kde SDEU řešil otázku protiprávnosti zahrnutí státních dotací do koeficientu. SDEU dal za pravdu Evropské Komisi v tom, že Španělsko nesplnilo svou povinnost vyplývající ze Směrnice o DPH, když zavedlo zvláštní pravidlo omezující odpočitatelnost DPH na vstupu, pokud plátce obdržel dotace na pořízení zboží a služeb. Ke stejnému závěru došel SDEU v případech C-243/03 Komise v. Francie a C-25/11 Verazim Sol.

3.2.2 Výrobce – stanovené výkupní ceny

Peněžní tok 3 – uplatní se DPH

Výrobce dodává elektřinu Povinně vykupujícímu za stanovené výkupní ceny. Podobně jako u Peněžního toku 1 se domníváme, že dodání elektřiny Výrobce Povinně vykupujícímu je z pohledu DPH zdanitelným plněním dodání zboží, neboť jsou splněny všechny podmínky přímé vazby mezi plněním a úplatou.

Peněžní tok 4 – uplatní se DPH (jako snížení základu daně u Peněžního toku 3)

Tato platba efektivně snižuje úplatu za elektřinu dodanou v dané hodině Povinně vykupujícímu. Proto tuto platbu nelze posuzovat samostatně, ale jako snížení základu daně. Vzhledem k tomu, že Povinně vykupující je povinen o této skutečnosti informovat Výrobce předem, v souladu s § 36 odst. 5 ZDPH se základ daně sníží již při fakturaci Peněžního toku 3 (nikoliv jako následný dobropis).

V praxi může zcela výjimečně dojít k situaci, kdy absolutní hodnota záporné tržní hodinové ceny bude vyšší než stanovená výkupní cena a tedy v celkovém výsledku Výrobci vzniká povinnost Povinně vykupujícímu doplatit vzniklý rozdíl. Z pohledu DPH by se v takovém případě jednalo o dvě plnění, nejprve o bezúplatné dodání elektřiny Výrobce Povinně vykupujícímu, kde základem daně je nulová hodnota, a dále poskytnutí služby likvidace nadbytečné elektřiny Povinně vykupující Výrobci, kde základem daně je hodnota, o kterou absolutní hodnota záporné tržní ceny elektřiny přesahuje stanovenou výkupní cenu. Tento postup, ačkoliv je spíše hypotetický a v praxi z ekonomických důvodů spíše nebude využit, je v souladu s dřívějším vyjádřením GFŘ k dané problematice²¹.

Nárok na odpočet DPH na vstupu

Výrobce má plný nárok na odpočet DPH na vstupu, neboť veškeré výnosy související s podporovanou výrobou elektřiny jsou zdaněny.

3.2.3 Výrobce – kombinace zeleného bonusu a prodeje Povinně vykupujícímu

Peněžní tok 2 – neuplatní se DPH

Výrobce čerpá podporu ve formě zeleného bonusu. Zelený bonus dle našeho názoru nepředstavuje úplatu za plnění, neboť OTE nedostává žádné protiplnění od Výrobce. Viz komentář k Peněžnímu toku 2 kapitoly 3.2.1 Výrobce – zelený bonus.

Peněžní tok 3 – uplatní se DPH

21 Viz odpověď Generálního finančního ředitelství na nejčastější otázky - k dodávkám elektřiny uskutečněným operátorem trhu (http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/dane_poplatky_14118.html?year=PRESENT)

Výrobce čerpá zelený bonus a zároveň dodává elektřinu Povinně vykupujícímu⁶. V tomto případě, na rozdíl od předchozí varianty hradí Povinně vykupující Výrobci pouze rozdíl mezi stanovenou výkupní cenou a přijatým zeleným bonusem. Domníváme se, že tento případ by se z pohledu DPH měl posuzovat obdobně jako Peněžní tok 1, kdy Výrobce prodává elektřinu Vykupujícímu za tržní cenu. Jedná se tedy o zdanitelné plnění dodání zboží, neboť jsou splněny všechny podmínky přímé vazby mezi plněním a úplatou. Základem daně je úplata, kterou Výrobce obdrží od Povinně vykupujícího.

Domníváme se, že se nejedná ani o úplatu od třetí osoby za plnění poskytnutá Výrobce, která by podle §36 odst. 1 ZDPH měla vstupovat do základu daně, protože charakter Peněžního toku 2 se nemění v závislosti na tom, zda se Výrobce rozhodne vyrobenou elektřinu prodat Vykupujícímu nebo Povinně vykupujícímu.

3.2.4 Povinně vykupující

Peněžní tok 5 – uplatní se DPH

Povinně vykupující dodává vykoupenou elektřinu dalším obchodníkům či spotřebitelům za tržní cenu a toto dodání považujeme z pohledu DPH za zdanitelné plnění, neboť i zde existuje přímá vazba mezi plněním a poskytnutou úplatou.

Pokud tržní hodinová cena elektřiny dosahuje záporné hodnoty, Povinně vykupující si v podstatě kupuje službu likvidace elektřiny. Z pohledu DPH se tedy jedná o dvě plnění – bezúplatné dodání elektřiny, kde v souladu dřívějším stanoviskem GFR²¹ je základ daně nula, a zároveň poskytnutí zdanitelné služby likvidace nadbytečné elektřiny, která podléhá základní sazbě DPH.

Peněžní tok 6 – neuplatní se DPH

OTE hradí Povinně vykupujícímu rozdíl mezi stanovenou výkupní cenou a tržní cenou elektřiny. V souladu s judikaturou SDEU se domníváme, že ani v tomto případě se nejedná o úplatu za plnění, neboť dotace poskytnuta OTE má uhradit Povinně vykupujícímu náklady spojené s jeho povinností vykupovat za cenu vyšší než je tržní cena. Tento závazek Povinně vykupujícího přitom nepředstavuje službu poskytnutou ve prospěch OTE a OTE ji nemůže nijak spotřebovat a ani netvoří nákladovou složku zdanitelných plnění poskytovaných OTE. Užitek z podpory ekologických zdrojů energie plyne celé společnosti, nikoli jednomu konkrétnímu příjemci.

Dle našeho názoru nelze ani tvrdit, že by úplata poskytovaná OTE měla vstupovat do základu DPH při prodeji Povinně vykupujícím dalšímu obchodníkovi či spotřebiteli jakožto úplata třetí strany dle § 36 odst. 1 ZDPH. Jak již bylo řečeno, podpora souvisí s výkupem elektřiny, nikoliv s jejím následným prodejem.

Peněžní tok 7 – neuplatní se DPH

V případě, že je tržní hodinová cena vyšší než výkupní cena, Povinně vykupující proplácí OTE rozdíl mezi cenami. Nejedná se o samostatnou transakci, ale pouze o úpravu Peněžního toku 6. Ani tato úprava tak podle nás nepodléhá DPH.

Peněžní tok 8 – neuplatní se DPH

Povinně vykupující účtuje OTE náklady za činnost zajištění výkupu elektřiny za stanovenou výkupní cenu (činnosti Povinně vykupujícího) ve vztahu k Výrobci. Stanovení ceny za činnost je ponecháno na rozhodnutí ERU.

Na základě judikatury SDEU se domníváme, že z pohledu Povinně vykupujícího nedochází k poskytnutí plnění, neboť činnost Povinně vykupujícího směřuje k naplnění veřejného zájmu, nikoliv ku prospěchu OTE a OTE z jeho činnosti nijak nebenefituje. Úplata poskytovaná OTE tedy není úplatou za plnění a nepodléhá DPH. Tento závěr se podle našeho názoru nemění ani v případě, že do ceny za činnost Povinně vykupujícího jsou promítnuty i vícenáklady Povinně vykupujícího vzniklé z titulu dorovnání rozdílu mezi výkupní cenou a zeleným bonusem přijatým Výrobce⁶.

Pokud jde o úplatu třetí strany, mutatis mutandis se uplatní argumentace jako u Peněžního toku 6.

Nárok na odpočet DPH na vstupu

Povinně vykupující si uplatní odpočet DPH u vykoupené elektřiny (Peněžní tok 3) a souvisejících vstupů v plné výši, neboť tato přijaté plnění použije pro svá uskutečněná plnění (následný prodej elektřiny – Peněžní tok 5). Mutatis mutandis se uplatní argumentace jako u Výrobce, který získává zelený bonus (Peněžní tok 2).

Nárok na odpočet DPH lze uplatnit i v případě, že tržní hodinová cena elektřiny dosahuje záporné hodnoty, a plátce tak elektřinou nakoupenou v dané hodině nevyužije pro žádné zdanitelné plnění. V souladu se závěry SDEU v případě C-37/95 Ghent Coal Terminal je nárok na odpočet zachován i v situaci, kdy se plánovaná ekonomická činnost neuskuteční z důvodů, které jsou mimo kontrolu plátce.

3.2.5 Operátor trhu (OTE)**Peněžní tok 9 – neuplatní se DPH**

Stát vyplácí OTE dotaci za účelem krytí nákladů na výplatu bonusu a rozdílu výkupní ceny a tržní hodinové ceny. Dotace není dle zákona o DPH předmětem DPH, pokud se nejedná o dotaci k ceně. Dotaci k ceně se přitom rozumí taková dotace, jejíž příjemce má povinnost poskytovat plnění se slevou, která je vázána k ceně za jednotku plnění.

Dotace na úhradu nákladů, spojených s podporou elektřiny a tepla, vyplácená OTE ze státního rozpočtu nenaplňuje definici dotace k ceně, a proto nepodléhá DPH, neboť směřuje k nákladům (resp. vstupům) OTE, nikoliv k jeho výstupům. S přijetím dotace rovněž není spojena povinnost OTE poskytnout plnění se slevou.

Peněžní tok 10 – neuplatní se DPH

Provozovatelé účtují finálním zákazníkům složku ceny za přenos a distribuci elektřiny na krytí nákladů spojených s podporou elektřiny (viz Peněžní tok 12). Tuto složku ceny pak Provozovatelé poskytnou OTE. Domníváme se, že proti tomuto příspěvku

OTE neposkytuje Provozovatelům žádné plnění (Provozovatelé nemají z ekologické výroby elektřiny žádný benefit, který by mohli konzumovat), a příspěvek poskytnutý Provozovateli tak nepředstavuje úplatu za plnění.

Takové plnění ani nepředstavuje vstup, který by byl nákladovou položkou jiného plnění v komerčním řetězci. Tato položka sice vstupuje do ceny služby přenosu nebo distribuce elektřiny, není však pro její poskytnutí vůbec potřeba.

Peněžní tok 11 – uplatní se DPH

OTE fakturuje Provozovatelům cenu za služby operátora trhu. Dle našeho názoru se jedná o standardní zdanitelné plnění poskytnutí služby, které podléhá základní sazbě DPH. OTE má nárok na odpočet ze vstupů souvisejících s tímto zdanitelným výstupem. Provozovatelé si mohou odečíst DPH na vstupu ze služby přijaté od OTE.

3.2.6 Provozovatelé

Peněžní tok 12 – uplatní se DPH

Provozovatelé distribuční a přenosové soustavy poskytují svým zákazníkům službu přenosu nebo distribuce elektrické energie. Součástí ceny za tuto službu je i složka na krytí nákladů spojených s podporou elektřiny z obnovitelných zdrojů, která je proporcionalní množství přenesené/distribované elektřiny. Existuje zde proto přímá vazba mezi poskytnutou službou a úhradou za tuto službu. Tento závěr je podpořen i ustanovením § 36 odst. 3 písm. a) ZDPH, podle kterého jsou součástí základu daně i jiné daně, cla, dávky nebo poplatky. Složka ceny má ve své podstatě charakter jiné daně nebo dávky.

Z pohledu DPH se jedná o poskytnutí zdanitelného plnění a Provozovatelé spolu s úplatou za službu zdaňují i předmětnou složku ceny na krytí nákladů spojených s podporou elektřiny.

4. Závěr

Doporučujeme ujasnit uplatnění DPH u výše popsaných transakcí a přijaté závěry náležitým způsobem publikovat.

Stanovisko GFŘ:

S doplněným příspěvkem dle diskuse k danému tématu na jednání dne 16.10.2012 GFŘ souhlasí.

PŘÍSPĚVEK UZAVŘENÝ S ROZPOREM v bodech

3.1 a 4.1

380/18.09.12 Změna účetního období – kalendářní a hospodářský rok a navazující problematika – pokračování

Předkládají: Ing. Otakar Machala, daňový poradce, č. osv. 2252
Ing. Radislav Tkáč, daňový poradce, č. osv. 3680
Ing. Jiří Nesrovnal, daňový poradce, č. osv. 1757
JUDr. Jaroslav Kobík daňový poradce, č. osv. 2379

1. Úvod a vymezení problémů

Tento příspěvek navazuje na předchozí příspěvek na toto téma (*Ing. Otakar Machala, Ing. Radislav Tkáč, Ing. Jiří Nesrovnal, 372/06.06.12 - Změna účetního období – kalendářní a hospodářský rok a navazující problematika*) a řeší některé další problémové okruhy vyplývající ze změny ve vymezení účetního období upravené v § 3 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZÚ) po novele tohoto právního předpisu (zákon č. 355/2011 Sb. (dále také jen „novela“)) účinné k 1. lednu 2012 a navazující problematiku.

2. Nové případy delších účetních období dle § 3 odst.4 ZoÚ po novele

V rámci novely se mimo jiné rozšířil počet případů, kdy lze prodloužit účetní období na účetní období, které je delší jak 12 měsíců. Jde například o ustanovení § 3 odst.4 písm. d) ZoÚ, kdy účetní období může být delší než 12 měsíců v případech, „*stanoví-li tento zákon nebo zvláštní právní předpis rozvahový den ve lhůtě do 3 měsíců po konci běžného účetního období a neodporuje-li takovéto prodloužení smyslu rozvahového dne běžného účetního období*“. V souvislosti s aplikací této nové možnosti vzniká otázka, kdy je možné tyto nové případy prodloužení účetních období poprvé aplikovat.

Při řešení uvedeného problému je nutné vyjít z toho, že k předmětné nové úpravě není v novele výslovné přechodné ustanovení s výjimkou problematiky přeměn (viz dále). Domníváme se, že z toho vyplývá, že poprvé bude možné tyto nové případy využít v situacích, kdy by rozvahový den předchozího účetního období, ke kterému má být připojováno „krátké“ účetní období, připadl na dobu po účinnosti novely (to je obecně po 31.12.2011). V opačném případě není možné tuto novou úpravu využít, protože před účinností novely nastal rozvahový den a bylo nutné sestavit účetní závěrku (dle právní úpravy před novelou).

Výjimkou jsou situace přeměn, kdy je zde výslovné přechodné ustanovení (Čl. VIII novely), které určuje použití novelizovaných účetních předpisů dle toho, zda se přeměna řídí úpravou před či po novele (k dané věci také KV *Ing. Otakar Machala, Ing. Radislav Tkáč, Ing. Jiří Nesrovnal 371/02.05.12, Aplikace některých novel ZDP schválených v roce 2011*).

Popisovanou situaci lze demonstrovat na následujících příkladech:

Příklad č.1.1.

Účetní jednotka uplatňuje jako účetní a zdaňovací období kalendářní rok vstoupila 13.3.2012 do likvidace. V tomto případě nemůže spojit období před vstupem do likvidace s předchozím kalendářním rokem 2011, protože k 31.12.2011 nastal rozvahový den (dle právní úpravy před novelou) a bylo nutné sestavit účetní závěrku.

Příklad č.1.2.

Účetní jednotka uplatňuje jako účetní a zdaňovací období kalendářní rok. Pokud by vstup do likvidace nastal v lednu až březnu 2013, je možné připojit „krátké“ účetní období k účetnímu období roku 2012.

Příklad č.1.3.

Účetní jednotka má před vstupem do likvidace zvoleno jako účetní období hospodářský rok od 1.2. do 31.1. Pokud by tedy nastal vstup do likvidace 13.3.2012, pak mohla připojit krátké účetní období od 1.2.2012 do 12.3.2012 k hospodářskému roku trvajícím od 1.2.2011 do 31.1.2012, to je uplatnit účetní a zdaňovací období od 1.2.2011 do 12.3.2012.

Příklad č.2

Rozhodný den přeměny bude stanoven na 1.4.2012. Projekt přeměny byl vypracován již dle novely. V souladu s Čl. VIII novely by se u této přeměny mělo obecně postupovat, a to i v účetním období předcházejícím rozhodnému dni, dle nové právní úpravy. Proto je možné připojit období od 1.1.2012 do 31.3.2012 k předchozímu účetnímu období roku 2011. Tzn., že vznikne účetní a zdaňovací období od 1.1.2011 do 31.3.2012.

2.1. Závěr k bodu 2

2.1.1. Na základě výše uvedeného je možné uzavřít, že obecně platí, že v situaci, kdy na základě novely dochází k rozšíření případů, kdy je možné spojit účetní období a vytvořit tak účetní a zdaňovací období delší jak 12 měsíců, bude možné postup dle novely poprvé použít v případech, kdy rozvahový den za předchozí účetní období, ke kterému má být „krátké“ účetní období připojeno, nastane po 31.12.2011 – závěr je demonstrován na příkladech č.1.1. až 1.3.

2.1.2. Výjimkou jsou na základě Čl. VIII novely případy přeměn, kdy se možnost připojení bude vztahovat na ty případy přeměn, které se budou posuzovat z hlediska účetního dle nové právní úpravy, to je ty případy přeměn, u kterých se z hlediska právního bude postupovat dle novely. To znamená, že v situacích, kdy se bude v účetním období předcházejícím rozhodný den přeměny postupovat dle nové právní úpravy, bude možné spojení provést - závěr je demonstrován na příkladu č.2.

3. Lhůta pro podávání daňového priznání za zdaňovací období delší jak 12 měsíců

V souvislosti s rozšířením možnosti spojování účetních období v souladu s tím, co bylo popsáno v předchozím bodě 2. se rozšíří případy účetních období delších jak 12

měsíců, které budou zároveň v souladu § 17a písm. d) zákona č.586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“) zdaňovacími obdobími. V uvedené souvislosti vzniká otázka lhůt pro podávání daňového přiznání k DPPO. V některých z těchto případů jsou totiž stanoveny speciální lhůty pro podávání daňových přiznání (viz. § 240 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb. - dále jen „DŘ“ nebo § 244 DŘ či § 38m odst. 3 ZDP).

Otázkou je, zda se v těchto případech použijí tyto speciální lhůty nebo obecné lhůty dle § 136 odst. 1 nebo 2 DŘ, tj. lhůty na podání daňového přiznání do 3 nebo 6 měsíců po skončení zdaňovacího období. Domníváme se, že zcela jednoznačně se v těchto případech budou aplikovat obecné lhůty dle § 136 odst. 1 nebo 2 DŘ, tj. podání daňového přiznání ve lhůtě 3 nebo 6 měsíců po skončení zdaňovacího období. Tento závěr vyplývá z toho, že v § 240 odst. 5 DŘ nebo § 244 DŘ či § 38m odst. 3 ZDP se vždy hovoří o podání daňového přiznání za „část zdaňovacího období“ nebo za „období“ (nikde není zmínka o zdaňovacím období). Zjednodušeně řečeno, krátkou lhůtu pro podání daňového přiznání dle § 240 odst. 5 DŘ nebo § 244 DŘ či § 38m odst. 3 ZDP lze aplikovat jen u daňových přiznání podávaných za tzv. krátká období, tj. období kratší, než 12 měsíců.

Jinak řečeno, ustanovení § 240 odst. 5 DŘ nebo § 244 DŘ či § 38m odst. 3 ZDP je možno považovat za lex specialis vůči § 136 odst. 1 nebo 2 DŘ pouze v situacích, kdy není podáváno daňové přiznání za zdaňovací období. Pro tento závěr svědčí například i první věta § 38m odst. 2 ZDP, která hovoří o tom, že kromě případů stanovených zvláštním právním předpisem se daňové přiznání podává také. Z toho vyplývá, že jde o případy, kdy lhůta pro podání přiznání není stanovena v obecné úpravě DŘ, to je v § 136 odst. 1 a 2 DŘ. Pokud je podáváno daňové přiznání za zdaňovací období (v řešeném případě účetní období, které je delší jak 12 měsíců - § 17a písm. d) ZDP), použije se obecná lhůta dle § 136 odst. 1 a 2 DŘ.

Domníváme se, že na daném závěru nic nemění ani ustanovení § 245 DŘ, které se aplikuje pouze v případech, kdy se podává daňové přiznání ve lhůtách dle § 239 odst. 3, § 240 odst. 4 až 6 DŘ a § 244 odst. 1 a 5 DŘ a pak je nutné i za předchozí zdaňovací období (které předchází části zdaňovacího období, za které se podává daňové přiznání v uvedených lhůtách) podat daňové přiznání ve stanovených „krátkých lhůtách“. V souladu s výše uvedeným ale vycházíme z toho, že v námi popisovaných případech se podává daňové přiznání za zdaňovací období, a to ve lhůtách dle § 136 odst. 1 a 2 DŘ, a proto se uvedená úprava § 245 DŘ nepoužije. Dalším argumentem, který vyvrací použití § 245 DŘ v těchto případech (vycházející z jazykového i logického výkladu daného ustanovení) je to, že v uvedeném ustanovení se hovoří o podávání daňového přiznání za předchozí zdaňovací období. V případě „spojení“ a vzniku „dlouhého zdaňovacího období“ (zdaňovacího období delšího jak 12 měsíců) však takové zdaňovací období neexistuje, resp. jde o zdaňovací období předcházející zdaňovacímu období delšímu jak 12 měsíců, za které již (při postupu dle zákona) daňové přiznání muselo být podáno. Z toho vyplývá, že situace předvídaná v § 245 DŘ může nastat právě jen v případě, kdy bude podáváno ve stanovených lhůtách daňové přiznání za účetní období, které není zdaňovacím, ale podává se za něj daňové přiznání. Nemůže nastat v případě, kdy dojde ke „spojení“ a vzniku „dlouhého zdaňovacího období“ (zdaňovacího období delšího jak 12 měsíců).

3.1. Závěr k bodu 3

Na základě výše uvedených skutečností platí, že v případech účetních období, která jsou delší jak 12 měsíců, jde o zdaňovací období dle § 17a písm. d) ZDP a lhůta pro podávání daňového přiznání za toto zdaňovací období se řídí úpravou § 136 odst. 1 a 2 DŘ, to je obecně 3 nebo 6 měsíců po skončení zdaňovacího období. V těchto případech se nebude postupovat dle speciálních lhůt uvedených v § 240 odst. 5 DŘ nebo § 244 DŘ či § 38m odst. 3 ZDP a nepoužije se ani § 245 DŘ.

4. Prvouplatnění hospodářského roku po vzniku účetní jednotky

Dále pokládáme ve vztahu k podávání daňového přiznání za problematický výklad § 3 odst. 6 písm. a) ZoÚ, podle něhož u nově vzniklých účetních jednotek „... lze uplatnit hospodářský rok za podmínek stanovených v § 3 odst. 5 též účetní jednotkou do 30 dnů ode dne vzniku účetní jednotky“.

Smyslem této úpravy je zřejmě umožnit účetní jednotce začít svoji činnost již přímo s hospodářským rokem. Podle našeho názoru má účetní jednotka paralelně na výběr buď variantu splnit podmínky § 3 odst. 6 ZoÚ a „začít s hospodářským rokem“ a nebo následně využít klasické cesty změny účetního období za splnění podmínek v § 3 odst. 5 ZoÚ. Z pohledu termínu pro podání prvního daňového přiznání po vzniku účetní jednotky (daňového subjektu) se domníváme, že správné pojmenování prvního účetního období může mít daňové dopady:

Za situace, kdy by daňový subjekt regulérně začínal hospodářským rokem, tak by daňové přiznání zpracované ke konci hospodářského roku (zdaňovacího období dle § 17a ZDP) mělo být podáno ve standardní lhůtě 3 nebo 6 měsíců po uplynutí ZO dle § 136 DŘ.

Pokud by však daňový subjekt podmínky pro „prvouplatnění“ hospodářského roku dle § 3 odst. 6 ZoÚ nesplnil, avšak posléze by se rozhodl změnit účetní období s odkazem na obecné ustanovení § 3 odst. 5 ZoÚ, pak je sporné, zda by se jeho první účetní období klasifikovalo jako „účetní období před změnou“ s tím, že za toto krátké období by se podávalo ve lhůtě dle § 38m odst. 3 ZDP.

Příklad:

K 1.4.2012 vzniknou 2 poplatníci a oba budou chtít uplatnit od 1.12.2012 hospodářský rok.

Pokud jeden poplatník splní podmínky § 3 odst. 6 ZoÚ (tj. začne hospodářským rokem), ale druhý poplatník by podmínky § 3 odst. 6 ZoÚ nesplnil (tj. teprve následně by na hospodářský rok přecházel, neboť s odkazem na obecné ustanovení § 3 odst. 5 ZoÚ může svůj záměr změny účetního období oznámit do konce srpna 2012 – takový poplatník by tedy od 1.12.2012 uplatňoval rovněž hospodářský rok), pak by při tomto výkladu vznikla nerovná situace, kdy každý z nich by měl za stejně účetní období od 1.4.2012 do 30.11.2012 jinou lhůtu pro podání DaP – první by podával DaP ke konci hospodářského roku (zdaňovacího období) a lhůtu by měl 3 nebo 6 měsíční (§ 136 odst. 1 a 2 DŘ) a druhý ke konci „účetního období před změnou“ a lhůtu by měl lhůtu dle § 38m odst. 3 ZDP.

Domníváme se, že v těchto případech není důvod, aby pouze na základě toho, zda poplatník využije k použití hospodářského roku již ode dne vzniku ustanovení § 3

odst. 6 ZoÚ nebo ustanovení § 3 odst. 5 ZoÚ byla jiná lhůta pro podání daňového přiznání s tím, že nelze ani z důvodové zprávy dovodit, že by to byl záměr zákonodárce. Jsme tedy názoru, že i s využitím jiného než jazykového výkladu předmětné úpravy (viz. např. NSS 6 As 49/2003-46 ze dne 29.12.2004, NSS 2 Afs 30/2003-61 ze dne 29.9.2005, ÚS I. ÚS 138/06 ze dne 10.8.2006, NSS 7 Afs 72/2005-81 ze dne 12.10.2006 NSS 5 Afs 68/2007-121 ze dne 28.2.2007, ÚS II. ÚS 136/06 ze dne 14.3.2007, ÚS IV. ÚS 650/05 ze dne 16.8.2007, NSS 7 Afs 22/2007-106 ze dne 27.9.2007, ÚS IV. ÚS 814/06 ze dne 11.1.2008 či ÚS II. ÚS 1773/07 ze dne 23.1.2008) a aplikace zásady v pochybnostech ve prospěch daňového subjektu (viz. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. prosince 2004, čj. 6 As 49/2003-46 a čj. 2 Afs 30/2003-61 ze dne 29. září 2005, náleží Ústavního soudu ze dne 10. srpna 2006, sp. zn. I. ÚS 138/06, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. října 2006, čj. 7 Afs 72/2005-81, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. února 2008, čj. 5 Afs 68/2007-121, náleží Ústavního soudu ze dne 14. března 2007, sp. zn. II. ÚS 136/06, náleží Ústavního soudu ze dne 16. srpna 2007, sp. zn. IV. ÚS 650/05, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. září 2007, čj. 7 Afs 22/2007-106, náleží Ústavního soudu ze dne 11. ledna 2008, sp. zn. IV. ÚS 814/06 či usnesení Ústavního soudu ze dne 23. ledna 2008, sp. zn. II. ÚS 1773/07, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. května 2009, čj. 7 Afs 103/2008-71, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. července 2009, čj. 9 Afs 61/2008-48, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. července 2009, čj. 5 Afs 1/2009-57, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. července 2009, čj. 2 Afs 59/2008-79, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. srpna 2009, čj. 1 Afs 49/2009-109, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. září 2009, čj. 8 Afs 11/2008-108 či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne ze dne 29. listopadu.2011 čj. 2 Afs 16/2011-78) lze dospět k závěru, že bez ohledu na to, zda bude poplatník uplatňovat hospodářský rok již od dne vzniku účetní jednotky na základě § 3 odst. 6 ZoÚ nebo přejde na hospodářský rok dle § 3 odst. 5 ZoÚ, by se lhůta pro podání prvního daňového přiznání vždy řídila ustanovením § 136 odst. 1 a 2 DŘ. Tento závěr podporuje rovněž skutečnost, že účetní jednotka v daném případě delší účetní období, než 12 měsíců před změnou ani zvolit nemohla, neboť doba její existence byla kratší. Opačný výklad by také dle našeho názoru vedl k neodůvodněným různým přístupům k poplatníkům (účetním jednotkám) podle toho, zda by pro použití hospodářského roku uplatnily postup dle § 3 odst. 6 ZoÚ nebo postup dle § 3 odst. 5 ZoÚ.

4.1. Závěr k bodu 4

Pokud se účetní jednotka (daňový poplatník) rozhodne, že již ke dni vzniku bude jako účetní období uplatňovat hospodářský rok, bude se lhůta pro podání prvního daňového přiznání vždy řídit ustanovením § 136 odst. 1 a 2 DŘ, a to bez ohledu na to, zda bude účetní jednotka (daňový poplatník) postupovat dle § 3 odst. 5 ZoÚ nebo dle § 3 odst. 6 ZoÚ.

5. Návrh na opatření

Po projednání na Koordinačním výboru doporučujeme přijaté závěry publikovat.

Stanovisko Generálního finančního ředitelství:

K bodu 2.1

Souhlas se závěrem předkladatele.

Jedná-li se v příkladu č. 2 (bod 2.1.2). o nástupnickou společnost, pak souhlas se závěrem předkladatele.

K bodu 3.1

Nesouhlas se závěrem předkladatele.

Obecně platí, že při využití prodloužení účetního období dle § 3 odst. 4 ZoÚ na účetní období delší než 12 měsíců se jedná o zdaňovací období dle § 17a písm. d) ZDP a lhůta pro podávání daňového přiznání se pro toto zdaňovací období řídí úpravou dle § 136 DŘ. Toto však nelze použít v případech vymezených v § 240 a 244 DŘ (viz níže).

V případě lhůt pro podávání daňového přiznání ke dni předcházejícímu vstupu do likvidace (§ 240 DŘ) nebo ke dni účinnosti rozhodnutí o úpadku (§ 244 DŘ) jsou ustanovení § 240 a § 244 DŘ speciálním ustanovením k obecným lhůtám pro podání daňového přiznání dle § 136 DŘ. Podání daňového přiznání podle § 240 odst. 5 a § 244 DŘ ve zvláštních případech nezbavuje daňový subjekt povinnosti podat řádné daňové tvrzení ve lhůtě podle § 136 odst. 1 nebo 2 DŘ. Podání ve zvláštních případech totiž slouží jinému účelu (viz např. důvodová zpráva k DŘ). Daňový subjekt je povinen daňové přiznání podat v případě, že naplní podmínky vymezené v § 240 odst. 5 nebo § 244 DŘ, a to ve lhůtách tam stanovených. Ve lhůtách podle § 136 odst. 1 nebo 2 DŘ je zároveň povinen podat řádné daňové tvrzení, pokud nenaplní podmínku § 245 daňového řádu. Není důvodu, proč by se v případě zdaňovacího období podle § 17a písm. d) ZDP měl volit jiný postup.

Protože ustanovení § 240 a § 244 DŘ upravují zcela speciální situace, jsou lhůty pro podání daňových přiznání kratší, než jak je stanoveno v obecném pravidle dle § 136 DŘ. Hmotně právní úprava v podobě ZDP (§ 38m) tyto případy neupravuje a lze se domnívat, že úmyslem zákonodárce bylo, právě pro tyto konkrétní v ustanoveních uvedené situace, stanovit pro podání daňového přiznání lhůtu kratší. To zajišťuje řádné a rychlé vypořádání daňové povinnosti, vyměření daně (případně její vybrání) a v případě insolvence dodržení lhůty pro přihlášení pohledávek.

Zde je třeba zdůraznit, že podle názoru GFŘ (na rozdíl od argumentace předkladatele) je nutné při aplikaci § 3 odst. 4 písm. d) ZoÚ ve vztahu k § 240 a § 244 DŘ vycházet nejen s gramatického výkladu, ale především z historického a logického výkladu. Proto závěr předkladatele uvedený pod bodem 3.1 nelze akceptovat, neboť účetní období delší než 12 měsíců vymezená v § 3 odst. 4 ZoÚ mají fakultativní charakter a nelze připustit výklad, který by zakládal nerovnost mezi účetními jednotkami (daňovými subjekty), spočívající v použití různých lhůt pro podání daňových přiznání podle toho, zda využijí nebo nevyužijí možnost sloučení účetních období.

Přestože se v § 240 a § 244 DŘ hovoří o „části zdaňovacího období, za které dosud nebylo přiznání podáno“, lze přijmout závěr, že i v případech, kdy bude využita možnost prodloužení účetního období dle § 3 odst. 4 ZoÚ, je třeba podřadit pod tuto

„část“ celé zdaňovací období, za které ještě nebylo daňové přiznání podáno. Jak již bylo uvedeno výše, úmyslem zákonodárce bylo ve vymezených případech (§ 240 a 244 DŘ) zajistit v co možná nejkratší lhůtě podání daňového přiznání za celé období, za které doposud nebylo podáno, a proto, v případě, že tímto obdobím je celé zdaňovací období (za které dosud nebylo podáno daňové přiznání), je nutné podat daňové přiznání za celé toto období.

K bodu 4.1

Nesouhlas se závěrem předkladatele, že pro termín pro podání daňového přiznání není rozhodující, zda poplatník bude postupovat podle § 3 odst. 5 nebo dle § 3 odst. 6 ZoÚ.

Podle názoru GFŘ:

- a) v případě, že budou splněny podmínky § 3 odst. 6 ZoÚ, bude se lhůta pro podání prvního daňového přiznání řídit ustanovením § 136 odst. 1 a 2 DŘ,
- b) pokud nebudou splněny podmínky dle § 3 odst. 6 ZoÚ, bude postupováno podle ustanovení § 38m odst. 2 písm. c) ZDP, dle kterého se daňové přiznání podává za období předcházející změně zdaňovacího období z kalendářního roku na hospodářský rok nebo naopak anebo předcházející změně ve vymezení hospodářského roku, nebylo-li dosud za toto období daňové přiznání podáno, a to ve lhůtě uvedené v odst. 3 písm. c) citovaného ustanovení.

UZAVŘENÝ PŘÍSPĚVEK

DPH

376/11.07.12 Uplatňování DPH při provozování dětských jeslí

Předkládají: Olga Holubová, daňová poradkyně, č. osvědčení 367
Ing. Pavel Černý, daňový poradce, č. osvědčení 369

Cílem příspěvku je sjednotit právní názory na osvobození služeb dětských jeslí od 1. dubna 2012, případně i na sazbu daně, pokud tato služba není od daně osvobozena. Pojem *dětské jesle* používáme jako zastřešující pojem pro všechna zařízení poskytující péči o dítě do 3 let věku v denním režimu.

1. Zákon o DPH²²

Ochrana a výchova dětí a mládeže

Podle § 61 písm. b) je od daně osvobozeno **poskytnutí služeb a dodání zboží úzce souvisejícího s ochranou a výchovou dětí** a mládeže orgány sociálně-právní ochrany dětí a dalšími orgány nebo osobami, které zajišťují výkon sociálně-právní ochrany dětí podle zvláštního právního předpisu. Ustanovení odkazuje pod čarou na § 4 zákona č. 359/1999 Sb., o sociálně-právní ochraně dětí, podle něhož zajišťují sociálně-právní ochranu dětí orgány sociálně-právní ochrany dětí, jimiž jsou krajské úřady, obecní úřady obcí s rozšířenou působností, obecní úřady, ministerstvo práce a sociálních věcí a Úřad pro mezinárodněprávní ochranu dětí. Sociálně-právní ochranu dětí podle tohoto ustanovení dále zajišťují obce v samostatné působnosti, kraje v samostatné působnosti, komise pro sociálně-právní ochranu dětí a další právnické a fyzické osoby, jsou-li výkonem sociálně-právní ochrany pověřeny.

Výchova a vzdělávání

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

Sociální pomoc

Podle § 59 je od daně osvobozena sociální pomoc, pokud je poskytována podle zákona o sociálních službách.²³

2. Evropské právo - Směrnice²⁴

Ochrana dětí a mládeže

Podle článku 132 odst. 1 písm. h) Směrnice osvobodí členské státy od daně **poskytnutí služeb a dodání zboží úzce související s ochranou dětí a**

²² Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty

²³ Zákon č. 108/2006 Sb., o sociálních službách

²⁴ Směrnice Rady č. 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty

mládeže veřejnoprávními subjekty nebo jinými subjekty, které dotyčné členské státy uznávají za subjekty sociální povahy.

Výchova a vzdělávání

Podle písm. i) téhož ustanovení osvobodí **výchovu dětí a mládeže** a školské nebo vysokoškolské vzdělávání, odborný výcvik nebo rekvalifikaci, jakož i poskytnutí služeb a dodání zboží s nimi úzce související, veřejnoprávními subjekty s tímto posláním nebo jinými subjekty, jejichž cíle dotyčné členské státy uznávají za podobné.

Sociální péče

Podle písm. g) stejného ustanovení osvobodí členské státy poskytnutí služeb a dodání zboží úzce související se sociální péčí nebo sociálním zabezpečením, včetně služeb poskytovaných domovy důchodců, veřejnoprávními subjekty nebo jinými subjekty, které dotyčné členské státy uznávají za subjekty sociální povahy.

3. Evropské právo – judikatura SDEU²⁵

Podle bodu 20 rozhodnutí SDEU C-415/04 Stichting Kinderopvang Enschede **může péče denních pečovatelů o předškolní (i školní) děti náležet přinejmenším do dvou kategorií osvobození** od daně uvedených v čl. 13 části A odst. 1 písm. g) a h) Šesté směrnice²⁶ [tj. čl. 132 odst. 1 písm. g) a h) Směrnice, čemuž odpovídají ustanovení § 59 a 61 písm. a) zákona o DPH]. Z rozhodnutí také vyplývá, že není-li přítomen prvek vzdělávání, nelze tyto služby podřadit pod ustanovení písm. i) [tj. čl. 132 odst. 1 písm. i) Směrnice, čemuž odpovídají ustanovení § 57 zákona o DPH].

Mezi pravidla daná ustálenou judikaturou SDEU patří i to, podle něhož princip neutrality zamezuje, aby s podnikateli uskutečňujícími stejné aktivity, bylo zacházeno rozdílně, pokud jde o aplikaci DPH (např. C-216/97 Gregg a Gregg, bod 20.). Na základě této zásady rozhodl SDEU v případě Gregg a Gregg, že pojmy *další řádně uznané zařízení téže povahy a subjekty, které dotyčné členské státy uznávají za subjekty sociální povahy*, které jsou obsaženy v pododstavcích (b) a (g) odstavce 1 článku 13A Šesté směrnice²⁷, nevyklučují z osvobození podnikající fyzické osoby. S tím souvisí i diskreční pravomoc členských států stanovit množinu těchto subjektů, která má soudním dvorem pevně stanovené mantinely, při jejichž překročení může plátce uplatnit přímý účinek ustanovení směrnice²⁸.

²⁵ Soudní dvůr EU

²⁶ Šestá směrnice Rady č. 77/388/EHS

²⁷ Čl. 132 odst. 1 písm. b) a g) Směrnice.

²⁸ 79. Ačkoliv Článek 13A(1) Šesté směrnice stanoví, že členské státy mohou používat daňová osvobození předepsaná tímto ustanovením za podmínek, které mohou stanovit za účelem zajištění správné a přímé aplikaci takových osvobození a za účelem zamezení jakémukoliv vyhnutí se odpovědnosti, zrušení účinnosti nebo zneužití, členský stát se proti plátcům daně, který je schopen ukázat, že jeho daňová pozice skutečně spadá do jedné z kategorií daňových osvobození stanovených v Šesté direktivě, nesmí spoléhat na opomenutí schválit zákonná ustanovení, která jsou zamýšlena k aplikaci tohoto daňového osvobození (Kugler odst. 52). [C-45/01 Dornier]

Z rozhodnutí SDEU C-498/03 Kingscrest vyplývá, že pojem *jiné subjekty, které dotyčný členský stát uznává za subjekty sociální povahy* ve smyslu čl. 132 odst. 1 písm. h) Směrnice, nevylučuje z osvobození od daně soukromé ziskové organizace.²⁹

4. Evropské právo – shrnutí

- Podle Směrnice a související judikatury je **ochrana, péče a výchova předškolních dětí v denních zařízeních osvobozena od daně** podle čl. 132 odst. 1 písm. g), h), případně i).
- Subjekty, na které se osvobození vztahuje, jsou bez výjimky **veřejnoprávní subjekty** (u vzdělávacích služeb veřejnoprávní subjekty s tímto posláním).
- U služeb sociálních a služeb ochrany dětí [písm. g) a h)] mohou osvobození navíc požívat i subjekty, které členské státy uznávají za **subjekty sociální povahy**, u služeb vzdělávacích pak **subjekty, jejichž cíle členský stát uznává za podobné**.

²⁹ 38 Konečně je třeba konstatovat, že čl. 13 A odst. 2 písm. a) první odrážka šesté směrnice, která představuje fakultativní podmínku, kterou mohou členské státy dodatečně uložit pro určitá osvobození od daně uvedená v čl. 13 A odst. 1 uvedené směrnice (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 21. března 2002, Zoological Society, C-267/00, Recueil, s. I-3353, bod 16), neukládá členským státům, ale opravňuje je vyhradit prospěch z osvobození stanovených zejména v uvedeném odst. 1 písm. g) a h) jiným než veřejnoprávním subjektům, které systematicky nesledují zisk jako svůj cíl (výše uvedený rozsudek Hoffmann, bod 38).

39 Jak přitom Soudní dvůr již rozhodl, podmínka vyjádřená v čl. 13 A odst. 2 písm. a) první odrážce šesté směrnice týkající se neexistence systematického sledování zisku jako cíle je v podstatě zaměňována s kritériem neziskové organizace, jak je zejména stanoveno v čl. 13 A odst. 1 písm. m) této směrnice (rozsudek ze dne 21. března 2002, Kennemer Golf, C-147/00, Recueil, s. I-3293, bod 33).

40 Za těchto podmínek za účelem nezbavit čl. 13 A odst. 2 písm. a) první odrážky šesté směrnice veškerého účelu, je nezbytné třeba připustit, že pokud zákonodárce Společenství, jako v tomto čl. 13 A odst. 1 písm. g) a h), výslovně nevázal prospěch z dotčených osvobození od daně na neexistenci zisku jako cíle, sledování tohoto cíle nemůže vyloučit prospěch z těchto osvobození od daně (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek Kennemer Golf, bod 34 a Hoffmann, bod 38).

41 Co se týče zadruté zásady daňové neutrality, je namíste připomenout, že tato zásada brání zejména tomu, aby s podobným poskytováním služeb, která si tak navzájem konkurují, bylo zacházeno odlišně z hlediska DPH (viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 10. září 2002, Kügler, C-141/00, Recueil, s. I-6833, bod 30, a ze dne 23. října 2003, Komise v. Německo, C-109/02, Recueil, s. I-12691, bod 20).

42 Je přitom nezbytné konstatovat, jak to v podstatě poznamenal generální advokát v bodě 29 svého stanoviska, že tato zásada by byla porušena, jestliže by se sociálními službami uvedenými v odst. 1 písm. g) a h) tohoto článku 13 A bylo zacházeno odlišně ve věci DPH podle toho, zda organizace, které služby poskytují, sledují nebo nesledují zisk jako svůj cíl, pokud vnitrostátní zákonodárce nevázal osvobození od daně na podmínku stanovenou v čl. 13 A odst. 2 písm. a) první odrážce šesté směrnice.

43 Ze všech výše uvedených úvah vyplývá, že sledování takového cíle nemůže vyloučit prospěch z osvobození od daně stanovených v čl. 13 A odst. 1 písm. g) a h) šesté směrnice.

44 Tento závěr není zpochybněn okolností, že žalobkyně v původním řízení s ohledem na skutečnost, že sledují zisk jako svůj cíl, nemají status „charity“ podle vnitrostátního práva, třebaže anglická verze čl. 13 A odst. 1 písm. g) a h) šesté směrnice vyhrazuje osvobození od daně, která jsou tam stanovena, subjektům uznaným jako „charitable“. Jak totiž vyplývá z odpovědi na první otázku, pojmy uvedené v šesté směrnici jsou autonomními pojmy práva Společenství, a nikoliv pojmy vnitrostátního práva.

45 V důsledku toho, jelikož žalobkyně v původním řízení mají postavení subjektu, který je uznán za subjekt sociální povahy ve smyslu čl. 13 A odst. 1 písm. g) a h) šesté směrnice, vztahují se na ně osvobození od daně stanovená tímto ustanovením navzdory skutečnosti, že sledují zisk jako svůj cíl, a tudíž nemají status „charity“ podle vnitrostátního práva.

46 V tomto ohledu je namíste konstatovat, že při jednání žalobkyně v původním řízení samy připustily, že sledování zisku jako cíle, jestliže představuje relevantní kritérium, které je třeba vzít v úvahu pro určení, zda subjekt má sociální povahu ve smyslu uvedeného ustanovení, přinejmenším za žádných okolností nevylučuje existenci takové povahy.

47 Je tudíž namíste na druhou otázku odpovědět tak, že pojem „subjekty, které dotyčný členský stát uznává za subjekty sociální povahy“ uvedený v čl. 13 A odst. 1 písm. g) a h) šesté směrnice nevylučuje soukromé ziskové organizace. [C-498/03 Kingscrest]

...53 V tomto ohledu z judikatury vyplývá, že přísluší vnitrostátním orgánům, v souladu s právem Společenství a pod kontrolou vnitrostátních soudů, vzít v úvahu zejména existenci zvláštních ustanovení, ať vnitrostátních, nebo regionálních, právních, nebo správních, daňových, nebo ustanovení sociálního zabezpečení, skutečnost, že na jiné osoby povinné k dani provozující stejné činnosti se již vztahuje podobné osvobození od daně, jakož i skutečnost, že náklady na dotčená plnění jsou případně z velké části převzaty zdravotními pojišťovnami nebo jinými subjekty sociálního zabezpečení (viz výše uvedené rozsudky Kügler, bod 57 a 58 a Dornier, bod 72).

- Pod pojem *subjekty, které dotyčný členský stát uznává za subjekty sociální povahy*, lze zahrnout i soukromé ziskové organizace a fyzické osoby.

5. Posouzení české úpravy

5.1. Podle § 61 písm. b) zákona o DPH je osvobození služeb souvisejících s ochranou a výchovou dětí vyhrazeno pouze **orgánům sociálně-právní ochrany dětí nebo subjektům, které tuto ochranu zajišťují**. I když by bylo možné z důvodové zprávy k předmětnému ustanovení dovodit, že osvobozen od daně je pouze výkon sociálně - právní ochrany dětí ve smyslu zákona o sociálně právní ochraně dětí³⁰, ze samotného textu zákona o DPH nic takového nevyplývá. Odkazem na orgány sociálně - právní ochrany dětí zákonodárce pouze **vymezuje množinu osob**, na něž se osvobození ochrany dětí vztahuje. Těmi jsou ze zákona mimo jiné i obecní a krajské úřady, obce a kraje.

Upozorňujeme nicméně, že cílem zákona o sociálně právní ochraně dětí je zejména ochrana práva dítěte na příznivý vývoj a řádnou výchovu, ochrana oprávněných zájmů dítěte, včetně ochrany jeho jmění, a působení směřující k obnovení narušených funkcí rodiny. Děti v běžných jeslích právní ochranu obvykle nepotřebují, úkolem jeslí je poskytnout dítěti fyzickou ochranu a péči (přirozeně i výchovu) po dobu zaměstnání rodičů. A ze Směrnice i judikatury SDEU je zřejmé, že služby, jež mají být osvobozeny, jsou právě služby sociální povahy a nikoli povahy sociálně - právní. Proto tvrdíme, že vazba na zákon o sociálně právní ochraně dětí neodpovídá cíli osvobození.

5.2. Podle § 57 odst. 1 písm. g) jsou od daně osvobozeny mimo jiné i výchovné aktivity poskytované dětem příspěvkovými organizacemi a nestátními neziskovými organizacemi dětí a mládeže. Pojem *nestátní nezisková organizace dětí a mládeže* nelze podle našeho názoru vyložit jinak, než *nestátní nezisková organizace, jejíž hlavní činností (nebo jednou z hlavních činností) jsou aktivity týkající se dětí a mládeže*. Důvodová zpráva ani zákon sám odlišnou výkladovou variantu neposkytuje. Aplikace tohoto ustanovení na služby dětských jeslí, však je podle našeho názoru problematická, neboť to osvobozuje výchovu a nikoli ochranu dětí. U dětí do tří let je poskytována především ochrana, výchova obvykle jen jako přirozená součást režimu jeslí. V tomto duchu vyznívají i závěry generálního advokáta a soudu ve věci C-415/04 Stichting Kinderopvang Enschede (viz výše pod bodem 3).

Druhým nedostatkem tohoto ustanovení je omezení na právnické neziskové osoby. Ve světle shora uvedené judikatury SDEU se jeví jako nanejvýš problematické.

5.3. Domníváme se, že ustanovení § 59 není na služby dětských jeslí aplikovatelné vůbec, poněvadž zákon o sociálních službách poskytování jeselských služeb nepokrývá (jde o živnost upravenou pouze živnostenským zákonem³¹).

³⁰ K bodu 169 (§ 61 písm. b))

Vypouští se označení „veřejnoprávní subjekt“ a v souladu se zákonem o sociálně-právní ochraně dětí se nahrazuje termínem „orgány sociálně-právní ochrany dětí a dalšími orgány a osobami, které zajišťují výkon sociálně-právní ochrany dětí“. Pokud výše uvedené osoby zajišťují výkon sociálně-právní ochrany dětí za úplatu, uskutečňují plnění osvobozené od daně bez nároku na odpočet daně. [z důvodové zprávy k zákonu č. 302/2008 Sb., kterým se mění zákon o DPH]

³¹ Z důvodové zprávy k § 124 zákona č. 372/2011 Sb.:

6. Navrhované výkladové možnosti osvobození od daně

Vzhledem k tomu, že osvobození služeb souvisejících s ochranou dětí je pro členské státy povinné, je žádoucí dosáhnout požadovaného výsledku, což podle našeho názoru lze dvojím způsobem.

6.1. Nepřímý účinek čl. 132 odst. 1 písm. g) a h) Směrnice

První možností je co možná nejvíce přizpůsobit výklad stávajících ustanovení tak, aby bylo dosaženo výsledku odpovídajícího Směrnici.

§ 61 písm. b)

Jestliže jsou dětské jesle provozovány orgány sociálně - právní ochrany dětí (např. obecními a krajskými úřady, obcemi a kraji), jsou jejich služby osvobozené od daně bez nároku na odpočet daně, protože obě podmínky dotčeného ustanovení jsou splněny:

- službu poskytuje oprávněný subjekt a
- předmětná služba spočívá ve výchově a ochraně dětí.

§ 57 odst. 1 písm. g)

Jsou-li jeselské služby poskytovány nestátními neziskovými organizacemi, pokud je jednou z jejich stěžejních činností aktivita týkající se dětí a mládeže, a příspěvkovými organizacemi, jsou osvobozeny od daně, poněvadž jde o služby spočívající mimo jiné ve výchově dětí v rámci všeobecné péče o ně v době zaměstnání rodičů.

I když tento výklad neodpovídá přesně jazykovému znění obou paragrafů, z pohledu Směrnice je správný a domníváme se, že není *contra legem*.

6.2. Přímý účinek čl. 132 odst. 1 písm. h) Směrnice

Služby dětských jeslí jsou osvobozeny od daně, jsou-li poskytovány veřejnoprávními subjekty a dalšími osobami, jestliže tyto prokáží, že provozují dětské jesle za podmínek, jež jsou obvyklé u veřejnoprávních subjektů (např. objem poskytovaných služeb ve vztahu k výši úplaty).

7. Sazba daně

Provozování dětských jeslí patří do kódu klasifikace CZ – CPA 88.91.11 *Služby denní péče o děti, kromě služeb denní péče o děti se zdravotním postižením*, který se vztahuje na nepobytové sociální služby zahrnující poskytování denního přístřeší a základní výuku pro malé děti ve školkách a jiných denních dětských zařízeních.

Snížená sazba daně se podle přílohy č. 2 uplatní sice u služeb, které jsou zařazeny v kódu CZ – CPA 88.91, dle slovního popisu musí nicméně jít o služby spočívající v domácí péči o děti, staré, nemocné a zdravotně postižené občany. Pojem *domácí*

V souladu s § 38 zákona č. 20/1966 Sb., o péči o zdraví lidu, patří jesle mezi zvláštní dětská zdravotnická zařízení, která pečují o všestranný rozvoj dětí ve věku do 3 let. Zřizovatelem jeslí jsou převážně krajské úřady. Ministerstvo zdravotnictví nepovažuje za nezbytné, aby péče o všestranný rozvoj zdravých dětí do 3 let věku byla dále poskytována v režimu zdravotnického zařízení. Není důvod, aby zdravé děti, které nepotřebují zdravotní péči, pobývaly ve zdravotnickém zařízení. Zákon č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání (živnostenský zákon), ve znění pozdějších předpisů, upravuje vázanou živnost "péče o dítě do 3 let věku v denním režimu". Obsahem této živnosti je stejná činnost jako v jeslích, přičemž tato činnost není vykonávána ve zdravotnickém zařízení. Živnostenský zákon stanoví dostatečné podmínky pro výkon této činnosti z hlediska zajištění potřebné péče o děti, včetně požadavků na odbornou způsobilost osob poskytujících tuto péči.

péče se však v uvedených kódech (88.91) ani ve vysvětlivkách k nim nevyskytuje. Z textu přílohy tak není zřejmé, co měl zákonodárce, pokud použil tento pojem, který klasifikace v daném kontextu nezná, na myslí: zda péči o děti v jejich domácím prostředí nebo naopak péči poskytovanou doma u pečovatele, jak je obvyklé např. u minijeslí provozovaných fyzickou osobou. Předpokládáme nicméně, že vztahuje-li se pojem domácí péče i k péči o staré a nemocné občany, měl zákonodárce na mysl spíše péči o děti (a další vyjmenované osoby) **v jejich vlastním domácím prostředí**. Z toho vyplývá, že ve snížené sazbě je pouze hlídání dětí (88.91.13), pokud je poskytováno v jejich domově, ale nikoli služby denní péče o děti (88.91.11), je-li o ně pečováno mimo jejich vlastní domov. Posledně jmenovaná služba totiž nespočívá v domácí péči.

8. Závěr

Navrhujeme, aby se pro uplatnění osvobození u služeb dětských jeslí zvolila jedna z výše uvedených variant a vyhovělo se tak požadavkům evropského práva. Rovněž navrhujeme, aby se při nejbližší příležitosti novelizoval § 61 písm. b) a uvedl do souladu se Směrnicí, a to zejména vypuštěním odkazu na zákon o sociálně právní ochraně dětí a upřesněním množiny subjektů oprávněných předmětné služby osvobozovat.

Stanovisko GFR:

K závěrům navrženým v bodu 6 příspěvku - Navrhované výkladové možnosti osvobození od daně

Dle názoru GFR se u jeslí tj. *zařízení poskytující péči o dítě do 3 let věku v denním režimu*, uplatní za určitých podmínek osvobození od daně dle § 57 odst. 1 písm. g) zákona o DPH, neboť svým obsahem pojem péče o děti v jeslích spadá pod pojem výchova dětí užívaný též v textu čl. 132 písm. i) směrnice o DPH. Podle ust. § 57 odst. 1 písm. g) cit. zákona je osvobození vázáno, kromě charakteru poskytovaných služeb - tj. výchovné, vzdělávací a volnočasové aktivity, též na právní formu subjektů, které tyto služby poskytují, tj. na příspěvkové organizace a nestátní neziskové organizace. Podle čl. 132 písm. i) je daná služba vázána též na okruh subjektů, které tyto služby poskytují a to veřejnoprávní subjekty a další subjekty, které dotčené členské státy uznávají za subjekty sociální povahy. Identifikovat okruh osob, které členský stát považuje za subjekt sociální povahy je omezení, které je plně v diskreční pravomoci členského státu, avšak v mezích vymezených judikaturou ESD (např. judikát č. C-498/03 Kingscrecht). Z uvedeného vyplývá, že vymezení subjektů směrnicí o DPH je širší, neboť veřejnoprávními subjekty jsou i další subjekty než příspěvkové organizace a nestátní neziskové organizace, na které se odkazuje § 57 odst. 1 písm. g).

Za dané situace má GFR za to, že je zde nutné akceptovat resp. aplikovat osvobození od DPH u jeslí provozovaných veřejnoprávními subjekty v tomto širším pojetí veřejnoprávního subjektu jak definuje Směrnice.

Osvobození podle ust. § 61 písm. b) zákona o DPH je vázáno též na charakter poskytnuté služby - tj. poskytnutí zboží a služeb úzce související s ochranou a výchovou dětí, a také na charakter subjektu, který uvedenou službu poskytuje - tj. orgány sociálně-právní ochrany dětí nebo osoby, které zajišťují výkon sociálně právní ochrany dětí dle zvláštního právního předpisu (např. zákon č. 359/1999 sb., o sociálně-právní ochraně dětí). V zákoně o sociálně-právní ochraně dětí jsou zmíněné subjekty vyjmenovány v § 4 odst. 2. Je ovšem na místě konstatovat, že takový okruh osob může být vymezen či doplněn i jiným právním předpisem než tím, který je uvedený v poznámce pod čarou k § 61 písm. b) zákona o DPH. Dle směrnice o DPH je okruh osob vymezen veřejnoprávními subjekty a nebo jinými subjekty, které dotčené členské státy považují za subjekty sociální povahy. Tedy též je v rámci úpravy osvobození od daně umožněna diskreční pravomoc čl. státu vymezit okruh osob, které čl. stát za osoby poskytující takové služby považuje. Ust. § 61 písm. b) zákona o DPH a čl. 132 odst. 1 písm. h) Směrnice o DPH věcně pokrývá oblast, která souvisí s ochranou dětí a mládeže. Hlavní charakter poskytnuté služby musí tedy být ochrana dětí a mládeže. Daný charakter poskytované služby nemůže být vedlejší a dle názoru GFŘ by měl být znám i prvek, vůči kterému ochrana dětí a mládeže působí. U služby péče o dítě v jeslích je diskutabilní, je-li nosným prvkem jejich ochrana vůči jasně definovanému nebezpečí, a proto je sporné podřazení pod ust. § 61 b) ZDPH.

Bez ohledu na toto lze nicméně pro závěr ohledně služby jeslí poskytované veřejnoprávními subjekty vyjít z výše uvedeného, tzn. že tato služba pod osvobozená plnění v ust. paragrafu 51 ZDPH každopádně spadá.

K závěru navrženému v bodu 7 příspěvku - Sazba daně

Souhlas s navrženým závěrem.

UZAVŘENÝ PŘÍSPĚVEK

DPH

383/23.10.12 Použití zvláštního režimu pro obchodníky s použitým zbožím v případě finančního leasingu a určení základu daně v případě odkladu určení ceny

Předkládá: Martin Kopecký, daňový poradce, č. osvědčení 3826

Popis problému

V případě obchodování s použitým zbožím se uplatňují obdobné obchodní modely jako v případě dodání nového zboží. To se týká mj. i prodeje zboží formou tzv. finančního leasingu. Cílem příspěvku je potvrdit, že režim podle § 90 zákona o DPH lze použít i v případě pronájmu s následnou koupí najaté věci, pokud jsou dodrženy podmínky podle § 13 odst. 3 písm. d) zákona o DPH.

Dalším cílem příspěvku je vyjasnit situaci, kdy výkup použitého zboží je prováděn jedním subjektem a prodej tohoto zboží konečnému zákazníkovi provádí druhý subjekt, přičemž cena mezi těmito dvěma subjekty není v okamžiku dodání zboží mezi nimi sjednána v pevné částce, ale závisí na ceně, kterou dosáhne prodávající vůči konečnému zákazníkovi.

Příklad

Společnost Výkup s.r.o., plátce DPH, provádí výkup použitého zboží od neplátců. Tato společnost vykoupené zboží následně prodá společnosti Prodej s.r.o., plátcí DPH, která je prodává konečným zákazníkům. Obě společnosti jsou obchodníky ve smyslu § 90 odst. 1 písm. c) zákona o DPH. Společnosti se dohodli, že celková přírůžka z prodeje konečnému zákazníkovi se bude dělit v poměru 50/50 mezi obě společnosti. Z dosažené marže se dodatečně určí prodejní cena mezi Výkup s.r.o. a Prodej s.r.o.

Společnost Prodej s.r.o. dodává zboží konečnému zákazníkovi buď na základě kupní smlouvy, nebo na základě smlouvy o finančním leasingu, kdy zákazník má povinnost po skončení nájmu nabýt předmět nájmu do svého vlastnictví.

V případě finančního leasingu může být ve smlouvě navíc samostatně uvedena částka za zboží (např. ve výši prodejní ceny v případě platby v hotovosti) a samostatně částka tzv. úroku vyjadřující náklady prodávajícího na financování prodaného zboží. Zákazník má právo kdykoliv zbývající částku doplatit a předmět leasingu nabýt do vlastnictví před skončením dohodnuté doby leasingu, přičemž částka za „financování“ leasingu se poměrně sníží.

V říjnu 2012 společnost Výkup s.r.o. nakoupí od neplátce použité zboží za cenu 1 000 Kč. Toto zboží ihned prodá společnosti Prodej s.r.o. Pro účely účetní evidence vykazují společnosti Výkup s.r.o. i Prodej s.r.o. hodnotu přeprodaného zboží ve výši 1 000 Kč, neboť jiné relevantní „tržní“ ocenění nemají k dispozici.

V červnu 2013 společnost Prodej s.r.o. uzavře s konečným zákazníkem smlouvu o finančním leasingu na 12 měsíců, ve které uvede, že cena za zboží je celkem 3 000 Kč, přičemž zákazník má povinnost na konci leasingu jeho předmět nabýt. Pokud

zákazník leasing předčasně splatí a nabude ho, sníží se mu celková cena za finanční leasing.

Ke konci prosince 2013 doplatí Zákazník společnosti Prodej s.r.o. zbývající částku za období trvání leasingu v délce 6 měsíců a stane se vlastníkem předmětu leasingu. Celková cena bude 2 500 Kč.

V uvedeném případě vznikají dvě podstatné otázky:

1. Může společnost Prodej použít režim pro obchodníky s použitým zbožím podle § 90 zákona o DPH i při dodání formou finančního leasingu?
2. Kdy má společnost Výkup s.r.o. povinnost přiznat DPH na výstupu za zboží dodané společnosti Prodej s.r.o. a jaký má být základ daně?

Návrh řešení

1. Použití zvláštního režimu v případě finančního leasingu

V § 90 zákona o DPH je vedle pojmu „dodání zboží“ použit také termín „prodej zboží“. Například u definice obchodníka v § 90 odst. 1 písm. c) zákona o DPH je uvedeno, že tento nakupuje vymezené zboží za účelem jeho dalšího prodeje, nikoliv za účelem je dalšího dodání.

Dále je v § 90 odst. 3 zákona o DPH stanoveno, že přírážka pro účely výpočtu základu daně je rozdíl mezi prodejní cenou obchodníka a pořizovací cenou tohoto zboží. Prodejní cena je definována jako úplata, která byla nebo má být získána obchodníkem od osoby, které je zboží dodáno nebo od třetí strany.

Podle názoru předkladatele lze zvláštní režim pro obchodníky s použitým zbožím podle § 90 zákona o DPH použít i v případě uzavření smlouvy o finančním leasingu, kdy nájemce má povinnost po skončení leasingu předmět leasingu nabýt do svého vlastnictví.

V případě použití termínu „prodejní cena“ jde pouze o legislativní zkratku, která ve své zákonné definici neobsahuje omezení pouze na dodání na základě kupní smlouvy, ale zahrnuje jakékoliv jiné dodání zboží ve smyslu § 13 zákona o DPH. Obdobná legislativní zkratka je použita i v čl. 312 odst. 1 Směrnice 2006/112/ES o společném systému DPH. Úplatou se přitom rozumí celková očekávaná částka, která má být získána od osoby, které je zboží dodáno, tzn. částka dle smlouvy za celou dobu finančního leasingu.

Podmínění statusu obchodníka použitím nakoupeného zboží pro další prodej je pouze legislativní nepřesností, kdy osoba, která je obchodníkem, může použít i jiné způsoby dodání zboží uvedené v § 13 zákona o DPH.

2. Uplatnění daně v případě odkladu určení ceny

Zákon o DPH neřeší výslovně otázku určení základu daně v případě, kdy úplata za dodání zboží je vázána na budoucí událost, která nastane až po uskutečnění zdanitelného plnění.

Podle názoru předkladatele se na uvedenou situaci neuplatní § 36 odst. 6 písm. a) zákona o DPH, neboť okamžik dodání pouze předchází okamžiku zjištění základu

daně. Existují situace, kdy jsou tyto dva okamžiky od sebe poměrně vzdálené, neboť pro prodávajícího může být obtížné najít kupce a dohodnout s ním konečnou kupní cenu. Tuto situace však zákon o DPH výslovně neřeší.

V uvedeném případě nelze určit základ daně v okamžiku dodání použitého zboží společností Výkup s.r.o. společnosti Prodej s.r.o. Hodnota nákupní ceny ve výši 1 000 Kč je použita pouze pro účetní ocenění zásob a není pro účel DPH relevantní. Pro účely uplatnění DPH na výstupu obchodníkem lze podle názoru předkladatele postupovat dvěma možnými alternativami, přičemž obě vedou ke stejné daňové povinnosti na výstupu.

Varianta č. 1 – uplatnění DPH až při zjištění prodejní ceny

V této variantě je nutno vyčkat s určením základu daně a s uplatněním daně, až společnost Prodej s.r.o. dodá zboží konečnému zákazníkovi a až podle uzavřené leasingové smlouvy s tímto zákazníkem bude známa přírážka a tím i základ daně pro jednotlivé prodávající. Výkup s.r.o. tedy v okamžiku dodání zboží společnosti Prodej s.r.o. DPH na výstupu neuplatní.

Podle názoru předkladatele je tento postup v souladu s aktuálním zněním zákona o DPH, nicméně jeho zneužitím by mohlo uměle docházet k oddalování daňové povinnosti s odkazem na to, že strany teprve jednájí o konečné ceně.

Varianta č. 2 – uplatnění DPH z nákupní ceny

Tato varianta vychází z ekonomické úvahy, že Výkup s.r.o. musí zboží dodat společnosti Prodej s.r.o. alespoň z nákupní ceny tak, aby nedošlo ke ztrátě z této transakce. Pokud bychom uplatnili princip, že základ daně musí být alespoň ve výši pořizovací ceny, pak by základ daně společnosti Výkup s.r.o. v okamžiku dodání zboží byl nulový.

Jakmile by došlo k dodání zboží společností Prodej s.r.o. konečnému zákazníkovi a ke zjištění celkové marže, vydal by Výkup s.r.o. opravný daňový doklad a došlo by tak k vyrovnání mezi původně přiznanou nulovou daňovou povinností a následnou finální daňovou povinností.

V uvedeném příkladu je při uzavření leasingové smlouvy společností Prodej s.r.o. určena prodejní cena obchodníka ve výši 3 000 Kč. Přitom není významné, že z důvodu předčasného splacení leasingu může následně dojít ke snížení základu daně. Na základě smlouvy mezi Výkup s.r.o. a Prodej s.r.o. je pořizovací cena společnosti Výkup s.r.o. 1 000 Kč, prodejní cena 2 000 Kč a základ daně včetně DPH činí 1 000 Kč. Obdobně činí prodejní cena společnosti Prodej 3 000 Kč, pořizovací cena 2 000 Kč a základ daně včetně DPH je 1 000 Kč.

Varianta 1

V okamžiku dodání zboží konečnému zákazníkovi přizná Výkup s.r.o. základ daň na výstupu ve výši 833 Kč a daň na výstupu ve výši 167 Kč a společnost Prodej s.r.o. přizná daň na výstupu ve výši 833 Kč a daň na výstupu ve výši 167 Kč.

Varianta 2

V okamžiku dodání zboží společností Prodej s.r.o. uplatní DPH na výstupu ve výši 0 Kč z nulové dosažené marže a vydá doklad pro účely DPH evidence ve výši nákupní ceny.

V okamžiku prodeje konečnému zákazníkovi a zjištění skutečné marže provede Výkup s.r.o. opravu ve své evidenci a přizná vlastní daňovou povinnost ve výši 167 Kč ze základu daně na výstupu ve výši 833 Kč.

Podle názoru předkladatele varianta č. 1 odpovídá znění zákona. Nicméně z důvodu zabránění zneužití odkladu uplatnění daně na výstupu předkladatel považuje variantu č. 2 za v praxi akceptovatelnou správci daně.

Případný rozpis prodejní cena v leasingové smlouvě na „jistinu“ a „úrok“ s konečným zákazníkem není pro účely DPH podstatný, neboť jde pouze o kalkulační vzorec (žádná samostatná smlouva o úvěru není uzavřena) a žádné plnění osvobozené od daně není poskytováno.

V případě předčasného splacení kupní ceny a tím i snížení dosažené celkové marže provedou obě strany, tzn. Výkup s.r.o. i Prodej s.r.o., opravu základu daně v přiznání k DPH za měsíc prosinec 2013 resp. za 4. čtvrtletí roku 2013 na základě opravného daňového dokladu vydaného společností Výkup s.r.o.

Závěr

1. Režim § 90 zákona o DPH lze použít i v případě dodání prostřednictvím tzv. finančního leasingu, kdy má nájemce povinnost nabýt předmět nájmu po jeho skončení.
2. V případě, kdy okamžik zjištění základu daně následuje až po dodání zboží, předpokládá se pro účely DPH, že prodejní cena je alespoň ve výši pořizovací ceny. Prodávající proto uplatní DPH na výstupu v okamžiku dodání zboží z nulové marže. V okamžiku zjištění skutečné prodejní ceny provede prodávající opravu základu daně a daně na výstupu podle skutečně dosažené marže.

Po projednání příspěvku na Koordinačním výboru doporučujeme přijaté závěry vhodným způsobem publikovat.

Stanovisko GFŘ:

K bodu 1)

Režim § 90 zákona o DPH lze použít i pro situace, kdy je dodáváno zboží na základě smlouvy o finančním leasingu s povinností odkupu (dodání zboží podle § 13 odst. 3 písm. d) zákona o DPH). Zákon tuto situaci definuje jako dodání zboží v okamžiku vzniku práva danou věc užívat, přičemž § 90 odst. 2 zákona o DPH výslovně používá termín „dodání“ použitého zboží obchodníkem.

K bodu 2)

Rovněž lze podle našeho názoru v zásadě souhlasit s postupem týkajícím se přiznání ze strany prvního obchodníka s použitým zbožím. Při dodání zboží druhému obchodníkovi, kdy prodejní cena nepřesahuje cenu pořizovací, nevzniká prvnímu obchodníkovi povinnost přiznat daň. Pokud na základě prodeje zboží druhým obchodníkem obdrží první obchodník další úplatu na základě uzavřené smlouvy (výši této úplaty nebylo možno při uzavření této smlouvy určit), má být tato částka zdaněna, přičemž základ daně je určen s ohledem na znění § 90 odst. 3 zákona o DPH.

V popsaném případě se může jednat o dodání zboží, u kterého je zdanitelné plnění uskutečněno podle § 21 odst. 3 zákona o DPH, nebo o dodání zboží, u kterého se zdanitelné plnění považuje za uskutečněné podle § 21 odst. 6 písm. g) zákona o DPH (dodání zboží na základě komisionářské smlouvy nebo smlouvy obdobného typu).

Pokud se jedná o dodání zboží, u kterého se zdanitelné plnění považuje za uskutečněné podle § 21 odst. 3 zákona o DPH a přírážka je ve výši nula nebo v záporné hodnotě, je podle § 90 odst. 3 zákona o DPH základem daně nula. Při zvýšení základu daně, ke kterému dojde po uskutečnění zdanitelného plnění, postupuje plátcе podle § 42 zákona o DPH.

Pokud se jedná o dodání zboží, u kterého se zdanitelné plnění považuje za uskutečněné podle § 21 odst. 6 písm. g) zákona o DPH, stanoví se přírážka podle § 90 odst. 3 zákona o DPH dnem dodání zboží třetí osobě..