

Každý by chtěl soláry, ale víme, co od fotovoltaických zařízení očekávat v daních a účetnictví?

Ing. Petr Koubovský

Solární zařízení, fotovoltaika (dále jen „FVE“), aneb výroba sluneční energie zažívá v současnosti velký rozmach. Nebývalý boom lze pozorovat hlavně u instalací FVE pro svou vlastní potřebu, které na svých nemovitostech budují majitelé rodinných domů i průmyslových objektů.

V dnešním příspěvku se zaměříme na některé daňové aspekty výroby sluneční energie prostřednictvím FVE. Pokrok nelze zastavit, a to se týká i oblastí účetnictví a daní...

Při svém posouzení budeme primárně vycházet z těchto níže uvedených právních předpisů:

- zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZoÚ“)
- zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“)
- zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“)
- zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDN“)
- pokyn D-59 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení ZDP (dále jen „pokyn D-59“)
- zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „NOZ“)

- zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZP“)
- zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „DŘ“)
- zákon č. 458/2000 Sb., o podmínkách podnikání a o výkonu státní správy v energetických odvětvích a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů (energetický zákon, dále jen „EneZ“)
- zákon č. 183/2006 Sb. o územním plánování a stavebním řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „SZ“)

1. Historie fotovoltaiky

Pojem fotovoltaika vzniká spojením dvou slov:

- foto („Foto“ je odvozenina řeckého slova phós [fós] znamenající v českém překladu světlo),
- volta („Volta“, které bylo převzato z příjmení italského fyzika Alessandra Volty, který je označován za vynálezce elektrického článku a podle kterého byla pojmenována jednotka elektrického napětí).

Termín fotovoltaika označuje přeměnu slunečního světla na elektrickou energii.¹

Historie FVE energetiky se datuje od roku 1839, kdy mladý francouzský fyzik

¹ QUASCHNING, Volker. Obnovitelné zdroje energií. 2010, str. 91



Vážení čtenáři, rozmach využívání sluneční energie pro výrobu elektřiny je nezpochybnitelný. Pořídít si solární panely na střechy domů, fasády či je umístit na volné ploše obnáší nejen „zajištění potřebných papírů“, ale i seznámení se s daňovými a účetními souvislostmi. A právě to je předmětem dnešního prvního příspěvku.

Máte ve své s.r.o. jednatele z Evropské unie? Pak potřebujete vědět, jaká ustanovení o zdravotním pojištění se na něho vztahují, což je náplní druhého článku.

Krásné léto Vám přeje

Lucie Čížková

Lucie Čížková
odborná redaktorka

obsah:

- 1.... Každý by chtěl soláry, ale víme, co od fotovoltaických zařízení očekávat v daních a účetnictví?
- 9.... Evropská unie – jednatel s.r.o. v souvislostech zdravotního pojištění

dotazy: str. 8, 11 – 14

- Účtování a danění servisního poplatku Airbnb
- Odpočet DPH u zboží z Číny u nového plátce
- a další ...

Alexandre Edmund Becquerel při experimentování s kovovými elektrodami ponořenými v elektrolytu zjistil, že při jejich osvětlení jimi začne procházet malý proud.

První skutečný fotočlánek, vyrobený z polovodiče selenu, vyrobil americký vynálezce Charles Fritz roku 1883 s maximální účinností nepřekračující 1 %. I zde se projevil genius Alberta Einsteina, který za vysvětlení zákonitostí fotovoltaického efektu obdržel v roce 1921 Nobelovu cenu.

Od 70. let jsou již solární zdroje napájení součástí každodenního života lidí, příkladem budiž napájení drobnějších autonomních zařízení jako jsou například parkovací automaty, bóje nebo kalkulačky. Opravdový boom solárního průmyslu však přichází až s dotačními programy jednotlivých zemí na podporu fotovoltaiky.

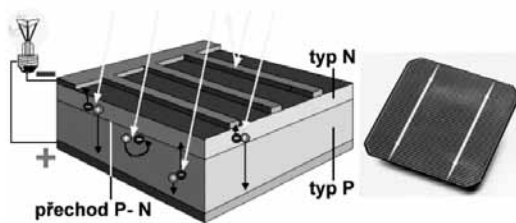
2. Legislativní úprava v rámci Evropské Unie

Protože je Česká republika členským státem Evropské unie (dále jen „EU“), tak i její lokální právní úprava zpravidla přejímá její právní předpisy. Oblast solární energetiky není v tomto ohledu výjimkou, a proto je na místě se nejprve detailněji seznámit právě s právní úpravou EU.

Snaha EU v rámci energetické politiky se výrazně posunula především od roku 1997, kdy byl přijat na konferenci v Japonsku tzv. Kjótský protokol k Rámcové úmluvě OSN o změně klimatu s cílem omezit a snížit emise skleníkových plynů.²

Ještě téhož roku vydává Evropská komise bílou knihu o obnovitelných zdrojích energie, ve které si EU stanovila za cíl 12% příspěvek obnovitelných zdrojů energie k hrubé domácí spotřebě energie Evropské unie do roku 2010 a zároveň uvedla důvody pro zavedení vládních opatření podporující obnovitelné zdroje energie.

Základní právní normou ze strany EU je směrnice 2001/77/EC „o podpoře elektřiny vyrobené z obnovitelných zdrojů energie na vnitřním trhu“ vydaná roku 2001 Evropským parlamentem a Radou EU. Tato směrnice vycházela



z Bílé knihy a stanovila orientační cíle pro všechny členské státy a dále vymezila nový cíl, který podíl obnovitelných zdrojů energie na celkové hrubé spotřebě zvýšil na hodnotu 22,1 % do roku 2010, jenž byl v roce 2004 po vstupu dalších zemí snížen na 21 %. V případě ČR byl nastaven cíl ve výši 8 %, který byl následně také splněn.

V roce 2009 vydává EU další směrnici 2009/28/EC navazující na předchozí výše uvedenou, která opětovně stanovila nové indikativní cíle, a to v průměru na 20 % do roku 2020, přičemž pro ČR je závazný 13% podíl. Jen pro informaci v daném ohledu využívání energie z obnovitelných zdrojů jasně vévodí v rámci EU Švédsko, jehož podíl dosáhl ve zmíněném roce 53,9 %, zatímco podíl ČR činil 15,1 %. Mimo EU dominuje v daném ohledu jednoznačně Island a Norsko s podílem převyšujícím 70% hranici.

V dané oblasti nelze opomenout ani další legislativní normy zabývající se problematikou solární energetiky vydané orgány EU:

- Směrnice 2009/72/ES o společných pravidlech pro vnitřní trh s elektřinou (upravující domácí trh s elektřinou a zajištění jeho další liberalizaci, přičemž zavedení směrnice do praxe znamenalo oddělení provozu přenosové soustavy od výroby s obchodem (tzv. unbundling), bylo upevněno postavení a posíleny pravomoci Energetického regulačního úřadu, což mělo garantovat i vyšší hospodářskou soutěž a v neposlední řadě bylo posíleno i postavení spotřebitele)
- Směrnice 2012/19/EU o odpadních elektrických a elektronických zařízeních (řešící problematiku ochrany životního prostředí ve spojitosti s fotovoltaikou, jelikož doplnilo obecná nařízení týkající se elektroodpadů, tedy i likvidaci solárních panelů a dalších elektrických či elektronických komponent ze solárních elektráren)
- Nařízení Komise (EU) č. 513/2013 (uvalující antidumpingová cla na dovážené solární panely, články a desičky z Číny jako reakce EU na velmi nízké dovozní ceny, které dle

vyjádření Evropské Komise poškozovaly výrobce fotovoltaických modulů v EU. Toto opatření bylo již vícekrát aktualizováno a naposledy bylo v polovině března 2017 prodlouženo Prováděcím nařízením Komise (EU) č. 2017/454 o dalších 18 měsíců.)

3. Legislativní úprava v rámci České republiky

První vlašťovkou právní úpravy fotovoltaického průmyslu v České republice lze datovat na přelom tisíciletí.

3.1 OBECNÁ LEGISLATIVNÍ ÚPRAVA

Vůbec prvním z nich je zákon č. 406/2000 Sb., o hospodaření energií, který stanovil práva a povinnosti subjektů při užívání energií a přispěl ke zvýšení jejich hospodárnosti.

Druhým pak zákon č. 458/2000 Sb., o podmínkách podnikání a o výkonu státní správy v energetických odvětvích a o změně některých zákonů, označován mnohdy jako energetický zákon. Tento je považován za jeden ze stavebních kamenů české legislativy upravující oblast solární energetiky. Energetický zákon charakterizoval podmínky podnikání v energetických odvětvích a zavedl práva a povinnosti podnikatelských subjektů v rámci jejich výkonu. Z hlediska státní správy je pak tento sektor dozorován Energetickým regulačním úřadem (dále „ERÚ“).

Dle významnosti je však nejdůležitější právní úpravou zákon č. 180/2005 Sb., o podpoře výroby elektřiny z obnovitelných zdrojů energie, účinný od 1. srpna 2005. Hned v rámci ustanovení § 1 je vymezen jeho účel následovně:

„Účelem tohoto zákona je v zájmu ochrany klimatu a ochrany životního prostředí

- a) podpořit využití obnovitelných zdrojů energie (dále jen „obnovitelné zdroje“),*
- b) zajistit trvalé zvyšování podílu obnovitelných zdrojů na spotřebě primárních energetických zdrojů,*
- c) přispět k šetrnému využívání přírodních zdrojů a k trvalé udržitelnému rozvoji společnosti,*
- d) vytvořit podmínky pro naplnění indikativního cíle podílu elektřiny z obnovitelných zdrojů na hrubé spotřebě elektřiny v České republice ve výši 8 % k roku 2010 a vytvořit podmínky pro další zvyšování tohoto podílu po roce 2010.“*

Tento zákon v zásadě implementoval národní cíle stanovené evropskou směrnicí 2001/77/ES do české legislativy a dále vymezil základní povinnosti provozovatelů přenosových a distribučních

2 Kjótský protokol k Rámcové úmluvě OSN o změně klimatu. Ministerstvo životního prostředí, dostupné na www.mzp.cz/cz/kjotsky_protokol

soustav, kde také stanovil konkrétní formy podpory pro výrobní elektřiny, které se odvíjely od druhu obnovitelného zdroje energie a instalovaného výkonu. Došlo k zavedení dvou forem podpory: výkupní ceny a zeleného bonusu.

Výše podpory je stanovena každým rokem ERÚ a je odvislá od instalovaného výkonu a data uvedení výrobní do provozu. První možností podpory jsou **výkupní ceny**, kdy provozovatel solární elektrárny dodává veškerou vyrobenou elektřinu do distribuční či přenosové soustavy. Výhodou této formy podpory je skutečnost, že provozovatel FVE má zajištěn trvalý odbyt elektřiny, jelikož provozovatel soustavy má povinnost vykoupit veškerý objem vyrobené elektřiny. Druhým typem podpory je tzv. **zelený bonus**, který představuje finanční částku, která navyšuje tržní cenu elektřiny, a stejně jako výkupní cena je hrazena provozovatelem soustavy výrobcí elektřiny.

Na další fungování fotovoltaik u nás mají vliv především dvě následující novelizace výše uvedeného zákona. Novela zákona č. 330/2010 Sb., který nabyl účinnosti 1. 1. 2011, která omezila výplatu podpory elektřiny vyrobené využitím energie slunečního záření pouze pro výrobní s výkonem do 30 kWp, které jsou instalovány na střešních konstrukcích nebo obvodových pláštích budov.

Výše uvedené se v praxi projevilo výrazným ochlazením výstavby nových solárních elektráren a prakticky absolutním ukončením dalších výstaveb solárních elektráren na polích či loukách.

Druhou novelou je pak zákon č. 402/2010 Sb., jenž nabyl účinnosti taktéž 1. 1. 2011, který s velkou nevolí ze strany investorů zavedl tzv. **solární daň**. Odvod z elektřiny ze slunečního záření, jak se solární daň v právníce terminologii někdy označuje, byl celkem logickou reakcí vlády na neúnosný nárůst instalované kapacity solárních elektráren, které více a více zatěžovaly státní rozpočet.

Elektřina vyrobená ze slunečního záření, jež byla vyprodukována od 1. ledna 2011 do 31. prosince 2013 v zařízeních uvedenými do provozu v období od 1. ledna 2009 do 31. prosince 2010, se tedy nově stala předmětem odvodu daně z elektřiny ze slunečního záření. Poplatníkem této daně se stal výrobce elektřiny, ovšem plátcem odvodu byl určen provozovatel přenosové či regionální distribuční soustavy.

3.2 ÚČETNÍ PRÁVNÍ PŘEDPISY

Provozovatelé FVE mohou být jak fyzické, tak právnické osoby.

U PO je otázka vedení účetnictví jasně stanovena v § 1 odst. 2 ZoÚ, přičemž povinnost vést účetnictví vyplývá jednoznačně z ustanovení § 4 odst. 1 ZoÚ. U FO je však situace složitější, a to především z důvodu neustálé se měnící legislativy. **Do poloviny roku 2010 měly všechny FO vlastníci licenci na výrobu elektřiny povinnost stát se účetní jednotkou** podle znění § 11 odst. 1 písm. f) EneZ a zároveň povinnost vést účetnictví ode dne zahájení činnosti.³

Provoz FVE na základě Energetickým zákonem vydané licence v zásadě nahrazuje svým způsobem živnostenský list.

Od zahájení činnosti (tedy dodávání energie) se fyzická osoba stávala účetní jednotkou s povinností vést účetnictví. U fyzické osoby – poplatníka, který do doby udělení licence nepodnikal, nebo podnikal a vedl účetnictví, nenastal žádný problém. Pokud by však poplatník vedl daňovou evidenci, musel ke dni vzniku oprávnění přejít na vedení podvojného účetnictví, a to za veškerou činnost, kterou vykonával. Není tedy možné, aby vedl částečně daňovou evidenci a částečně účetnictví.

Metodika přechodu z daňové evidence na vedení účetnictví je upravena § 61b vyhlášky č. 500/2002 Sb. V tomto ohledu je jisté na místě upozornit na související ustanovení § 23 odst. 14 ZDP a Přílohy č. 3 k tomuto zákonu, které právě řeší uvedenou problematiku přechodu z hlediska daně z příjmů.

Díky novele zákona č. 346/2010 Sb. a dalších souvisejících zákonů, **byla s platností od 1. 1. 2011 povinnost vést účetnictví dle ZoÚ v případě obdržení licence zrušena**. Pokud však již účetnictví poplatník začal vést, musí postupovat v souladu se ZoÚ, podle něhož mohou účetní jednotky ukončit vedení účetnictví nejdříve po uplynutí 5 po sobě jdoucích účetních období, ve kterém vedly účetnictví.⁴

Pokud provozovatel FVE není účetní jednotkou podle ZoÚ a tudíž nemá zákonnou povinnost vést účetnictví, vede daňovou evidenci. Její úprava je dána ZDP, konkrétně ustanovením § 7b. Daňová evidence musí vždy obsahovat informace o:

- příjmech a výdajích, v příslušném členění pro potřeby stanovení základu daně, tedy dle jejich daňové nebo nedaňové uznatelnosti;
- majetku a dluhů, přičemž podnikatel má povinnost vést evidenci pohle-

dávek, dluhů a veškerého hmotného majetku.

Při provozu FVE je příjem i státní finanční podpora zasílána na bankovní účet provozovatele. Na druhé straně se za výdaje považují veškeré peněžní či nepeněžní výdaje, které podnikatel vynaložil na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.

Daňová evidence ponechává podnikateli celkem dost volnosti a záleží pouze na něm, jakým způsobem ji využije. V praxi se jeví vhodné rozčlenění evidence deníku dle příjmů a výdajů, jež vedení je pro podnikatele v případě tržeb v hotovosti povinné, jiné složky majetku a jejich používání může být vedeno v evidenčních knihách, inventurních kartách, knihách jízd apod. Zásadní význam se klade na obsah daňové evidence, nikoliv na formu jejího vedení. Evidence však musí být dostatečně průkazná, aby podnikatel byl schopen doložit a prokázat vynaložené náklady na příjmy z podnikání.

3.3 DAŇOVÉ PŘEDPISY

3.3.1 Daň z příjmů

Pro výpočet daně z příjmů (ať už fyzické či právnické osoby) je třeba nejprve určit základ daně. I zákon o daních z příjmů reagoval postupně na vývoj v oblasti výroby elektřiny ze slunečního záření.

Po prvotním velmi benevolentním přístupu státní správy a aplikaci osvobození příjmů se tato situace postupně změnila a „pravidla hry“ se zpřísnovala.

Pro lepší pochopení problematiky provozování fotovoltaické elektrárny bych rád uvedl kromě dále blíže rozebíraných ustanovení ZDP i další zákony, resp. vyhlášky, a to např.:

- Zákon č. 365/2010 Sb. zrušil s datem účinnosti od 1. 1. 2011 daňové prázdniny, které byly původně provozovatelům FVE poskytovány na rok, ve kterém bylo uvedeno zařízení do provozu a na následujících 5 let, a navíc zavedl dvacetileté daňové odpisy.
- Zákon č. 165/2012 Sb. prodloužil platnost solární daně, pozměnil i způsob vyplácení podpory. Na jeho základě vznikla společnost OTE, a.s., která vykonává pověřením ERÚ činnost operátora trhu, vede registr provozovatelů a jejím prostřednictvím se vyplácí podpora.
- Vyhláška č. 178/2013 Sb. stanovila povinnost odvádět poplatek za budoucí recyklaci solárních panelů.

3 § 4 odst. 6 ZoÚ

4 § 1 odst. 2 písm. d) až h) ve vazbě na § 4 odst. 7 ZoÚ

Tato povinnost byla uvalena na provozovatele, jejichž elektrárny byly nainstalovány do 1. 1. 2013. Výše poplatku byla určena v závislosti na složení a hmotnosti, přičemž minimální výše poplatku byla stanovena na 8,50 Kč za 1 kilogram fotovoltaického elektroodpadu.

Od zdaňovacího období 1. 1. 2011 byl ZDP novelizován zákonem č. 346/2010 Sb., který přinesl dvě významné daňové změny ve vztahu k uplatnění daně z příjmů u fotovoltaických elektráren.

Prvním z uvedených změn bylo **zrušení § 4 odst. 1 písm. e) ZDP a § 19 odst. 1 písm. d) ZDP** týkající se **osvobození příjmů** z provozu malých vodních elektráren do výkonu 1 MW, větrných elektráren, tepelných čerpadel, solárních zařízení, zařízení na výrobu a energetické využití bioplynu a dřevoplynu, zařízení na výrobu elektřiny nebo tepla z biomasy, zařízení na výrobu biologicky degradovatelných látek, zařízení na využití geotermální energie od daně z příjmů. Příjmy z provozu FVE tak představují standardní zdanitelný příjem. A druhým, které také majitele FVE příliš nepotěšilo, bylo **stanovení nového způsobu daňového odpisování hmotného majetku využívaného k výrobě elektřiny ze slunečního záření** v § 30b ZDP.

Příjmy plynoucí z provozu FVE jsou tedy primárně příjmem podle znění § 7 ZDP a provozovatel FVE má na výběr ze čtyř způsobů, které povedou ke stanovení daňové povinnosti k dani z příjmů fyzických osob a které se zároveň liší způsobem evidence těchto příjmů a výdajů, respektive výnosů a nákladů:

- uplatnění paušálních výdajů;
- uplatnění prokazatelně vynaložených výdajů (daňová evidence);
- stanovení daně paušální částkou;
- dobrovolné vedení účetnictví.

Situace do konce roku 2010

Mezi nejdiskutovanější oblast prokazatelně vynaložených výdajů patří stanovení daňových odpisů. Až do inkriminovaného data roku 2011 se FVE zařazovaly do odpisových skupin následovně:

FVE umístěná na střeše budovy:

- nosná konstrukce na střeše budovy a kabely jsou technickým zhodnocením budovy – tedy 5. odpisová skupina,
- fotovoltaické systémy, panely a měniče – 3. odpisová skupina,
- samostatné fotovoltaické články, pokud nejsou součástí panelů, se zařazují do 2. odpisové skupiny.

FVE vybudovaná samostatně na volné ploše:

- venkovní stavební základ elektrárny včetně nosné konstrukce solárních modulů, CZ-CC 230249 Stavby výrobní pro energetiku (kromě budov) – 4. odpisová skupina,
- venkovní kabeláž pro vedení elektrické energie od panelů k místu spotřeby, CZ-CC 2224 Vedení místní elektrická a telekomunikační – 4. odpisová skupina,
- fotovoltaické systémy produkující stejnosměrné napětí, které dodávají energii přímo pro spotřebiče malého napětí vybavené např. diodami, které řídí směr proudu, SKP 31.10.10 Elektromotory s výkonem 37,5 W a nižším a ostatní motory a generátory na stejnosměrný proud (dynama) – 3. odpisová skupina,
- samostatné fotovoltaické články sestavené do panelů nebo modulů, které nejsou vybaveny žádným výše uvedeným zařízením, SKP 32.10.52 Fotosenzitivní polovodičové součásti diody vyzařující světlo (svítivky), zamontované piezoelektrické krystaly – 2. odpisová skupina.

Situace od roku 2011

Po výše uvedené novele ZDP lze FVE v zásadě rozdělit na dvě základní části, a to na stavební část a na část technologickou (funkční) a poté i adekvátně daňově odepisovat. A právě na oblast daňového odepisování FVE bychom se v následujícím textu podívali podrobněji. **Technologická část FVE**, do které spadají zejména panely, střídače, rozvaděče, napájení a baterie, se odepisuje rovnoměrně nepřerušovaně po dobu 240 měsíců.⁵ **Stavební část**, která zahrnuje především konstrukce, kabelové svody a zemnění je odepisována jako technické zhodnocení v rámci navýšení zůstatkové ceny budovy podle typu budovy (zpravidla 30 let, popř. 50 let).

Celý proces odpisování je možné zahájit počínaje měsícem následujícím po měsíci, v němž byly splněny podmínky pro zařazení majetku do užívání.⁶ Odpisy se počítají měsíčně a zaokrouhlují se na celé koruny nahoru.⁷ Vzhledem k tomu, že jde o časové odpisy, **není možné je přerušit**.

V praxi tvoří technologická část FVE více než 75 % nákladů na pořízení a jedná se o hmotný movitý majetek, který

je v rámci klasifikace produkce CZ-CPA označený kódem skupiny:

- SKP 31.10 – zahrnuje elektromotory, generátory a transformátory a jejich díly,
- SKP 31.20 – zahrnuje elektrická rozvodná, řídicí a spínací zařízení a jejich díly,
- SKP 32.10 – zahrnuje elektronky a jiné elektronické součástky a jejich díly.

Daňové odpisy nelze přerušit.⁸ Daňové odepisování lze zahájit až počínaje následujícím měsícem po měsíci, v němž byly splněny podmínky pro odpisování. Případné provedené technické zhodnocení FVE pak zvyšuje jeho vstupní cenu a poplatník pokračuje v odpisování hmotného majetku ze zvýšené vstupní ceny snížené o již uplatněné odpisy od měsíce následujícího po měsíci, v němž bylo technické zhodnocení ukončeno, a to rovnoměrně opět bez přerušování po zbývajícím dobu odpisování stanovenou pro tento hmotný majetek, nejméně však po dobu 10 let = 120 měsíců.

Tato úprava je účinná od r. 2011 a vztahuje se i na FVE, které byly již kolaudovány a využívány k provozu solárních zařízení do konce r. 2010. U hmotného majetku, u něhož již bylo odpisování zahájeno, se celková doba odpisování snížila o počet kalendářních měsíců, které uplynuly po měsíci, v němž byl tento hmotný majetek zaevidován.

Příklad 1.

Odpisy FVE na střeše rodinného domu

Pan Josef provedl instalaci FVE na střeše svého rodinného domu v roce 2018 a následující rok (2019) zahájil provoz FVE s tím, že jde o provoz výrobní, ke které je vyžadována licence. Rodinný dům má podnikatel v obchodním majetku v pořizovací ceně 10 000 000 Kč a užívá ho z 1/2 pro podnikání. Stavební úpravy střechy v celkové výši 750 000 Kč – nosná konstrukce a kabeláž pro rozvod elektrické energie z článků je technickým zhodnocením rodinného domu. Podle § 28 odst. 6 ZDP se při odpisování hmotného majetku, který je pouze zčásti používán k zajištění zdanitelného příjmu, zahrnuje do výdajů jen poměrná část odpisů.

Všechny další součásti FVE (movité věci, tj. FVE panely, generátory, elektromotory a fotovoltaické články) v celkové výši 1 000 000 Kč vložil pan Josef také

5 § 30b odst. 1 ZDP

6 § 26 odst. 5, resp. 10 ZDP a dále též § 30 odst. 7 ZDP

7 § 30 odst. 9 ZDP

8 § 30b odst. 3 ZDP

do obchodního majetku a bude odpisovat v souladu s § 30b ZDP 240 měsíců. FVE byla zkolaudována v lednu 2019. ↓

! V souvislosti s výše uvedenou aplikací osvobození od daně z příjmů je však nutné stále pamatovat, že se v případech uskutečněního

spotřebu zákazníka, pokud je ve stejném odběrném místě připojena jiná výrobní elektrárna držitele licence.“

Rok	Operace	Výpočet	Kč	MD	Dal
20xx	Vložení domu do obchodního majetku		10 000 000	021	491
	Odpisy domu v 1. roce – rovnoměrné 1,4 %	$10\,000\,000/100 \times 1,4$	140 000		
	Odpisy domu ve výši 1/2, které zůstanou v nákladech	$140\,000 \times 1/2$	70 000	551	081
20xx	Odpisy domu v dalších letech – rovnoměrné 3,4 %	$10\,000\,000/100 \times 3,4 \%$	340 000		
	Odpisy domu ve výši 1/2, které zůstanou v nákladech	$340\,000 \times 1/2$	170 000	551	081
2019	Stavební úpravy střechy a domu – pořizovací cena		750 000	021	491
	Vybudování fotovoltaické elektrárny – PC		1 000 000	022	491
	Odpisy domu po TZ ze zvýšené PC – rovnoměrné 3,4 %	$(10\,000\,000 + 750\,000)/100 \times 3,4 \%$	365 500		
	Odpisy domu ve výši 1/2, které zůstanou v nákladech	$365\,500 \times 1/2$	182 750	551	081
	Odpisy FVE po dobu 240 měsíců od 2/2019	$(1\,000\,000 : 240) \times 11$	45 834		
	Odpisy FVE ve výši 1/2, které zůstanou v nákladech	$45\,834 \times 1/2$	22 917	551	081

Neméně důležitým faktorem správného stanovení výše daňového odpisu je moment uvedení výrobního zařízení do provozu.

Na základě mých praktických zkušeností lze dospět k závěru, že za první uvedení do provozu se považuje i zkušební provoz, pokud již na jeho základě plynou poplatníkovi příjmy. Okamžikem uvedení do provozu je až okamžik, kdy je schválen provoz daného ekologického zdroje elektrické energie jak podle stavebních předpisů, tak podle předpisů platných pro oblast energetiky.

S březnem 2016 nabyla účinnosti další novela ZDP⁹, na jejímž základě se příjmy z provozování výroben elektřiny, kde není vyžadována licence udělována ERÚ (FVE do 10 kW, aktuálně již do 50 kW) zařazují do § 10 ZDP, což jsou tzv. ostatní příjmy, tedy příjmy nahodilé nebo příležitostné povahy. Všechny tyto nahodilé ostatní příjmy jsou do výše 30 000 Kč v jednom zdaňovacím období osvobozeny od daní z příjmů fyzických osob.¹⁰ Kvůli příjmům z prodeje přebytků nespoteřebované elektřiny z FVE do sítě tedy není nutné ani podávat daňové přiznání, pokud jejich úhrn za rok nepřesáhne částku 30 000 Kč (Poznámka: od zdaňovacího období 2023 je částka navýšena na 50 000 Kč), což ale rozhodně neznamená, že by předmětný prodej přebytkové elektřiny do sítě byl výhodný, v praxi tomu je a bude spíše naopak.

vkladu FVE do obchodního majetku bude jednat o zdanitelný příjem z podnikání podle § 7 ZDP a výše uvedené osvobození tzv. ostatních příjmů do limitu dle § 10 ZDP není možné aplikovat.

Příklad 2.

FVE a novelizace EZ v 2016

Paní Alena si pořídila FVE s výkonem do 10 kW a obává se daňových dopadů její instalace a výroby elektřiny ze slunečního záření. S čím by měla tedy počítat?

Zákon č. 131/2015 Sb. s účinností od 1. 1. 2016 novelizoval EneZ a související zákony, přičemž došlo také ke zjednodušení administrace výroby elektřiny u malých zdrojů právě výkonu do 10 kW (aktuálně již platí hranice výkonu 50 kW). Tyto FVE totiž nejsou předmětem podnikatelské činnosti a jejich výkon je z hlediska dopadů na distribuční soustavu omezený a slouží převážně pro vlastní spotřebu zákazníka. Výše uvedené závěry lze dovodit z ustanovení § 3 odst. 3 EneZ, které zní takto:

- „Podnikat v energetických odvětvích na území České republiky mohou za podmínek stanovených tímto zákonem osoby pouze na základě licence udělené Energetickým regulačním úřadem. Licence se dále vyžaduje na výrobu elektřiny ve výrobních elektrárnách s instalovaným výkonem nad 50 kW určené pro vlastní spotřebu zákazníka, pokud je výrobní elektrárna propojena s přenosovou soustavou nebo s distribuční soustavou, nebo na výrobu elektřiny vyrobenou ve výrobních elektrárnách s instalovaným výkonem do 50 kW včetně, určené pro vlastní

V dané věci je ale nutné pamatovat i na § 7 odst. 3 zákona č. 165/2012 Sb., o podporovaných zdrojích energie:

- „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 výroby do provozu. Způsob a postup uvedení výrobní elektřiny do provozu stanoví prováděcí právní předpis.“

Ustanovení § 8 odst. 1 EneZ pak definuje formy podpory elektřiny, a to buď prostřednictvím zelených bonusů na elektřinu nebo výkupních cen.

Dále tedy platí, že pokud paní Alena využívá státní podpory FVE (jedno zda formou zelených bonusů nebo regulovaných výkupních cen), i nadále potřebuje k provozu své FVE licenci od Energetického regulačního úřadu. Realizovaný příjem představuje příjem ze samostatné činnosti dle § 7 odst. 1 písm. c) ZDP, který podléhá pojistnému na sociální a zdravotní pojištění.

Pokud by však zmíněnou veřejnou podporu na FVE (s výkonem do 10 kW) paní Alena nevyužila a vyrobenou elektřinu by prodávala za obvyklé tržní ceny, mohla by požádat Energetický regulační úřad o zrušení licence. V tomto případě by pak již realizovaný příjem z prodeje elektřiny nebyl klasifikován jako příjem

⁹ zákon č. 125/2016 Sb.

¹⁰ 10 odst. 1 písm. a) a §10 odstavec 3 písm. a) ZDP

ze samostatné činnosti dle § 7 ZDP, nýbrž jako ostatní příjem v souladu § 10 odst. 1 písm. a) ZDP.

Ostatními příjmy, při kterých dochází ke zvýšení hodnoty majetku, pokud nejde o příjmy podle § 6 až 9, jsou zejména příjmy z příležitostných činností nebo z příležitostného nájmu movitých věcí, včetně příjmů ze zemědělské výroby a lesního a vodního hospodářství, které nejsou provozovány podnikatelem, a příjmů z provozu výroben elektřiny, ke kterému není vyžadována licence udělovaná Energetickým regulačním úřadem.

Pokud by úhrn všech zde uváděných příjmů (nejen z malé FVE) nepřevýšil za kalendářní rok limit 30 000 Kč, byl by osvobozen od daně z příjmů v souladu s ustanovením § 10 odst. 3 písm. a) ZDP. Pokud by naopak ostatní příjem z provozu FVE přesáhl limit 30 000 Kč, výše uvedené osvobození nelze uplatnit, a to ani z části, zdanitelným ostatním příjmem tedy bude celá výše příjmu. Vzhledem ke skutečnosti, že se jedná právě o tzv. „ostatní příjmy“, tedy nikoliv o příjmy ze samostatné činnosti podle § 7 ZDP, odvody sociálního a zdravotního pojištění nebudou aplikovány, resp. tyto příjmy nepodléhají ani pojistnému na sociální a zdravotní pojištění.

Analogicky by se postupovalo i v současnosti, jen s rozdílem hranice výkonu FVE: nyní platí hranice 50 kW.

! Novela zákona č. 310/2013 Sb. byla přelomová, jelikož s účinností od 1. 1. 2014 byla zrušena možnost čerpání finanční podpory formou výkupních cen či zeleného bonusu pro nově realizované výrobní energie z obnovitelných zdrojů, tedy včetně fotovoltaických elektrárn.¹¹

Finanční podpora FVE ze strany státu však zcela nezmizela, od roku 2015 až do současnosti lze využít podporu prostřednictvím dotačního programu **Nová zelená úsporám**. Jedná se o program Ministerstva životního prostředí ČR, jenž je financovaný Státním fondem životního prostředí ČR.¹²

TIP

11 zákon č. 310/2013 Sb., kterým se mění zákon č. 165/2012 Sb., o podporovaných zdrojích energie a o změně některých zákonů, ve znění zákona č. 407/2012 Sb., a další související zákony

12 www.novazelenausporam.cz/o-programu-2016/

3.3.2 Daň z přidané hodnoty

Kromě celkem logické úvahy nad zdaněním příjmů daní z příjmů nelze opomíjet ani otázku zdanění daní z přidané hodnoty.

V případě FVE je primárně nutné vyřešit otázku správného stanovení sazby daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) již při výstavbě FVE. V případě staveb pro bydlení a sociální bydlení umožňuje § 48 ZDPH uplatnit sníženou sazbu daně u stavebních či montážních prací provedených na dokončené stavbě. Výstavba FVE představuje stavebně-montážní práce a v případě, že je aplikována na již dokončenou stavbu, ve většině případů na střechu či obvodový plášť, je možné uplatnit právě sníženou sazbu daně. Obdobně lze postupovat i v případech, kdy se jedná o zcela novou výstavbu nebo dodání stavby pro sociální bydlení v souladu s § 49 ZDPH.

V praxi se tedy může jednat jak o dodávku výše uvedených prací na již dokončené stavbě pro sociální bydlení, tak na dokončené stavbě pro bydlení. Stejně tak lze uplatnit sníženou sazbu daně z přidané hodnoty u daných prací na pozemku tvořícím se stavbou pro bydlení jeden funkční celek anebo na stavbách tvořících příslušenství rodinného domu, tj. např. garážích, stodolách atp.

Základními parametry stavby pro sociální bydlení jsou:

- bytový dům, v němž není obytný prostor s podlahovou plochou přesahující 120 m²,
- rodinný dům, jehož podlahová plocha nepřesahuje 350 m²,
- byt, jehož podlahová plocha nepřesahuje 120 m².

Parametry sociálního bydlení nesplňuje například stavba pro rodinnou a individuální rekreaci.

Dále je nutné vycházet i z ustanovení § 36 ZDPH, které uvádí, že součástí stavebních a montážních prací (základem daně) jsou i další vedlejší náklady a výdaje, jiné daně, a hlavně též konstrukce, materiál, stroje a zařízení, které se do stavby jako její součást montážními a stavebními pracemi zabudují nebo zamontují.

Při úvahách o pořízení FVE bylo v minulosti na místě se také zamyslet nad formou prodeje vyrobené energie. V daném ohledu se nabízel tzv. přímý prodej prostřednictvím pevných výkupních cen, kdy výrobce dodává veškerou elektřinu do sítě distributora za pevné ceny anebo často výhodnější varianta, která se nazývá zelený bonus. Zákon č. 310/2013 Sb.,

kterým se změnil výše uvedený zákon č. 165/2012 Sb. však s účinností od 1. 1. 2014 zrušil možnost čerpání finanční podpory formou výkupních cen či zeleného bonusu pro nově realizované výrobní energie z obnovitelných zdrojů, tedy včetně fotovoltaických elektrárn, a tak jsou tyto úvahy již liché...

Příklad 3.

FVE a DPH

Firma Slunce, s.r.o. (plátce DPH), se zabývá výstavbou FVE pro široké spektrum zájemců (občané, firmy, které jsou či nejsou plátcí DPH). Jaké jsou možnosti vypořádání s daňovými povinnostmi zaktovány v ZDPH?

Výstavba FVE pro osobu nepovinnou k dani – občan, například na střeše rodinného domu, resp. na stavbě sloužící nebo užívané s rodinným domem, za předpokladu, že jsou stavbami pro sociální bydlení a slouží výlučně nebo především pro spotřebu vyrobené elektřiny ve stavbě pro bydlení (nebo pro sociální bydlení), se použije při poskytnutí stavebních a montážních prací snížená sazba daně 15 %. V případě úhrady zálohy osobou nepovinnou k dani vzniká společnosti Slunce, s.r.o., povinnost přiznat DPH z této zálohy ve výši sazby platné pro poskytované služby, tedy opět 15 %. Následné vyúčtování poskytnutých služeb vč. zálohy i z hlediska DPH se provádí k datu uskutečnění zdanitelného plnění.

Pokud by byla FVE vybudována pro osobu povinnou k dani, která není plátcem, je postup vč. poskytnutí zálohy dodavateli obdobný jako při poskytnutí stavebních a montážních prací osobě nepovinné k dani (občanovi) s tím rozdílem, že platnou sazbou daně je sazba 21 %, vč. následného vyúčtování.

A v posledním případě, výstavby FVE pro osobu povinnou k dani, která je plátcem, se použije u poskytnutých stavebních a montážních prací režim přenesení daňové povinnosti podle § 92e ZDPH. Povinnost přiznat DPH z přijaté zálohy nevzniká, neboť tato povinnost vzniká až k datu uskutečnění zdanitelného plnění.

S účinností od 1. 2. 2016 platí nové nařízení vlády č. 11/2016 Sb., kterým se mění nařízení vlády č. 361/2014 Sb., ve znění nařízení vlády č. 155/2015 Sb. (dále jen nařízení). Tímto nařízením došlo k rozšíření seznamu plnění, u kterých se uplatňuje režim přenesení daňové povinnosti na příjemce plnění dle

§ 92f ZDPH. Dle tohoto nařízení se režim přenesené daňové povinnosti uplatní mimo jiné i při dodání elektřiny nebo plynu soustavami nebo sítěmi obchodníkovi vymezenému v § 7a odst. 2 ZDPH.

Obchodníkem dle § 7a odst. 2 ZDPH se rozumí osoba povinná k dani, která nakupuje elektřinu či plyn zejména za účelem jejich dalšího prodeje a jehož vlastní spotřeba tohoto zboží je zanedbatelná. Za obchodníka pro účely režimu přenesení daňové povinnosti se dle § 2 odst. 1 písm. c) nařízení považuje také osoba, jejímž předmětem podnikání je přenos elektřiny, distribuce elektřiny, obchod s elektřinou, činnost operátora trhu, přeprava plynu, distribuce plynu, uskladňování plynu a obchod s plynem za podmínek stanovených energetickým zákonem. K uplatňování režimu přenesené daňové povinnosti u dodání elektřiny, plynu a dodání certifikátů elektřiny byla Generálním finančním ředitelstvím vydána metodická informace č.j. 2375/16/7100-20118-012884.¹³ Součástí informace je i příloha zahrnující seznam subjektů, kterým byla udělena licence pro obchodování s elektřinou a plynem, tedy subjektů, jež se pro účely přenesené daňové povinnosti považují za obchodníka.¹⁴

Je tedy jednoznačné, že registrovaný plátc DPH dodávající elektřinu jinému plátc daně, který je považován zároveň za obchodníka s elektřinou nebo plynem, je od 1. 2. 2016 povinen uplatňovat při tomto dodání režim přenesené daňové povinnosti. U FVE instalací na firemních objektech u plátců DPH bude použita přenesená daňová povinnost a platí zde 21% sazba DPH, a to jak na montážní práce, tak na samotné technické prostředky fotovoltaické elektrárny.

3.3.3 Daň z nemovitých věcí

A jak se nám FVE projeví v oblasti daně z nemovitých věcí?

I v této daňové oblasti je nutné rozlišit mezi skutečností, zda je FVE umístěna na nemovité věci, konkrétně stavbě budovy, anebo jestli se jedná o výrobu stojící na zcela volném prostranství (zpravidla pozemku).

Tzv. střešní realizace FVE **na budově** (popř. na obvodovém plášti budovy),

pak není považována za samostatnou stavbu a budova podléhá standardnímu způsobu zdanění závislejícím na druhu a využití této předmětné budovy.

Zcela rozdílná situace nastává v případě, kdy je zařízení FVE postaveno **na volném prostranství** – pozemku. V těchto případech FVE většinou tvoří systém ocelových a hliníkových profilů, které jsou napevno spojeny se zemí závrtnými šrouby, zapuštěnými profily nebo zatěžkávající železobetonovou konstrukcí (často se lze setkat i s konstrukcí s pozinkovanými profily, které jsou podélně spojené hliníkovými profily pro uchycení fotovoltaických panelů). Někdy mohou FVE zařízení nést i polohovací konstrukci, která umožňuje nastavit solární panely optimálním způsobem ke slunci tak, aby bylo dosaženo maximálního výkonu výroby. Přestože zmíněné konstrukce jsou pevně spojeny se zemí, není problém je poměrně jednoduše rozebrat, respektive přemístit či dokonce odstranit. Z toho důvodu nelze tedy dospět k závěru, že FVE zařízení umístěné na volném prostranství je nemovitou stavbou. Jinak řečeno, FVE obecně nejsou dle znění § 7 odst. 1 zákona o dani z nemovitých věcí, předmětem daně. Opak je však pravdou v případech, kdy je FVE zařízení při výstavbě zapuštěno přímo do betonových základů.

U velkých FVE bývají zařízení pro úpravu elektřiny větší jak počtem, tak velikostí a příslušené rozvodny jsou vybudovány jako klasické budovy a podléhají zdanění nemovitých staveb.

Výše uvedené názory jsou ostatně potvrzeny i vyjádřením státní správy na webových stránkách.¹⁵

Pro úplnost je možné zmínit, že zdanitelné stavby a jednotky mohou být osvobozeny od daně z nemovitých věcí, a to až na pět let, pokud dojde ke změně systému vytápění přechodem z pevných paliv na systém obnovitelné energie, včetně solární. Pro osvobození je však nutné splnit také druhou podmínkou a tou je, že budova byla původně vytápěna pouze pevnými palivy. Jinými slovy: nárok na osvobození není možné uplatnit u stavby či jednotky, která byla před změnou centrálně vytápěna a napojena na systém rozvodného tepelného zařízení, tedy tzv. ústřední topení.

3.4 ZDRAVOTNÍ A SOCIÁLNÍ POJIŠTĚNÍ

Provoz FVE přináší poplatníkovi kromě daňových povinností také nutnost řešit otázky týkající se účasti povinných odvodů na sociálním a zdravotním pojištění, resp. přinejmenším zjistit, zda, případně do jaké míry, se jej tato povinnost týká.

Jestliže poplatník disponuje k provozu FVE licencí dle EneZ, je dispozice s ní zároveň i začátkem vykonávání samostatné výdělečné činnosti. Tato skutečnost vede k následné aplikaci předpisů o sociálním a zdravotním pojištění jako u každé jiné podnikající osoby.

Ustanovení § 5b odst. 2 zákona o sociálním zabezpečení stanoví, že daňovým základem se pro účely tohoto zákona rozumí základ daně nebo dílčí základ daně stanovený podle § 7 ZDP po úpravě podle § 5 a 23. Vyměřovací základ zahrnuje dále i příjem, který poplatník obdrží za elektrickou energii spotřebovanou pro vlastní potřebu.

Jak již bylo výše uvedeno, zásadní změnu přinesly legislativní změny, konkrétně zákon č. 346/2010 Sb., kterým se změnil ZDP a další související zákony, a to s platností od 1. 1. 2011. V této souvislosti je třeba upozornit, že od roku 2011 podléhají tyto příjmy jak sociálnímu, tak i zdravotnímu pojištění, a to i v případě, kdy fyzická osoba nadále povede účetnictví.

3.5 DALŠÍ PŘÁVNÍ PŘEDPISY

Instalace FVE na střeších rodinných domů či rekreačních objektů se nepovažuje za stavbu, nýbrž za změnu dokončené stavby či za stavební úpravu stávající stavby, nevzniká tedy nová stavba, proto to podle § 79 odst. 5 SZ nevyžaduje územní souhlas ani územní rozhodnutí.

Takovéto FVE tedy nemusí mít stavební povolení a ani tuto instalaci není třeba stavebnímu úřadu ohlašovat, pokud se, podle § 103 odst. 1 písm. d) SZ, stavebními úpravami:

- nezasahuje do nosných konstrukcí rodinného domu,
- nemění se vzhled stavby,
- nemění způsob užívání stavby,
- negativně neovlivní požární bezpečnost stavby.

Pakliže by některá z výše uvedených podmínek instalace FVE na rodinný dům nebyla splněna, instalace FVE podléhá toliko ohlašovací povinnosti vůči stavebnímu úřadu.

¹³ <http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/>

¹⁴ <https://archiv.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-pridane-hodnoty/informace- stanoviska-a-sdeleni/rezim-prenesen-danove-povinnosti/udelene-licence-pro-obchod-s-elektrinou-a-plynem-7179>

¹⁵ <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-nemovitych-veci/informace- stanoviska-a-sdeleni/2010/fotovoltaicke-elektrarny-a-dan-z-nemovitosti>

Jestliže by se však rodinný dům nacházel v území, kde je chráněn nějaký veřejný zájem podle zvláštního zákona (CHKO, památková péče, ochranná pásma), stavební úřad postupuje v souladu s pověřenými orgány a k provedení instalace FVE na střechách těchto budov se tyto orgány (např. Správa národního parku či Ústav památkové péče) vždy vyjadřují a je třeba získat jejich souhlasné stanovisko, aby stavební úřad instalaci povolil.¹⁶

Případné umístění FVE na pozemku tvořícím s rodinným domem funkční celek, přičemž tato FVE slouží k zásobování energií pro daný rodinný dům, je posuzováno jako samostatná stavba, kterou musí stavební úřad projednat ve zjednodušeném územním řízení, je-liž výsledkem bude územní souhlas.

Provedení fotovoltaické elektrárny

16 § 4 odst. 2 SZ

nevyžaduje stavební povolení ani ohlášení stavby, pokud jeho výkon nepřesáhne 50 kW.¹⁷

U fotovoltaických elektráren na střechách budov připojených k distribuční soustavě s napětím do 1 kV včetně s instalovaným výkonem do 50 kW včetně se ochranné pásmo nestanovuje.¹⁸ Toto ustanovení vyřešilo komplikace při stavebních a dalších řízeních v okolí domů se solární elektrárnou na střeše a majitelé rodinných domů s fotovoltaikou již nijak neomezují práva svých sousedů.

Poslední právní okénko, které bych rád zmínil, je tzv. pojem „mikrozdroj“, který je zaveden vyhláškou č. 16/2016 Sb., o podmínkách připojení k elektrizační soustavě. Mikrozdroj, který musí mít výkon do 10 kW a do každé fáze

17 § 103 odst. 1 písm. e) bod 9 SZ

18 § 46 odst. 7 EneZ

dodávat střídavý proud maximálně 16 A. Mikrozdroje mají jednodušší postup připojení a pokud elektrická síť v daném místě odpovídá předepsaným limitům, je připojení v podstatě bez problémů a je realizováno formou ohlášky. Parametry sítě v místě připojení mikrozdroje mohou být posouzeny libovolným revizním technikem. Nevýhodou připojení FVE do sítě jako **mikrozdroj je limitace v dodávce jakékoliv nespotebbovaného přebytku elektřiny.**

4. Závěrečné shrnutí

Výše uvedené předpisy shrnují vše důležité, s čím by měl budoucí majitel FVE počítat. Většinou eliminují pro vlastníky FVE náročné a otravné papírování. Důležité je zejména vlastní rozhodnutí a nějaké to místo na střeše vašeho domu, nicméně vždy je třeba pamatovat i na určitá úskalí skrytá v rámci právních předpisů...

Dotazy

I Dotaz

Sociální a zdravotní pojištění hrazené veřejnou obchodní společností za společníky

Veřejná obchodní společnost (v.o.s.) má dva společníky, kteří dle společenské smlouvy mají nárok na podíl na zisku v.o.s., každý 50 %.

V.o.s. hradí za společníky jejich sociální a zdravotní pojištění. Je toto pojištění u společníků jejich zdanitelným příjmem, který podléhá dani z příjmů fyzických osob a zároveň sociálnímu a zdravotnímu pojištění?

Nevzniká daňový problém v případě, kdy v.o.s. hradí za jednoho společníka více na sociálním a zdravotním pojištění než za druhého? Je nutné toto řešit?

I Odpověď

Co se týče veřejné obchodní společnosti (dále jen v.o.s.), tak ve zdaňování daní z příjmů existují určité zvláštnosti. Samotná veřejná obchodní společnost je upravena ve speciálních ustanoveních zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích (dále jen ZOK), konkrétně v § 95 až 117 ZOK. Přestože se jedná o obchodní korporaci, není v.o.s. jako taková zdaňována daní z příjmů právnických osob. Po zaúčtování převodu podílu na hospodaření společníkům, vykazuje v.o.s. vždy nulový výsledek hospodaření. Tato právnická osoba má vždy nulový i základ daně z příjmů právnických osob.

Mimochodem, na v.o.s. se vztahuje výjimka z povinnosti podat daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob, a to podle ustanovení § 38mb písm. c) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZDP). Podle § 18b odst. 2 ZDP jsou u společníka v.o.s. předmětem daně příjmy v.o.s., nikoliv příjmy společníka z této společnosti. Tzn., že příjmy dosažené v.o.s. se zdaňují u společníků v.o.s. v tom zdaňovacím období, ve kterém byly tyto příjmy dosaženy, nikoliv ve kterém byly společníkům vyplaceny příslušné podíly na zisku. **Ze zadání dotazu plyne, že společníky v.o.s. jsou fyzické osoby.** Podle § 7 odst. 4 ZDP je u poplatníka, který je společníkem v.o.s., součástí základu daně (dílčího základu daně) poměrná část základu daně nebo daňové ztráty veřejné obchodní společnosti. Podle uvedených ustanovení tento poměr odpovídá poměru, kterým se společník podílí na zisku veřejné obchodní společnosti. Tím se rozumí, že součástí základu daně (dílčího základu daně) společníka veřejné obchodní společnosti je příslušná poměrná část rozdílu mezi výnosy a náklady (tj. zisku nebo ztráty) v.o.s. upraveného podle § 23 až 33 ZDP. Platí, že zisk v.o.s. je zdaňován na úrovni jejich společníků. Základem daně společníka v.o.s. je část základu daně v.o.s. stanoveného podle ZDP. Tato část základu daně se stanoví stejným poměrem, jakým je rozdělován zisk podle společenské smlouvy, jinak rovným dílem a stejné pravidlo se použije

i pro rozdělení daňové ztráty mezi společníky v.o.s.

Hrazení pojistného na zdravotní a sociální pojištění je povinností každého jednotlivého společníka – fyzické osoby. Nejedná se o povinnost v.o.s. Rozdílná výše pojistného u společníků plyne z jejich rozdílných daňových základů jako fyzických osob. Tím, že hradí společnost pojistné za společníky, vzniká pohledávka veřejné společnosti za společníky (účtování zápisem 354x MD / 221x Dal). Platby pojistného není správné účtovat jako nedaňové náklady v.o.s. Každý společník má nakonec povinnost svoje závazky z titulu placení pojistného veřejně prospěšnou společností vyrovnat. Treba započtením oproti vyúčtování závazku při rozdělení zisku na konci běžného roku. Společník s vyšší povinností platit pojistné má oproti druhému společníkovi výhodu spočívající v tom, že mu v.o.s. půjčuje bezúročně vyšší částku. Nejjednodušší by bylo platby zrušit a dohodnout se na individuálním hrazení pojistného společníky. Daňové dopady uvedené mít s největší pravděpodobností nebude, a to proto, že při bezúročné zápůjčce se nepoužije § 23 odst. 7 ZDP o cenách obvyklých, a tudíž u poskytovatele bezúročné zápůjčky (v.o.s.) nedochází k žádným daňovým důsledkům. U příjemce (společníků) bude bezúplatný příjem z titulu bezúročné zápůjčky představovat osvo-
bozený příjem (§ 4a písm. m) ZDP).

Ing. Pavel Novák

Evropská unie – jednatel s.r.o. v souvislostech zdravotního pojištění

Ing. Antonín Daněk

Pro společníky a jednatele společnosti s ručením omezeným (a komanditisty komanditní společnosti) platí ve zdravotním pojištění obecná pravidla pro účast na zdravotním pojištění. Pokud jsou těmto osobám zúčtovány příjmy ze závislé zdaněvané podle § 6 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZDP), považují se z pohledu zdravotního pojištění za zaměstnance, a to bez ohledu na charakter tohoto příjmu – příjem za práci pro společnost na základě pracovněprávního vztahu nebo i bez něho, funkční požitek apod.

Tyto osoby nejsou ve zdravotním pojištění vyjmenovány mezi výjimkami, tedy mezi osobami, které se ve zdravotním pojištění nepovažují za zaměstnance. Jelikož je vyměřovacím základem pro placení pojistného úhrn příjmů ze závislé činnosti, zdaněvaných podle § 6 ZDP (s výjimkou příjmů dani nepodléhajících nebo od daně osvobozených, případně s výjimkou příjmů taxativně vyjmenovaných v § 3 odst. 2 zákona č. 592/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů), jsou příjmy ze závislé činnosti i příjmy těchto osob, tedy včetně povinnosti zaměstnavatele (s.r.o.) platit pojistné na zdravotní pojištění. Hranice příjmu například ve výši 4 000 Kč (od 1. 1. 2023) nehraje v tomto případě roli, tato „rozhodná“ částka se týká pouze osob – zaměstnanců vyjmenovaných v ustanovení § 5 písm. a) v bodech 4. – 6. zákona č. 48/1997 Sb., ve znění pozdějších předpisů, kdy se například jedná o zaměstnání na základě dohody o pracovní činnosti.

JEDNATEL A „MEZINÁRODNÍ PRVEK“

Jak zaměstnavatel (s.r.o.) postupuje v případě, kdy se jednatelem společnosti s ručením omezeným stane osoba s bydlištěm ve státě Evropské unie? Jsou-li takovému jednatele s.r.o. zúčtovány příjmy ze závislé činnosti zdaněvané podle § 6 ZDP, považuje se tato osoba z pohledu českého systému veřejného zdravotního pojištění za zaměstnance. V souladu s Nařízením Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 883/2004 včetně prováděcího nařízení č. 987/2009 jsou osoby ze státu Evropské unie pojištěny z titulu zaměstnání nebo výkonu samostatné výdělečné

činnosti ve státě, ve kterém tuto činnost vykonávají (princip „lex loci laboris“). Stejně se postupuje i v případě, kdy je jednatelem s.r.o. osoba z Norska, Islandu, Lichtenštejnska, ze Švýcarska nebo ze Spojeného království.

POVINNOSTI ČESKÉHO ZAMĚSTNAVATELE

Jelikož se tato osoba stává zaměstnancem, musí být u zdravotní pojišťovny přihlášena. Pokud si jednatel s.r.o. (jako zaměstnanec) sám nezvolil zdravotní pojišťovnu, což je jeho právem z toho důvodu, že se z titulu zaměstnání u českého zaměstnavatele stal účastníkem našeho systému veřejného zdravotního pojištění, plní s.r.o. oznamovací povinnost u místně příslušných úřadoven VZP ČR.

Kód „E“ použije zaměstnavatel namísto kódu „P“ pro první přihlášení zaměstnance bez trvalého pobytu, občana některé z výše uvedených zemí. Do místa vyčleněného pro číslo pojištěnce se uvede pohlaví (M, Z) a datum narození. Má-li zaměstnanec nezaopatřené rodinné příslušníky (manželka, děti), upozorní jej zaměstnavatel na povinnost jejich přihlášení ke zdravotnímu pojištění.

Funkce kódu „A“ spočívá především v jeho použití v případech, kdy se tímto kódem zaměstnavatel přihlašuje

u zdravotní pojišťovny k platbě pojistného za své zaměstnance – občany států Evropské unie včetně Norska, Islandu, Lichtenštejnska, Švýcarska a Spojeného království (dále také jen „členský stát“). Kódu „A“ se používá při druhém a dalším nástupu do zaměstnání u zaměstnance z členského státu. Pouze pro první přihlášení takového zaměstnance se použije kód „E“, vygeneruje se číslo pojištěnce, při každém dalším přihlášení se pak používá kód „A“. Další oznámení již provádí zaměstnavatel pod přiděleným číslem pojištěnce, takže by si měl tuto skutečnost prověřit.

Při stanovení vyměřovacího základu a výpočtu výše pojistného se řídí český zaměstnavatel (s.r.o.) českou legislativou, platnou ve zdravotním pojištění. Pojistné se poukazuje v Kč na příslušný příjmový účet české zdravotní pojišťovny, u které je tento zaměstnanec (jedenatel s.r.o.) pojištěn, variabilním symbolem je IČ s.r.o. Pojistné za příslušný kalendářní měsíc je splatné nejpozději 20. dne následujícího kalendářního měsíce, a to již připsáním platby na účet zdravotní pojišťovny. Pokud není pojistné odvedeno včas nebo ve správné výši, vzniká s.r.o. nedoplatek na pojistném včetně penále. V souvislosti s placením pojistného se na s.r.o. vztahuje povinnost odevzdávat pravidelně každý měsíc Přehled o platbě pojistného zaměstnavatele, který obsahuje součet vyměřovacích základů zaměstnanců, pojištěných u příslušné zdravotní pojišťovny, úhrnnou výši pojistného, vypočtenou jako součet pojistného jednotlivých zaměstnanců (13,5 % z vyměřovacího základu, zaokrouhleno na celou korunu směrem nahoru) a počet zaměstnanců, ke kterým se údaje

Jaký by to byl podzim bez barevného listí, sběru hub a účasti na konferenci!

Srdečně Vás zveme, stačí si vybrat:

Téma konference	Kdy?
Kryptoměny - jak na ně z pohledu daní, účetnictví, práva <i>Jak na kryptoměny z pohledu daní, účetnictví, práva</i>	3. října 2023
Digitalizace účetnictví 2023 <i>Jak využít AI v účetnictví?</i>	11. října 2023
Digitalizace pracovněprávní agendy, personální management a digitální firma <i>Cesta k paperless office, hybridní a on-line firmy - výzvy a řešení</i>	12. října 2023
Ochrana účetních dat v elektronické podobě <i>Také si myslíte, že účetnictví v seifu máte safe?</i>	8. listopadu 2023

Kompletní nabídku naleznete na www.kursy.cz

vztahují. I v případě pracovněprávního vztahu uzavřeného podle cizích právních předpisů platí pro s.r.o. (i pro zaměstnance) například ustanovení o minimálním vyměřovacím základu.

Je-li zaměstnanec zúčtován **příjem v cizí měně**, přepočítává se vyměřovací základ pro odvod pojistného z cizí měny na českou měnu způsobem stanoveným zákonem upravujícím daně z příjmů.

SOUBĚH ZAMĚSTNÁNÍ A EVROPSKÁ UNIE

V případě souběžného výkonu zaměstnání ve dvou nebo více státech je v rámci působnosti koordinačních nařízení EU (viz výše) z hlediska aplikace pojistné povinnosti zapotřebí vycházet z principu pojištění v jednom státě. Ačkoliv je takový občan současně zaměstnán ve více státech, podléhá všem systémům sociálního zabezpečení pouze v jednom státě. Pokud je osoba zaměstnána na území dvou států, platí tato zvláštní pravidla:

1. Pokud zaměstnanec vykonává podstatnou část své činnosti (tj. že na činnost vykonávanou ve státě bydliště připadá alespoň 25 % pracovní doby nebo odměny) ve státě bydliště, podléhá právním předpisům členského státu bydliště.
2. Nevykonává-li zaměstnanec podstatnou část činnosti ve státě svého bydliště, pak platí, že:
 - a) má-li pouze jednoho zaměstnavatele, nebo má-li více zaměstnavatelů sídlících pouze v jediném členském státě, podléhá právním předpisům tohoto členského státu, na jehož území má/mají zaměstnavatel/-é sídlo nebo místo podnikání,
 - b) má-li dva nebo více zaměstnavatelů sídlících ve dvou členských státech, z nichž jedním je stát bydliště, pak podléhá právním předpisům toho z uvedených dvou států, který není státem bydliště osoby,
 - c) má-li dva nebo více zaměstnavatelů, z nichž alespoň dva mají sídlo nebo místo podnikání v různých členských státech jiných, než je stát bydliště, pak zaměstnanec podléhá předpisům státu bydliště.

V případě souběhu zaměstnání se samostatnou výdělečnou činností je občan pojištěn ve státě, na jehož území vykonává zaměstnání.

Pro doplnění uvádím, že z hlediska principů pojištění a z nich vyplývajících nároků jsou na roven postaveni jak zaměstnanci, tak osoby samostatně výdělečně činné.

Formulář A1

Vyskytují se situace, kdy s.r.o. se sídlem na území České republiky zaměstnávají zaměstnance – občany z členských států, ponejvíce pak ze Slovenska. Má-li s.r.o. v úmyslu uzavřít pracovněprávní vztah s občanem z členského státu (případně bude-li se jednat o splnění podmínky pro posouzení jednatele s.r.o. jako zaměstnance), musí s.r.o. nejprve prověřit, zda nemá tento občan současně příjmy ze zaměstnání v jiném členském státě. Jestliže má tato osoba současně příjmy ze zaměstnání v jiném členském státě, musí s.r.o. předložit formulář A1, deklarující skutečnost, že nadále podléhá právním předpisům (všem systémům sociálního zabezpečení) této země, tedy včetně zdravotního pojištění. Například: zaměstnává-li s.r.o. občana Slovenské republiky s trvalým bydlištěm na území SR a tento zaměstnanec předloží s.r.o. již zmíněný formulář A1, vystavený a potvrzený slovenskou stranou, podléhá slovenský zaměstnanec na základě této skutečnosti všem systémům sociálního zabezpečení ve Slovenské republice. Za této situace poukazuje s.r.o. pojistné za tohoto zaměstnance v eurech příslušné slovenské zdravotní pojišťovně podle slovenských právních předpisů, platných v oblasti zdravotního pojištění. Dokud však není formulář A1 doručen, plní zaměstnavatel povinnosti vůči české zdravotní pojišťovně.

Aby mohl být zaměstnavatel z hlediska placení pojistného a plnění všech dalších zákonných povinností takříkajíc „v klidu“, tedy s odvodem pojistného v České republice, doporučuji nechat si od takové osoby vystavit například toto čestné prohlášení:

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že moje zaměstnání u zaměstnavatele ... je mým jediným zaměstnáním ve smyslu Nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 883/2004 a prováděcího nařízení č. 987/2009. Pokud dojde ke změně v příslušnosti k právním předpisům podle těchto nařízení, oznámím zaměstnavateli novou skutečnost do osmi dnů ode dne této změny.

V dne.....
.....
podpis

Poznámka:

V této souvislosti upozorňuji, že osoba je povinna informovat příslušnou

instituci ve státě výkonu výdělečné činnosti i v místě bydliště o jakékoli změně situace, významné z hlediska příslušnosti, resp. nároku podle nařízení EU. Za nesplnění této povinnosti může být udělena sankce podle národních právních předpisů.

NÁROK NA POSKYTNUTÍ ZDRAVOTNÍ PÉČE

Občané z členských států, zaměstnaní pouze v České republice, jsou zdravotně (i nemocensky a důchodově) pojištěni v ČR bez ohledu na skutečnost, že mají bydliště v jiném členském státě. Po dobu, kdy jsou tyto osoby z titulu výkonu zaměstnání (výdělečné činnosti) pojištěny v ČR, nemusí tyto osoby, ani jejich nezaopatření rodinní příslušníci přispívat do systému zdravotního pojištění země, ve které bydlí. Z hlediska poskytování zdravotní péče mají i postupem dále uvedeným nárok na plnou zdravotní péči (hrazené služby) v ČR i v zemi bydliště jak výdělečně činné osoby, tak jejich nezaopatření rodinní příslušníci.

FORMULÁŘ S1 PRO NÁROK NA PLNou PÉČI VE STÁTĚ BYDLIŠTĚ

Jestliže zaměstnaná osoba bydlí v jiném členském státě a pracuje v ČR (třeba jako jednatel s.r.o. splňující výše uvedené podmínky), kde je i pojištěna, obrátí se na svoji českou zdravotní pojišťovnu a požádá ji o vystavení formuláře S1 ve dvojím vyhotovení. Tento formulář slouží k prokázání nároku na plnou zdravotní péči v zemi bydliště. Tímto formulářem se potvrzuje i nárok nezaopatřených rodinných příslušníků, pokud bydlí s touto osobou v zemi jejího bydliště. Formulář S1 doručí osoba zdravotní pojišťovně v místě svého bydliště, která jej na základě tohoto dokladu zaregistruje společně s nezaopatřenými rodinnými příslušníky jako české pojištěnce. ■

Co pro Vás chystáme v dalších vydáních?

- Kryptoměny a chyby při jejich zdanění
- Okamžik uskutečnění účetního případu
- Místo plnění - kde obvykle daňové subjekty chybují

I Dotaz

Účtování a danění servisního poplatku Airbnb

Prosím o radu, jak danit a účtovat servisní poplatek hostitele přes Airbnb.

Na účet banky mi přijde částka jen za ubytování ponížená o servisní poplatek. Dále chodí faktury na servisní poplatky od Airbnb.

Takže si vytvořím pohledávku za ubytování se servisním poplatkem a proti tomu započtu fakturu přijatou? Zdaňuji servisní poplatek na výstupu? A přijatou fakturu reverse charge?

I Odpověď

Předpokládám, že tazatel představuje právnickou osobu, která vede účetnictví a je z hlediska zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZDPH), osoba povinná k dani a registrovaný plátc DPH v tuzemsku. Dále předpokládám, že poskytuje ubytovací služby, které spočívají v ubytování v pokojích nebo ubytovacích jednotkách, ne s každodenními úklidovými službami, např. v bytech a domech pro dovolenou, bungalovech a chatách, pro osoby mimo jejich obvyklé bydliště, obvykle poskytované na dny nebo týdny. Služby spočívající v ubytování, které jsou zprostředkovány prostřednictvím internetových platforem (např. Airbnb, BOOKING a další) lze tak na základě charakteru těchto služeb v zásadě považovat za ubytovací služby, nikoliv za nájem, neboť ve většině případů naplní definice číselného kódu 55 klasifikace produkce CZ-CPA, čímž je nebude možné považovat za nájem nemovité věci osvobozený od daně bez nároku na odpočet daně. Dle judikatury SDEU se považují za ekonomickou činnost i případy, kdy poskytovatel ubytování nevlastní příslušné živnostenské oprávnění. Poskytnutí služby spočívající v ubytování hostů (zákazníků) za úplatu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková, má místo plnění v tuzemsku. Platí totiž podle § 10 odst. 1 ZDPH, že **místem plnění při poskytnutí služby vztahující se k nemovité věci**, včetně služeb znalce, odhadce a realitní kanceláře, služby ubytovací, udělení práv na užívání nemovité věci a služby při přípravě a koordinaci stavebních prací, jako jsou zejména služby architekta a stavebního dozoru, **je místo, kde se nemovitá věc nachází. Poskytovatel ubytování je plátcem a vykazuje takto poskytnuté ubytovací služby jako zdanitelné plnění uváděné**

v přiznání k DPH na ř. 2. Poskytovatelé služby je zároveň povinen vykázat v kontrolním hlášení.

A nyní k poskytnutí služby použijí on-line platformy (Airbnb). Jedná se o službu zprostředkování ubytová-

v souvislosti s předmětnou činností budou zahrnuty v přiznání k dani z příjmů právnických osob a budou zdaněny v základu daně právnické osoby při respektování věcné a časové souvislosti.

Příklad účtování: ↓

Operace	Částka v Kč	MD	D
Dodavatelská faktura za servisní poplatek	1 000	518xxx 343xxx	321xxx 343xxx
Pohledávka za ubytování	11 500	311xxx	602xxx 343xxx
Zápočet pohledávky a závazku	1 000	321xxx	311xxx
Inkaso pohledávky ponížené o servisní poplatek	10 500	221xxx	311xxx

Ing. Pavel Novák

I Dotaz

Prodej pozemku společnosti fyzické osobě

Pozemek je v katastru veden jako ostatní plocha o výměře 25 m², v majetku společnosti je od roku 2006 v pořizovací ceně 11 000 Kč (vč. zaměření a poplatků). Nyní je prodáván za 6 000 Kč fyzické osobě, ale nikoli na IČ (jedná se o úzkou plochu mezi domem kupujícího a chodníkem města).

Je prodej osvobozen, nebo je nutno odvézt DPH? Daňově uznatelný náklad je pouze do výše ceny prodeje?

I Odpověď

Začnu-li daní z příjmů, upozorním na ustanovení § 24 odst. 2 písm. t) bodu 5. zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, které znemožňuje uplatnit ztrátu z prodeje pozemku fyzickým osobám. Analogii takového ustanovení pro právnické osoby ale v zákoně nenajdeme, a proto případná ztráta z prodeje pozemku sníží základ daně z příjmů prodávající právnické osoby.

Na dani z přidané hodnoty budeme postupovat podle § 56 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. Jeho první odstavec považuje za osvobozené plnění bez nároku na odpočet dodání takového pozemku, který netvoří funkční celek se stavbou pevně spojenou se zemí a který není pozemkem stavebním. Je zřejmé, že je-li pozemek prodáván takto samostatně a není zastavěn, funkční celek se stavbou netvoří a jeho prodej bude od osvobozen

bez nároku na odpočet daně. Zároveň přitom však platí, že plátce se může rozhodnout, že plnění bude považovat za zdanitelné plnění (§ 56 odst. 6 zákona). Souhlas kupujícího k tomu nepotřebuje, je však nutné ve smlouvě sjednat, zda konečná cena DPH obsahuje či nikoli. V takovém případě zůstává zachován nárok na odpočet u výdajů spojených s prodejem apod.

Ing. Martin Veselý

I Dotaz

Půjčka společníkovi od vlastní společnosti

V souladu s § 40 odst. 5 zákona o obchodních korporacích jsem pochopil, že bezúročná půjčka v případě, že společnost půjčí svému společníkovi, již možná není.

S.r.o. půjčila svému společníkovi v roce 2022 2 mil. Kč s tím, že vrácení půjčky bude postupně nebo jednorázově, nejpozději však do 31. 12. 2025.

Ve smlouvě je dále uvedeno, že obvyklý úrok bude vypočítán a splatný, resp. zaplacen k datu zaplacení částky jistiny.

Otázka zní, zda společnost v souladu s uvedenou smlouvou může úrok vypočítat k datům splacení jistiny a zdaňovat ve výnosech k těmto datům, nebo musí vypočítat úroky nejen k datům zaplacení, ale i v každém roce k 31. 12. a zdaňovat ve výnosech pro dané zdaňovací období bez ohledu na zaplacení?

I Odpověď

Ano. Ke konstatování v úvodu dotazu lze uvést, že ustanovení § 40 odst. 5 zákona o obchodních korporacích s účinností od 1. 1. 2021 neumožňuje poskytnout bezúplatné plnění společníkovi nebo osobě jemu blízké. Porušení této povinnosti jde na vrub statutárního orgánu, který je povinen jednat s péčí řádného hospodáře, a má pochopitelně i daňové dopady (nepeněžitý příjem společníka, výnos u společnosti).

Pokud jde o položený dotaz, především bych poukázal na důležité účetní pravidlo časové souvislosti nákladů a výnosů s příslušným účetním obdobím (akruální princip). Úrok z poskytnuté půjčky tedy musí být zachycen ve výnosech v tom účetním období, ke kterému se vztahuje, bez ohledu na to, zda byl uhrazen nebo že v souladu se smluvním ujednáním bude vypočten až v období následujícím.

Vzhledem k požadavku § 23 odst. 7 ZDP na obvyklou cenu sjednanou mezi

spojenými osobami (v tomto případě mezi společností a jejím společníkem) je zapotřebí do výnosů zaúčtovat příslušný úrok v obvyklé výši, byť třeba jako dohadnou položku.

Obvyklým úrokem rozumíme úrok používaný v době sjednání zápůjčky bankami v daném místě při poskytování obdobných úvěrových produktů veřejnosti. Obvyklý úrok samozřejmě není jediné číslo, ale lze jej stanovit v určitém rozpětí, které se samozřejmě může v době trvání zápůjčky měnit, tak jak se mění okolnosti, které je ovlivňují. Z výše uvedeného je zřejmé, že úroky by měly být v účetnictví zachyceny přinejmenším jednou ročně, a to k rozvahovému dni.

Ing. Martin Veselý

I Dotaz

Daňová uznatelnost znaleckého posudku u spojených osob

Máme 3 společnosti:

A – zahraniční fond (EU), vlastní 99,99 % společnosti B

B – tuzemská a.s., vlastní přes 60 % společnosti C

C – tuzemská a.s.

Mateřská společnost B si nechá vypracovat:

1. Znalecký posudek na ocenění akcií dceřiné společnosti C. Posudek je zpracováván zejména pro účely ocenění v IFRS, které potřebuje „matka“ A mateřské společnosti B (a pro informaci managementu společnosti B). Jsou náklady na tento posudek pro společnost B daňově uznatelné, nebo se jedná o náklady související s držbou podílu v dceři a jsou tudíž daňově neuznatelné?
2. Znalecký posudek na ocenění reálné hodnoty vlastních pozemků (pozemků vlastněných společností B). Posudek je opět použit pro účely IFRS matky A, pro informaci pro vedení společnosti B a pro audit společnosti B. Jsou náklady na tento posudek pro společnost B daňově uznatelné?

I Odpověď

Ad 1)

Položme si otázku: Znalecké ocenění tržní hodnoty podílu (akcií) dceřiné společnosti C představuje její mateřskou společnost B výdaj na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů „matky“ B? V souladu s obecným daňově uznávacím ustanovením § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů,

ve znění p.p. („ZDP“). Anebo se věcně spíše jedná o výslovně upravený daňově neúčinný výdaj (náklad) podle § 25 odst. 1 písm. zk) ZDP: „výdaje (náklady) mateřské společnosti související s držbou podílu v dceřiné společnosti. ... Případné režijní (nepřímé) náklady související s držbou podílu v dceřiné společnosti se pro účely tohoto ustanovení omezují výší 5 % příjmů z podílu na zisku vyplácených dceřinou společností, pokud poplatník neprokáže, že skutečná výše těchto režijních (nepřímých) nákladů je nižší,“.

Můžeme sice vést dlouhé diskuze o tom, zda nejde o běžný provozní náklad spojený se správou vlastního majetku co by bdělého řádného hospodáře. Nicméně obecně platná právní zásada říká, že speciální právní úprava má přednost před obecným pravidlem nebo selsky řečeno „bližší košile než kabát“. Přičemž je jasné, že znalec ocenil podíl v dceřiné společnosti C, takže čistě lingvisticky se jedná o výdaj „matky“ B spojený s tímto podílem. Odlišný výklad je sice také možný, ale najít relevantní argumentaci pro uznání tohoto výdaje jako daňově uznatelného bude daleko náročnější a hlavně nejistější. Ovšem po těch letech praxe a pročtených judikátech bych nedal ruku do ohně za žádný z názorů. Rozsudky bývají totiž až pohříchu často překvapivé a není žádnou výjimkou, kdy kasační Nejvyšší správní soud zcela obrátí a rozhodnutí krajského soudu zamítne. Což se ale s ohledem na posvátnou nezávislost nedá vykládat jako lež nebo moderní dezinformace krajského soudu, ale „pouze“ jako odlišný právní výklad, jako by ve skutečnosti a hlavně důsledcích nešlo o totéž...

Pro případný hlubší vhled do složitě daňové právní – a zejména výkladové – problematiky týkající se dotazovaného § 25 odst. 1 písm. zk) ZDP mohu doporučit rozsudek ze dne 11. 1. 2021 Nejvyššího správního soudu se spisovou značkou 3 Afs 170/2019, www.nssoud.cz. Poplatník prohrál..., ovšem spíše prohráli všichni poplatníci, kteří jsou „mateřskou společností“ a řeší podobně nereálné úkoly, jako je právě správné vyčíslení „výdajů (nákladů) mateřské společnosti související s držbou podílu v dceřiné společnosti“. Soud sice uznal, že je nereálné přesné vyčíslení všech těchto nákladů, zejména nepřímých (skrytých), ale přesto tato výlučka platí...

Jelikož tazatel zmiňuje, že znalecké ocenění podílu v „dceři“ C si vyžádal zahraniční fond A, měl by tyto náklady firmě B nahradit. Díky tomuto zdanitelnému příjmu by pak bezpečně mohla „matka“ B uplatnit ono znalecké jako svůj daňově uznatelný výdaj do výše přímo souvisejících příjmů podle § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP.

V tomto případě jsme už na hony daleko od sféry vlivu inkriminovaného nedaňového ustanovení § 25 odst. 1 písm. zk) ZDP ad výše. Zjištění aktuální hodnoty vlastních pozemků je součástí více nebo méně běžné správy vlastního majetku. Obecně slouží jako podklad pro úvahu o možném prodeji pozemku, nebo z něj mohou vycházet případná inventarizační zjištění a navazující doporučení (např. opravná položka, když znalec prokáže dočasně významně sníženou hodnotu). Pro daňové uznání takovýchto režijních provozních výloh poplatníků nenajdeme právní oporu v § 24 odst. 2 ZDP, ani nejde a priori o výdaj na dosažení a zajištění zdanitelných příjmů. Je však asi možné jej podřadit pod výdaje (náklady) na zajištění (uchování) hodnoty majetku poplatníka a potažmo i jeho potenciálních příjmů, takže by se mělo jedna o daňově uznatelné výdaje dle § 24 odst. 1 ZDP...

Ing. Martin Děrgel

Dotaz

DPH a revize strojů v EU českému odběrateli

Česká firma A, plátce DPH, provádí revize strojů mj. na území Polska pomocí svých zaměstnanců. Polským firmám tedy fakturuje bez DPH s tím, že si to zdání ony. Nyní však chce kromě svých zaměstnanců využít také subdodavatele – českou fyzickou osobu. Jakým způsobem bude probíhat fakturace mezi OSVČ, která udělá revizi v Polsku a bude ji fakturovat české firmě A, která toto následně vyfakturuje standardně polské firmě bez DPH?

Odpověď

Revize strojů jsou formou práce na movité věci (předpokládám, že se nejedná o nějaké stavebně-montážní práce). U takovýchto služeb se pak místo plnění mimo tuzemsko, vy nezdaňujete a povinnost přiznat daň má v Polsku příjemce služby. Pokud by váš subdodavatel v ČR plátcem daně (neuvádíte, zda je či není), pak při fakturaci této obecné služby bude místo plnění v tuzemsku a fakturace vůči vám bude zatížena českým DPH. Příjemcem vaší fakturace je pak polský plátce, a proto je místo plnění mimo tuzemsko, vy nezdaňujete a povinnost přiznat daň má v Polsku příjemce služby. Pokud by váš český subdodavatel nebyl v ČR plátcem, pak se mu fakturace vůči vám započítává do obrátu pro povinnou registraci.

Ing. Ivana Langerová

Dotaz

Odpočet DPH u zboží z Číny u nového plátce

Společnost s r. o., neplátce DPH, nakoupil zboží z Číny. Celní deklarant zboží proclal a v JSD vyměřil DPH a clo. Následně vystavil na clo a DPH fakturu, kde poplatky přefakturoval. Přefakturované poplatky na faktuře od celního deklaranta jsou položka faktury. S. r. o. se stala následně plátcem a zboží má na skladě, chce si tedy zaplacené DPH celnímu deklarantovi nárokovat zpět. Na základě čeho, prosím? Lze to vůbec? Co se uvede jako evidenční číslo dokladu? Kam to vstupuje do přiznání a kam do kontrolního hlášení?

Odpověď

Pokud podnikatel, respektive osoba povinná k dani nezačíná ekonomickou (podnikatelskou) činnost již od počátku jako plátce DPH, ale stane se jím až později, nastává obecně problém. Přechod z jednoho systému DPH – neplátce, do druhého – plátce, totiž v zájmu daňové spravedlnosti přímo volá po speciální právní úpravě. Novopečený plátce totiž musí ihned, co se stal plátcem DPH, začít prodeje (výstupy) zatěžovat daní na výstupu, a to bez ohledu na to, že ještě coby neplátce nemohl při pořízení souvisejících vstupů nárokovat odpočet daně na vstupu. Tím pádem ovšem dochází k dvojímu, opakované zatížení DPH stejné hodnoty, jelikož coby neplátce při koupi zboží nemohl nárokovat odpočet DPH uplatněné dodavatelem, ale jeho prodej již jako plátce musí zdanit.

Taková diskriminace by novopečené plátce znevýhodňovala, přičemž ji lze odstranit dvěma způsoby:

- zbavit nového plátce povinnosti přiznat daň z prodeje zboží koupeného před registrací, nebo
- umožnit novému plátcovi odpočet daně ze zboží koupeného (od plátce) ještě před registrací.

Zvoleno bylo druhé řešení, které ovšem má nastaveny určité limity, zejména s ohledem na čas...

Dle očekávání je právní úprava složitější a postihuje větší skupinu majetku než jen zboží na skladě. Jak konkrétně zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“) řeší spravedlnost odpočtu DPH při registraci plátce, najdeme dneska v § 79... Začneme ale o pár let dříve – ve „starých dobrých časech“ – kdy byla dotazovaná problematika napsaná v zákoně o DPH zcela jasně...

- „Plátce má nárok na odpočet daně u zboží pořízeného za posledních 12 měsíců před datem registrace, které je k datu registrace jeho obchodním majetkem. ... Obdobně má plátce nárok na odpočet daně při dovozu ...“

Pak ale přišla novela ZDPH – zákonem č. 47/2011 Sb. – a přepsala právě citované letité pravidlo takto:

- „Osoba povinná k dani, která se stala plátcem, má nárok na odpočet daně u přijatého zdanitelného plnění pořízeného před datem registrace, pokud toto plnění je k datu registrace součástí jejího obchodního majetku. Nárok na odpočet daně se nevztahuje na daň uplatněnou u zboží, nemovitosti nebo služeb pořízených před lhůtou delší než 12 měsíců před datem registrace. ...“

Důvodová zpráva k novele uváděla, že v tomto základním pravidle k věcné změně nedošlo, k úpravě (a to opět pod diktátem unijní směrnice o DPH) došlo pouze u odpočtu daně při registraci u dlouhodobého majetku. Určitá nejistota ohledně „dovozu“ pramení z dvojí podmínky odpočtu daně. Problémem není kategorie „přijaté zdanitelné plnění“, kam zajisté spadá mimo jiné i dovoz podléhající DPH na výstupu. Jenže co ta následující druhá podmínka – by bylo toto plnění „pořízené“. Tím se míní přesně co? ZDPH je plný nejrůznějších pojmů, přičemž „pořízení zboží“ se zpravidla míní ve smyslu § 16 coby pořízení zboží z jiného členského státu EU. Asi není pochyb, že jde rovněž o „dodání zboží plátcem v tuzemsku“, ovšem je takovýto „pořízením“ i „dovoz zboží“? Koukněte do jeho vymezení v § 20 odst. 1 ZDPH:

- „Dovozem zboží se pro účely tohoto zákona rozumí vstup zboží z třetí země na území EU.“

Máte tam nějaký náznak toho, že takový dovoz zboží spadá mezi „pořízení“? Nemáte! Podívejte se v klidu na vymezení předmětu DPH v úvodním ustanovení § 2 ZDPH a podumejte... Nicméně budme v dobré víře a věřme tvrzení předkladatelů novely v Důvodové zprávě, že zde nedošlo k věcné změně, což je legální výkladová technika. Takže po zmíněné novele máme za to, že nebyl problém s odpočtem daně u dovozu.

Po čase přišla na scénu další z nesčetných novel ZDPH – zákon č. 80/2019 Sb. – který opět přepsal ono ustanovení § 79 odst. 1 ZDPH ohledně odpočtu daně při registraci novopečeného plátce do dnešní podoby:

- „Osoba povinná k dani má nárok na odpočet daně u přijatého zdanitelného plnění, pokud toto plnění:

- a) pořídila v období zahrnujícím 12 po sobě jdoucích měsíců přede dnem, kdy se stala plátcem, a
- b) je ke dni, kdy se tato osoba stala plátcem, součástí jejího obchodního majetku.“

Co se k této legislativní úpravě textu praví v Důvodové zprávě tentokrát? „... text zůstává věcně stejný, tj. přijaté zdanitelné plnění musí být ke dni, kdy se stala osoba povinná k dani plátcem, součástí jejího obchodního majetku; k žádné věcné změně v tomto nedochází.“ Je tam sice pořád ta nejasná (nejednoznačná) podmínka – porizení – ale věrme legislativcům, že mají pravdu a i nadále má proto novopečený plátec nárok na odpočet daně na vstupu mimo jiné také v případě zboží dovozeného před svou registrací, má-li jej stále skladem.

Takže tazatel má nárok na odpočet DPH zaplaceného při dovozu zboží mladšího než 12 měsíců, které k datu registrace k DPH má stále v obchodním majetku. A to za obvyklých pravidel odpočtu daně dle § 72 až § 76 ZDPH, tedy s ohledem na účel předmětného zboží, zjednodušeně jestli jej využije pro své zdanitelné výstupy.

Netřeba si dělat starosti s tím, že byl pro účely celního řízení právně zastoupen speditérskou firmou. Hlavní je, že tazatel prokazatelně byl dovozce předmětného zboží. Tedy osobou, na jejíž účet bylo zboží v ČR propuštěno do celního režimu (asi) volný oběh. A právě tato osoba totiž inkriminované DPH na vstupu při tomto dovozu zboží musela zaplatit, jak jí to ukládá nenápadně až na konci zákona v § 108 odst. 5 písm. a) ZDPH:

- „Zaplatit daň jsou povinny a) osoba, která není plátcem, na jejíž účet je zboží při dovozu propuštěno do celního režimu, u kterého vzniká povinnost zaplatit daň podle § 23 odst. 1 písm. a) a § 23 odst. 5 a na které není použit zvláštní režim při dovozu zboží nízké hodnoty, ...“

Vadou na kráse je, že běžně používaný pojem „dovozce“ kupodivu nenajdeme v právních předpisech upravujících

celní řízení. Nicméně „dovozce“ je lehce poznatelný v kolonce 14 dovozního celního prohlášení. A může být uveden rovněž v kolonce 8 dtto, pokud je dovozce současně příjemcem dováženého zboží. Tak je tomu v případě, že dovozce nevyužívá přímého ani nepřímého zástupce, a celní předpisy jej označují za deklaranta. Pokud dovozce využije služeb přímého zástupce pro celní (daňové) řízení, bude ve zmíněné kolonce 14 uveden „dovozce“ na prvním místě (coby deklarant), a za ním, na druhém místě pak jeho přímý zástupce. A jak je tomu u nepřímého zastupování? Aby to bylo ještě více zamotané, tak na prvním místě důležité kolonky 14 dovozního celního prohlášení bude tentokrát onen nepřímý zástupce (v roli deklaranta), a teprve na druhém místě příslušný „dovozce“, jakožto osoba zastoupená pro celní účely. Tím se ale není třeba znepokojovat, bez ohledu na zvolený způsob zastupování před celníky se pro účely DPH pokaždé považuje za osobu, na jejíž účet je zboží propuštěno – dovozce. Který ad výše, když se z neplátce do roka stane plátcem, tak může v souladu s § 79 ZDPH nárokovat odpočet DPH, kterou zaplatil při dovozu předmětného zboží před registrací a stále jej má v obchodním majetku...

Ing. Martin Děrgel

Dotaz

DPH a dodávka softwarových prací na Slovensko od OSVČ

Jak postupovat v případě dodání softwarových prací (doprogramování určité funkčnosti ke stávajícímu softwaru) v případě českého neplátce – živnostníka při fakturaci na Slovensko, a to plátcí DPH? Nejedná se o nahodilou činnost, půjde o pravidelné dodávky s fakturací prací za každý měsíc. Jiné dodávky do jiných zemí EU živnostník nemá.

Otázka zní, zda se v tomto případě český neplátec/živnostník stává dnem poskytnutí služby identifikovanou osobou? V situacích, kdy identifikovaná osoba poskytuje

službu do EU, vzniká jí v ČR povinnost podat souhrnné hlášení. Identifikovaná osoba dle mého názoru nemá povinnost podat v ČR daňové přiznání, protože služby pouze poskytuje, nepřijímá služby z EU a ani nepořizuje zboží z EU. Je to tak, nebo živnostník v ČR podává i daňové přiznání? Jaké povinnosti vznikají pak na Slovensku? Musí se zaregistrovat jako identifikovaná osoba na Slovensku s tím, že prozatím přenáší povinnost přiznat daň a slovenského plátce DPH, tedy příjemce služby? Faktura bude vystavena v cenách bez daně a na poskytnutou službu bude uplatněn režim reverse charge. A s překročením fakturace v hodnotě 10 000 EUR se pak stává plátcem DPH s povinností platit DPH na Slovensku se všemi povinnostmi plátce DPH (podává DP, souhrnné hlášení)?

Odpověď

Pokud tuzemská osoba povinná k dani (živnostník neplátec) poskytuje předmětné služby (softwarové práce) jiné osobě povinné k dani, stanoví se místo plnění podle ustanovení § 9 odst. 1 ZDPH. Místem plnění je v daném případě místo, kde má příjemce plnění sídlo (případně provozovnu, nachází-li se v jiném místě než sídlo), a to je dle zadání na Slovensku.

Osoba povinná k dani se sídlem nebo provozovnou v tuzemsku, která není plátcem, je dle § 6i ZDPH identifikovaná osobou ode dne poskytnutí služby s místem plnění v jiném členském státě podle § 9 odst. 1 ZDPH. Identifikované osobě v daném případě, kdy poskytuje služby s místem plnění v jiném členském státě, nevzniká povinnost podat přiznání k DPH (§ 101 odst. 5 ZDPH). Avšak za situace, kdy je poskytnuta služba s místem plnění v jiném členském státě dle § 9 odst. 1 ZDPH a příjemcem plnění je osoba registrovaná k dani v jiném členském státě, identifikované osobě podle ustanovení § 102 odst. 3 písm. a) ZDPH vzniká povinnost podat souhrnné hlášení. Na Slovensku by této osobě žádné povinnosti vznikat neměly, službu na Slovensku zdaní příjemce plnění.

Ing. Dana Langerová

Daňový a účetní TIP – aktuality, komentáře, dotazy a odpovědi

Copyright © 1995–2023 by Dashöfer Holding, Ltd. & Verlag Dashöfer, nakladatelství, spol. s r. o. / Vydává Verlag Dashöfer, nakladatelství, spol. s r. o., Evropská 423/178, P. O. Box 124, 160 41 Praha 6 / IČO: 45245681 / tel.: 222 539 333, fax: 222 539 400 / www.dashofer.cz, www.du.cz, e-mail: cikzovska@dashofer.cz / Vedoucí redaktor: Ing. Marek Běhal, odborná redaktorka: Ing. Lucie Čížková / Sazba: FČ/ Tisk: POLY+, s.r.o. / Vychází 2x měsíčně. / Cena: Pololetní předplatné 2 580 Kč + DPH, balné a poštovné / Předplatné na další období není třeba objednávat, je automaticky prodlouženo na dalších 12 měsíců. Předplatné je možné zrušit písemně, nejpozději 6 týdnů před uplynutím ročního předplatného, jinak se prodlužuje o další rok. / Všechna práva, zejména právo na titul (název), licenční právo a průmyslová ochranná práva jsou ve výhradním vlastnictví Dashöfer Holding, Ltd. a jsou chráněna autorským zákonem. / Všechna práva jsou vyhrazena, zejména právo na rozmnožování, šíření a překlad. Žádná část díla nesmí být jakoukoliv formou (tiskem, jako

fotokopie, elektronicky nebo jiným způsobem) bez předchozího písemného souhlasu nakladatelství reprodukována anebo s použitím elektronických off-line nebo on-line systémů ukládána do paměti, zpracovávána či šířena. / Informace obsažené v tomto díle byly zpracovány na základě nejlepších poznatků v okamžiku zveřejnění, kvůli neuceleným výsledkům ve výzkumu a jurisdikci však není možno zaručit absolutní bezchybnost. / Za obsah příspěvků ručí jejich autoři. / Redakce zajistí zodpovězení případných dotazů předplatitelů zaslaných pouze přes formulář na zakaznik.dashofer.cz. Vybrané odpovědi budou uveřejněny v některém z čísel tohoto newsletteru. / Vydávání tohoto periodika povoleno rozhodnutím Ministerstva kultury, č. j. 3974/95, dne 1. 12. 1995. Redakční uzávěrka čísla 15 – 16/2023 byla dne 13. července 2022. ISSN 2336-3665

