

442/17.12.14 Režim DPH u prací provedených ve prospěch plátce na majetku třetí osoby

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

UZAVŘENÉ PŘÍSPĚVKY**DPH****436/18.11.14 Uplatnění DPH u komoditních swapů**

Předkládá: Milan Tomíček, daňový poradce, č. osvědčení 1026

Příspěvek je uzavřen

Cílem tohoto příspěvku je sjednotit uplatnění DPH při obchodování se swapy na komodity vlastním jménem a na vlastní účet plátce (dále jen „**komoditní swapy**“ nebo „**komoditní swapové kontrakty**“). Příspěvek navazuje na již uzavřený příspěvek „408/11.09.13 Uplatnění DPH u komoditních Futures“ (dále jen „**uzavřený příspěvek**“). Tento finanční instrument může být uzavírán stejně jako Futures kontrakty bez fyzického vypořádání podkladového aktiva jak za účelem aktivního obchodování s nimi, tak za účelem např. zajištění proti pohybu budoucí ceny podkladového aktiva. Tento příspěvek se zaměřuje „pouze“ na obchodování s komoditními swapy osobami, které se účastní těchto obchodů pravidelně, na dlouhodobé bázi a za účelem dosažení zisku, tj. na obchodníky, u kterých je obchodování s těmito kontrakty samotným předmětem jejich činnosti (dále jen „**obchodník**“).

Předmětem tohoto příspěvku nejsou komoditní swapové kontrakty, které jsou plátcem uzavírány pouze za účelem např. zajištění proti pohybu budoucí ceny materiálu vstupujícího do výroby (která je předmětem jejich ekonomické činnosti) nebo za účelem zajištění budoucí ceny jejich výrobků.

Swapy (se zaměřením na komoditní swapy) lze charakterizovat následovně:

- Komoditní swapy nejsou uzavírány s cílem dodání či pořízení podkladového aktiva (vzájemné dodání stejného množství jedné komodity ve stejných obdobích by i zcela postrádalo jakýkoli ekonomický smysl). Swap představuje finanční nástroj sloužící ke spekulaci na pohyb ceny podkladového aktiva nebo zajištění proti pohybu ceny podkladového aktiva. Podkladovým aktivem může být určitá měna, úrokové sazby či právě ceny komodity atd.
- *Společným rysem většiny swapů je fakt, že se jedná o neburzovní deriváty, jelikož jsou přizpůsobeny na míru oběma stranám (jedná se tudíž o OTC obchody).* Komoditní swapy se obvykle sjednávají přes brokerské platformy, což je elektronický systém, do kterého obchodní strany vkládají své nabídky a jiné obchodní strany je mohou akceptovat. Obchodní stranou jsou společnosti,

kteřé uzavřely s brokerem smlouvu o zprostředkování, a tudíž se mohou na dané platformě účastnit obchodování.

- Co se týče objemu podkladového aktiva, období, na které se swap uzavře atd., jejich sjednání závisí na dohodě obchodních stran, ale platební podmínky a další povinnosti a závazky obchodních stran jsou obvykle standardizovány [např. ISDA (International Swaps and Derivatives Association, Inc.) Master Agreement].
- Komoditní swap je dohoda o výměně řady pevných cen komodit („**pevná cena**“) za variabilní ceny komodit („**floatová cena**“), přičemž dochází pouze k vypořádání rozdílu mezi těmito cenami („**vypořádací rozdíl**“). Floatová cena může vycházet např. z tržní ceny dané komodity kótované příslušný den na burze nebo jinak publikované na trhu komoditních futures nebo z indexu cen komodit atd.
- Sjednaná pevná cena komodity je tedy v průběhu sjednaného referenčního období v předem stanovených intervalech (obvykle na denní, týdenní či měsíční bázi) porovnávána s floatovými cenami. Vypořádací rozdíl je hrazen obchodní stranou v nevýhodné pozici, a to v předem stanovených intervalech.
- Fakturace vypořádacího rozdílu probíhá dle dostupných informací tak, že si obchodní strany fakturují jen kladný vypořádací rozdíl ze swapového kontraktu, resp. celkový kladný rozdíl zjištěný jako součet zjištěných vypořádacích rozdílů ze všech swapů sjednaných s danou obchodní protistranou za předem sjednané období (obvykle maximálně kalendářní měsíc). Fakturuje tedy jen ta obchodní strana, které vznikl kladný vypořádací rozdíl, resp. celkový kladný rozdíl z více swapových kontraktů uzavřených s konkrétní protistranou za sjednané období.
- Uzavřený komoditní swap se standardně v účetnictví obchodních stran zachycuje pouze ve výši rozdílu mezi fixní a floatovou cenou – na výnosových účtech v případě kladného vypořádacího rozdílu nebo na nákladových účtech v případě záporného vypořádacího rozdílu. Tento postup je v souladu se základním principem dosažení věrného a poctivého obrazu účetnictví (viz níže).
- Dlouhodobé swapy jsou před dobou realizace v účetnictví k rozvahovému dni předmětem přecenění na „reálnou“ hodnotu.

Podstata komoditních swapů a komoditních futures bez fyzického vypořádání je tedy stejná. Jediným rozdílem je, že komoditní futures bez fyzického vypořádání jsou obchodovány na organizovaných trzích (burzách) jako předem standardizované kontrakty a komoditní swapy jsou obchodovány mimo tyto organizované trhy dle aktuální poptávky/nabídky, přičemž vypořádací rozdíl u komoditních futures bez fyzického vypořádání se odvíjí od rozdílu ceny podkladového aktiva sjednané ke dni uzavření kontraktu a spotové ceny ke dni jeho vypořádání, a u swapů se vypořádací rozdíl odvíjí od rozdílu pevné ceny a floatové ceny (viz výše).

Otázka, zda obchodování s finančními deriváty (kam spadají jak Futures, tak swapy) představuje ekonomickou činnost, byla již detailně analyzována v uzavřeném příspěvku, nebudu zde tedy tuto otázku dále analyzovat a pro účely tohoto příspěvku vycházím z předpokladu, že obchodování se swapy prováděné „obchodníky“ představuje ekonomickou činnost.

Stejně tak je zcela evidentní, že jelikož nedochází k fyzickému dodání podkladového aktiva a ani nebylo úmyslem smluvních stran si vzájemně dodávat podkladové aktivum, nelze na swapy hledět jako na dvě vzájemná proti sobě stojící plnění spočívající v dodání zboží. Pro účely DPH se bude jednat pouze o jedno plnění, které je nutno považovat za službu.

Uplatnění DPH

Jak vyplývá z příspěvku „248/29.10.08 Vymezení pojmu obrat ve vztahu k některým finančním činnostem osvobozeným od DPH a jejich zohlednění při výpočtu koeficientu podle § 76 odst. 2 zákona o DPH - Rozšíření příspěvku č. 184/27.06.07“, představují úrokové a měnové swapy finanční činnost osvobozenou od daně podle § 54 zákona o DPH.

Charakter podkladového aktiva by neměl mít vliv na to, zda daný uzavřený swapový kontrakt je nutno považovat za zdanitelné plnění či za finanční činnost osvobozenou od daně. Swap coby finanční nástroj, nehledě na charakter podkladového aktiva, představuje „jiné cenné papíry“ ve smyslu čl. 135 odst. 1 písm. f) směrnice 2006/112/ES. Tomu svědčí i judikatura Soudního dvora EU, nejnověji pak rozsudek C-461/12, Granton Advertising BV, ze dne 12. června 2014. Soudní dvůr EU v tomto rozsudku, mimo jiné, konstatoval:

- „27 Pokud jde o znění ustanovení, které stanoví předmětné osvobození od daně, je třeba připomenout, že podle čl. 13 části B písm. d) bodu 5 šesté směrnice členské státy osvobodí od daně plnění týkající se zejména „akcií, podílů na společnostech nebo sdruženích, dlužních úpisů a jiných cenných papírů“. Ačkoli se toto osvobození od daně týká konkrétně jednak cenných papírů, které přiznávají vlastnické právo v právnických osobách, a jednak cenných papírů, které představují dluh, nic to nemění na tom, že „jiné cenné papíry“ uvedené v tomto ustanovení je třeba považovat přinejmenším rovněž za „cenné papíry“. Je tedy třeba je pokládat z hlediska jejich povahy za srovnatelné s cennými papíry konkrétně uvedenými v tomto ustanovení.
- 28 Toto zjištění je potvrzeno výslovným vyloučením osvobození od daně stanoveným v tomto ustanovení, které se vztahuje na dokumenty zakládající právní nárok na zboží, jakož i podíly a akcie, které držitelé právně nebo fakticky poskytují vlastnické právo nebo právo držby nemovitosti nebo její části, jestliže tyto cenné papíry jsou členskými státy považovány za hmotný majetek podle čl. 5 odst. 3 písm. c) šesté směrnice (v tomto smyslu viz rozsudek DTZ Zadelhoff, C-259/11, EU:C:2012:423, bod 42). Jejich povaha „cenných papírů“, pokud představují zejména vlastnická práva k movitému či nemovitému majetku, totiž navzdory jejich vyloučení z osvobození od daně

podle tohoto ustanovení poskytuje indicii pro to, jak je třeba chápat pojem „cenný papír“ ve smyslu čl. 13 části B písm. d) bodu 5 šesté směrnice.

- 29 Pokud jde o kontext, ve kterém se uvedené ustanovení nachází, je třeba připomenout judikaturu Soudního dvora, podle níž plnění osvobozená od DPH uvedená v čl. 13 části B písm. d) šesté směrnice představují svojí povahou finanční služby. Ačkoli tyto operace, které jsou vymezeny v závislosti na povaze poskytovaných služeb, nemusí být nutně poskytovány bankami nebo finančními institucemi, patří nicméně všechny do oblasti finančních operací (v tomto smyslu viz rozsudek Velvet & Steel Immobilien, C-455/05, EU:C:2007:232, body 21 a 22, jakož i citovaná judikatura).
- 30 Je třeba dodat, že pokud jde o cíle uvedeného ustanovení, z judikatury Soudního dvora vyplývá, že cílem osvobození od DPH v případě finančních operací uvedených v čl. 13 části B písm. d) bodě 5 šesté směrnice je zejména zhojení obtíží spojených s určením daňového základu, jakož i částky odpočitatelné DPH (rozsudky Velvet & Steel Immobilien, EU:C:2007:232, bod 24, a Skandinaviska Enskilda Banken, EU:C:2011:137, bod 21).
- 31 Pokud jde o otázku, zda má být slevová karta jako Grantoncard v projednávané věci pokládána za „jiný cenný papír“ ve smyslu čl. 13 části B písm. d) bodu 5 šesté směrnice, je nejprve třeba uvést, že zákazník kupující si takovou kartu nenabývá vlastnické právo ve společnosti Granton Advertising, ani pohledávku vůči tomuto podniku, ani jakékoliv jiné právo, které má spojitost s těmito právy. Grantoncard se totiž vyznačuje tím, že jejímu majiteli přiznává pouze nárok na slevy z ceny zboží a služeb nabízených partnerskými podniky.
- 32 Z přezkumu základních znaků Grantoncard, tak jak vyplývají ze spisu předloženého Soudnímu dvoru, lze dále vyvodit, že tato karta nemá žádnou nominální hodnotu a že ji nelze u partnerských podniků vyměnit ani za peníze, ani za zboží. Za těchto okolností prodej takových karet spotřebitelům svou povahou nepředstavuje finanční operaci ve smyslu judikatury Soudního dvora týkající se čl. 13 části B písm. d) šesté směrnice (v tomto smyslu viz rozsudky Velvet & Steel Immobilien, EU:C:2007:232, body 22 a 23, jakož i Nordea Pankki Suomi, EU:C:2011:532, body 24 až 27).“

Soudní dvůr tak opětovně potvrdil, že obchodování s „cennými papíry“ by mělo být osvobozeno od DPH dle čl. 135 odst. 1 písm. f) směrnice 2006/112/ES za předpokladu, že svojí podstatou patří do oblasti finančních operací a že jedním z důvodů pro uplatnění osvobození jsou i možné problémy se správným stanovením základu daně. Zároveň vymezil některé základní charakteristické rysy, které by takové cenné papíry měly mít; (i) mělo by s nimi být spojeno vlastnické právo ve společnosti, právo na pohledávku či jakékoli jiné právo, které má spojitost s těmito právy a (ii) měly by mít nominální hodnotu, popř. by je mělo být možné vyměnit za peníze.

Obchodování s komoditními swapy stejně tak jako se všemi ostatními swapy (s výjimkou některých měnových swapů a swapů s fyzickým vypořádáním) představuje finanční operace (nedochází k fyzickému dodání podkladového aktiva a ani nebylo úmyslem smluvních stran si vzájemně dodávat podkladové aktivum; komoditní swap představuje na straně obchodníků finanční nástroj sloužící k dosažení zisku na základě předpokládaného pohybu ceny podkladového aktiva).

S komoditním swapem je spojeno právo na pohledávku (vypořádání) ve výši kladného vypořádacího rozdílu. Komoditní swapy mají reálnou hodnotu, kterou lze stanovit.

A v neposlední řadě pro komoditní swapy platí, že mohou vznikat problémy se správným stanovením základu daně způsobené jednak způsobem, jakým jsou komoditní swapy fakturovány (viz výše) a jednak způsobem, jakým je o nich účtováno v účetnictví obchodních stran.

Postupy účtování a otázky jejich vykazování v případě derivátů (definice derivátů, jejich ocenění, kategorizace (dělení), některé způsoby účtování a především otázky týkající se přeceňování derivátů na reálnou hodnotu) jsou i pro podnikatele (§ 52 a v § 53 prováděcí vyhlášky č. 500/200S Sb., Český účetní standard pro podnikatele č. 009 DERIVÁTY) upraveny účetními právními předpisy a českými účetními standardy pro účetní jednotky, které jsou bankami a jinými finančními institucemi (vyhláška č. 501 a především Český účetní standard č. 110 Deriváty). O finančních derivátech (včetně swapů) musí být tedy v (souladu s výše uvedenými účetními předpisy a českými účetními standardy) účtováno především tak, aby bylo dosaženo věrného a poctivého obrazu účetnictví. Velkou roli a význam hraje u derivátů jejich přeceňování na reálnou hodnotu (§ 27 odst. 1 písm. b) ZoÚ). Z toho vyplývá, že výsledek hospodaření z titulu derivátových obchodů (včetně swapů) nemusí vždy odpovídat hodnotě osvobozených plnění, který je relevantní pro účely DPH

V IFRS jsou výnosy definovány jako zvýšení ekonomického prospěchu prostřednictvím zvýšení aktiv nebo poklesu závazků v průběhu účetního období, které vede ke zvýšení vlastního kapitálu. Zároveň specificky upravuje, kdy je nutné účtovat brutto a kdy netto, přičemž swapy v daném ustanovení uvedeny nejsou.

Z povahy komoditních swapů vyplývá, že obě ceny (pevná i floatová) jsou vždy neoddělitelně propojeny v jedné smlouvě. Přijatá brutto platba (resp. její teoretická výše) by tedy nemohla být samostatnou položkou výnosů a nemohla by být vykázána jako výnos bez snížení o placenou brutto částku (resp. její teoretickou výši). Proto se komoditní swapy účtují v netto hodnotě do výnosů (obchodní strana, která vykáže kladnou vypořádací částku) nebo do nákladů (obchodní strana, která vykáže zápornou vypořádací částku).

Stejně tak by nemělo být možné dosáhnout zvýšení výnosů odlišným načasováním přijatých a poskytnutých plateb nebo rozdělením do více dílčích vypořádání. Ani v tomto případě nedochází ke změně ekonomického smyslu transakce a proto by neměl být její obraz v účetnictví jiný.

Komoditní swapy tak dle mého názoru ve světle výše uvedeného rozsudku Soudního dvora EU představují jiné cenné papíry uvedené v čl. 135 odst. 1 písm. f) směrnice 2006/112/ES a obchodování s nimi tak představuje finanční činnost osvobozenou od daně ve smyslu tohoto článku.

Existence úplaty a stanovení hodnoty osvobozených plnění

Zcela analogicky jako u Futures kontraktů bez fyzického vypořádání je nutno pro účely DPH zohlednit i to, že předpokladem samotné existence zdanitelných plnění je

skutečnost, že dojde k plnění mezi stranami, které zahrnuje ujednání o ceně nebo protihodnotě. V tomto kontextu je poskytování služeb uskutečněné „za protiplnění“ ve smyslu směrnice 2006/112/EU a zdanitelné pouze tehdy, pokud mezi poskytovatelem a příjemcem existuje právní vztah, v rámci něhož jsou vzájemně poskytnuta plnění, přičemž odměna obdržená poskytovatelem představuje skutečnou protihodnotu služby poskytnuté příjemci. V tomto ohledu podle ustálené judikatury Soudního dvora EU předpokládá pojem „poskytování služeb za protiplnění“ ve smyslu směrnice existenci přímé souvislosti mezi poskytnutou službou a získanou protihodnotou. Např. rozsudek C-270/09 MacDonald Resorts Ltd:

„16 Je třeba připomenout, že podle čl. 2 bodu 1 šesté směrnice je předmětem DPH „dodání zboží nebo poskytování služeb za protiplnění uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani, která jedná jako taková“. V této souvislosti již Soudní dvůr rozhodl, že služby jsou poskytovány „za protiplnění“ ve smyslu tohoto ustanovení, a tudíž jsou zdanitelné, pouze tehdy, pokud mezi poskytovatelem a příjemcem existuje právní vztah, v jehož rámci dojde ke vzájemné výměně plnění, přičemž odměna uhrazená poskytovateli uvedené služby představuje skutečnou protihodnotu za službu poskytnutou příjemci (viz rozsudky ze dne 3. března 1994, Tolsma, C-16/93, Recueil, s. I-743, bod 14; ze dne 14. července 1998, First National Bank of Chicago, C-172/96, Recueil, s. I-4387, bod 26, a ze dne 21. března 2002, Kennemer Golf, C-174/00, Recueil, s. I-3293, bod 39).

26 Z judikatury Soudního dvora přitom vyplývá, že základ daně při poskytování služeb tvoří vše, co je přijato jako protiplnění za poskytnutou službu, a služba je zdanitelná pouze tehdy, existuje-li přímý vztah mezi poskytnutou službou a obdrženým protiplněním (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 8. března 1988, Apple and Pear Development Council, 102/86, Recueil, s. 1443, body 11 a 12, jakož i výše uvedený rozsudek Tolsma, bod 14).

Uzavřením komoditního swapového kontraktu vznikl mezi obchodníky bezesporu právní vztah. Rovněž bylo sjednáno plnění ve formě finančního vypořádání ve výši vypořádací částky. Toto finanční vypořádání však nelze považovat za úplatu. Finanční vypořádání je totiž plněním samotným, ne úplatou za něj. Z pohledu obchodníka (jednoho účastníka komoditního swapového kontraktu) nemůže být jeden tok peněz (finanční vypořádání) současně plněním i úplatou za něj.

Podobně v případě C-172/96, First National Bank of Chicago (bod 49) Soudní dvůr EU konstatoval: „*Peníze převedené obchodníkovi jeho protistranou během operace směny peněz, protože jsou předmětem plnění, nemohou být považovány za úhradu za službu směny peněz za jiné peníze, a v důsledku toho nemohou představovat úplatu za tuto službu.*“

Jiný závěr, tj. že uzavírání swapových kontraktů (stejně tak jako Futures kontraktů bez fyzického vypořádání) je nutno považovat za službu za úplatu, lze učinit pouze v případě, že uzavírání těchto kontraktů je obchodníkem uskutečňováno pravidelně, na dlouhodobé bázi s cílem dosažení zisku za určité období, tj. je samotným předmětem jeho ekonomické činnosti.

Stejně jako v případě uzavřeného příspěvku podstatou činnosti tohoto obchodníka není uzavírání ojedinělých swapových kontraktů, nýbrž soustavné uzavírání celé řady

swapových kontraktů, které ve svém celkovém výsledku za určité časové období mají obchodníkovi generovat zisk (úplatu) z této činnosti. V tomto případě se už tak jedná z pohledu obchodníka o výkon určitých činností, které představují poskytnutí služby a na které je nutno pohlížet jako na celek, proti kterým lze postavit určitou hodnotu úplaty vyplývající z této soustavné činnosti jako takové.

V souladu s § 36 zákona o DPH (čl. 73 směrnice 2006/112/ES) je základem daně „vše, co jako úplatu obdržel nebo má obdržet plátcе za uskutečněné zdanitelné plnění, včetně částky na úhradu spotřební daně od osoby, pro kterou je zdanitelné plnění uskutečněno, nebo od třetí osoby, bez daně za toto zdanitelné plnění“.

Jak je již uvedeno výše, podobně jako v případě C-172/96, First National Bank of Chicago, představuje finanční vypořádání samotný předmět plnění a není hodnotou, kterou by měla jedna ze smluvních stran obdržet.

Ani v teoretické rovině protiplněním (úplatou) nemůže být výsledné finanční vypořádání (vypořádací rozdíl) zjištěný v předem stanovených intervalech dle podmínek každého jednoho swapového kontraktu, neboť jak bylo ukázáno výše, samostatný swapový kontrakt posuzovaný individuálně nepředstavuje poskytnutí služby za úplatu, tj. nepředstavuje plnění, které by bylo předmětem daně.

Proto je nutno stanovit skutečnou hodnotu, kterou obchodník získává z realizovaných transakcí (viz bod 44 případu C-172/96, First National Bank of Chicago).

Obchodník uzavírá velké množství swapových kontraktů vztahujících se k různému množství podkladového aktiva za různé ceny, které se neustále mění, s cílem generovat zisk z obchodování s těmito kontrakty za určité časové období. Obchodník tak není běžně schopen v okamžiku uzavření swapového kontraktu předvídat, kdy a za jakou cenu bude schopen následně realizovat další kontrakt či kontrakty, které mu umožní eliminovat nebo zafixovat na určité hodnotě riziko změny ceny podkladového aktiva vyplývající z dříve uzavřených transakcí (analogicky též body 45 a 46 C-172/96, First National Bank of Chicago).

Proto je nutno na tento případ aplikovat závěr uvedený v bodě 47 C-172/96, First National Bank of Chicago, ve kterém je uvedeno: „Takže protiplnění, to znamená částka, kterou může Banka skutečně použít pro svou vlastní potřebu, musí být považováno za skládající se z čistého výsledku svých transakcí za dané období“.

Vykazování v přiznání k DPH

Hodnota osvobozených plnění, kterou obchodník zahrne do částky vykázané na řádku 50 svého přiznání k DPH, bude rovna výsledné netto hodnotě součtu všech kladných a záporných vypořádacích rozdílů realizovaných za dané zdaňovací období.

Vzhledem k tomu, že základem daně je obecně úplata, kterou obchodník obdržel nebo má obdržet, nemohou být výše uvedené výsledné částky vykázány v jednotlivých daňových přiznáních v záporných hodnotách.

2. Závěry

Níže uvedené závěry platí pouze pro plátce, kteří uzavírají v rámci svého obchodování komoditní swapové kontrakty vlastním jménem a na vlastní účet pravidelně, na dlouhodobé bázi s cílem dosažení zisku za určité období, tj. obchodování s těmito kontrakty je samotným předmětem jejich ekonomické činnosti.

Soustavné uzavírání komoditních swapových kontraktů představuje finanční činnosti osvobozené od daně.

Hodnota těchto osvobozených plnění za zdaňovací období je rovna netto hodnotě součtu všech kladných a záporných vypořádacích rozdílů realizovaných za dané zdaňovací období.

Stanovisko GŘ:

S prezentovanými závěry lze za daných okolností souhlasit.

Ovšem stejně jako je uvedeno v závěru příspěvku, je pro souhlas s nastíněným postupem aplikace daně u příspěvkem vymezeného obchodu nutným předpokladem, že jde o činnost, jež je předmětem daně. Z toho pak vyplývá, že závěry zde přijaté by neměly být zevšeobecněny a plošně aplikovány do oblasti derivátových operací.

Souhlas s uvedenými závěry je tak platný pro příspěvkem řešené případy resp. pro okolnosti zde popsane.

Pro jednoznačnou interpretaci závěrů pak ještě podotýkáme, že tak jako nebude na ř. 50 vykazována záporná hodnoty osvobozeného plnění, tak ani se případná záporná hodnota nebude promítat do koeficientu stanoveného podle § 76 ZDPH.