

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN S ROZPOREM ke dni 19.9.2018

Ekologické daně

532/19.09.18 Povinnost zahraniční osoby předložit výpis z obchodního rejstříku v rámci řízení o povolení k nabytí plynu/elektřiny bez daně

Předkládají: Ing. Stanislav Kryl, daňový poradce, č. osv. 3353
Ing. Mgr. Jakub Tměj, daňový poradce, č. osv. 5368

1. Cíl příspěvku:

Zákonná úprava daně ze zemního plynu a některých dalších plynů (tj. část čtyřicátá pátá zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, dále jen „Zákon“) umožňuje v případě dodavatelů plynu nabytí plynu bez daně.

Tento režim je podmíněn vydáním povolení správce daně na žádost navrhovatele. Jednou ze zákonem stanovených náležitostí žádosti je dle § 13 odst. 2 písm. c) Zákona „výpis z obchodního rejstříku, výpis z živnostenského rejstříku, nebo výpis z jiného obdobného rejstříku, je-li navrhovatelem zahraniční osoba“.

Setkali jsme se v této souvislosti s praxí správce daně, kdy v rámci řízení o vydání povolení k nabytí plynu bez daně vyžaduje po žadateli striktně výpis z českého obchodního rejstříku, a to i v případě zahraničních osob. V případě jeho nepředložení odmítá povolení udělit.

Jedinou možností, jak může zahraniční osoba získat výpis z českého obchodního rejstříku, je založení její organizační složky v České republice, tzv. odštěpného závodu (dále jen „organizační složka“). Správce daně tak svým postupem fakticky nutí zahraniční osoby k zakládání organizačních složek v ČR.

Tento příspěvek má za cíl vyjasnit, že pro vydání povolení k nabytí plynu bez daně je v souladu se Zákonem v případě navrhovatelů zahraničních osob možné předložit výpis z obchodního či jiného obdobného rejstříku vedeného ve státě jejich sídla.

Tatáž úprava je pro daň z elektřiny obsažena v části čtyřicáté sedmé zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů. Znění i číslování relevantních ustanovení je v případě daně z elektřiny shodné jako u daně z plynu, proto níže uvedený rozbor a závěry platí i pro řízení o povolení k nabytí elektřiny bez daně.

2. Právní rozbor:

2.1. Znění a smysl Zákona

Daň ze zemního plynu a některých dalších plynů, tak jak je upravena v Zákoně, patří mezi daně zatěžující spotřebu vybrané komodity. Z charakteristiky daně zatěžující

spotřebu vyplývá možnost nabytí plynu bez daně v případě dodavatelů, tzn. subjektů, které plyn samy nespotřebovávají, ale dodávají jej buď dalším dodavatelům či konečným spotřebitelům.

Dodavatelem se dle § 2 odst. 1 písm. b) Zákona rozumí „*právnícká nebo podnikající fyzická osoba, která nabývá plyn bez daně za účelem jeho dalšího prodeje*“. Dodavatelem tedy z definice může být jak tuzemská, tak zahraniční osoba.

Zákonným předpokladem k nabytí plynu bez daně je získání příslušného povolení. Důvodová zpráva k Zákonu v této souvislosti uvádí, že „*aby nedocházelo k daňovým únikům, může plyn bez daně nabyt pouze subjekt, který je držitelem povolení k nabytí plynu bez daně, které vydává správce daně.*“ Zákon upravuje postup a podmínky vydání povolení k nabytí plynu bez daně.

Řízení o povolení k nabytí plynu bez daně je vždy zahájeno na základě návrhu subjektu požadujícího vydání povolení. Zákonné náležitosti návrhu na vydání povolení k nabytí plynu bez daně vyjmenovává § 13 odst. 2 Zákona.

§ 13 odst. 2 Zákona

„(2) *Návrh na vydání povolení k nabytí plynu bez daně obsahuje*

- a) identifikační údaje navrhovatele,*
- b) předpokládané roční množství odebraného plynu bez daně v MWh,*
- c) výpis z obchodního rejstříku, výpis z živnostenského rejstříku, nebo výpis z jiného obdobného rejstříku, je-li navrhovatelem zahraniční osoba; výpis nesmí být v den podání návrhu starší více než 30 dnů,*
- d) doklad prokazující, že navrhovatel je držitelem licence na obchod s plynem, pokud bude plyn odebírán převážně prostřednictvím plynárenského zařízení.“*

Písmeno c) citovaného ustanovení zakládá povinnost navrhovatele přiložit k návrhu výpis z veřejného rejstříku potvrzující pravdivost a aktuálnost některých v návrhu uvedených skutečností. Ustanovení jednoznačným způsobem stanovuje tři rovnocenné možnosti, jak může navrhovatel této povinnosti dostát. Jedná se o možnosti předložení výpisu:

- a) z obchodního rejstříku,
- b) ze živnostenského rejstříku,
- c) z jiného obdobného rejstříku, je-li navrhovatelem zahraniční osoba.

Zákon dále stanoví, že správce daně povolení k nabytí plynu bez daně vydá, jsou-li splněny následující podmínky:

- a) návrh na vydání povolení obsahuje všechny náležitosti uvedené v § 13 odst. 2,
- b) navrhovatel je bezúhonný,

- c) navrhovatel není v úpadku podle insolvenčního zákona a
- d) navrhovateli nebylo v posledním roce zrušeno povolení podle § 15 odst. 2 písm. b) nebo c).

V případě splnění taxativně uvedených zákonných podmínek ustanovení zakotvuje povinnost správce daně vydat povolení k nabytí plynu bez daně. Správce daně nedisponuje v této situaci správním uvážením.

Za účelem zabránění daňovým podvodům tedy zákonodárce stanovil, že k získání povolení k nabytí plynu bez daně je nutné, aby byl daný subjekt dostatečně identifikován a zároveň splňoval podmínky dokládající jeho bezúhonnost a ekonomickou stabilitu. Žádné další požadavky Zákon nestanoví.

Z ustanovení Zákona je zřejmé, že zákonodárce výslovně počítal s možností udělení povolení k nabytí plynu bez daně zahraničním osobám. Zároveň z žádného ustanovení ani účelu Zákona nevyplývá, že by tyto zahraniční osoby byly povinny mít v České republice zřízenou organizační složku. Naopak citované ustanovení § 13 odst. 2 písm. c) výslovně uvádí možnost předložení výpisu nejen z obchodního či živnostenského rejstříku, ale také z jiného obdobného rejstříku, je-li navrhovatelem zahraniční osoba.

Případná argumentace správce daně o zachování možnosti kontrolovat podnikatelské subjekty, která by údajně byla při neexistenci jejich organizační složky na území ČR prakticky znemožněna, je lichá. V oblasti jiných daní (např. DPH) správce daně běžně spravuje a kontroluje daňové povinnosti zahraničních subjektů, aniž by v ČR měly organizační složku. Navíc je dodavatel povinen vystavovat daňové doklady dle § 17 Zákona nebo vést evidenci dle § 18 Zákona. Tyto a další nástroje dle daňového řádu umožňují správci daně efektivně kontrolovat plnění všech zákonných povinností dodavatele.

2.2. Svoboda usazování

Česká republika je členem Evropské unie a jako taková je vázána právním řádem EU. Jedním ze základních principů primárního práva Evropské unie je svoboda usazování zakotvená v čl. 49 Smlouvy o fungování Evropské unie.

Článek 49 SFEU

„V rámci níže uvedených ustanovení jsou zakázána omezení svobody usazování pro státní příslušníky jednoho členského státu na území jiného členského státu. Stejně tak jsou zakázána omezení při zřizování zastoupení, poboček nebo dceřiných společností státními příslušníky jednoho členského státu usazenými na území jiného členského státu.

Svoboda usazování zahrnuje přístup k samostatně výdělečným činnostem a jejich výkon, jakož i zřizování a řízení podniků, zejména společností ve smyslu čl. 54 druhého pododstavce, za podmínek stanovených pro vlastní státní příslušníky právem země usazení, nestanoví-li kapitola o pohybu kapitálu jinak.“

Nedílnou součástí svobody usazování je svoboda podnikání. Je čistě na daném subjektu, jakou formu pro své podnikání v jiném členském státě EU zvolí – založení dceřiné společnosti, organizační složky nebo působení bez takového formálního zastoupení. Svoboda usazení tak ve své podstatě zahrnuje i svobodu neusazení. Členské státy nesmí podnikatelské subjekty v tomto ohledu k usazení nutit.

S ohledem na závazky z práva EU postupoval český zákonodárce při tvorbě Zákona. Jak bylo uvedeno výše, Zákon předvídá v případě dodavatelů nabytí plynu bez daně a výslovně umožňuje získat povolení k nabytí plynu bez daně zahraničním osobám. Samotné znění zákona současně úmyslně vytváří rovné podmínky pro získání povolení, když umožňuje k žádosti přiložit výpis z obchodního či obdobného rejstříku vedeného ve státě sídla zahraniční osoby.

Pokud by správce daně vyžadoval předložení výpisu z obchodního rejstříku či živnostenského rejstříku vedeného v ČR, došlo by k narušení rovných podmínek podnikání, když by zahraniční osoby musely oproti tuzemským osobám učinit dodatečný krok v podobě založení české organizační složky. S povinností založit organizační složku v ČR by se zahraniční osoby v podstatě nuceně stávaly usazenými v tuzemsku. Princip svobody podnikání v podobě rovných podmínek k podnikání bez ohledu na (ne)usazení by ztratil jakýkoliv význam, jelikož by se jednalo o rovnost podmínek již pouze v tuzemsku usazených subjektů.

Praxe správce daně, která by fakticky nutila podnikatelské subjekty členských států EU k založení organizační složky v České republice, by tedy byla v přímém rozporu primárním právem EU.

2.3. Rozpor s unijní legislativou

Směrnice Rady 2003/96/ES, kterou se mění struktura rámcových předpisů Společenství o zdanění energetických produktů a elektřiny (dále jen „Směrnice“), v Čl. 21 odst. 5 obecně zakotvuje systém zdanění plynu spočívající ve zdanění při dodání plynu distributorem či redistributorem, tzn. v okamžiku dodání plynu dodavatelem subjektu, který již plyn dále nedodává. Zdanění by tedy mělo podléhat pouze dodání plynu konečnému spotřebiteli. Pokud by správce daně nevydal povolení k nabytí plynu bez daně zahraničnímu dodavateli, přestože ten splnil všechny zákonné požadavky, efektivně by došlo ke zdanění nabytí plynu dodavatelem, který plyn sám nespotřebovává a legálně s plynem dále obchoduje. To by bylo nepochybně v rozporu s unijní legislativou.

Směrnice navíc v citovaném ustanovení výslovně předvídá působení dodavatelů (distributoři, redistributoři) v členských státech, v kterých nejsou usazeni.

2.4. Pravomoc správce daně

Jak bylo uvedeno výše, je v souladu s účelem Zákona umožnit dodavatelům plynu, tj. podnikatelským subjektům oprávněně obchodujícím s plynem, nabývat plyn bez daně.

Podnikání v oblasti obchodu s plynem podléhá v ČR zvláštnímu povolení. Toto povolení spadá dle zákona č. 458/2000 Sb., energetický zákon, výlučně do pravomoci Energetického regulačního úřadu.

V souladu s výše uvedenou svobodou podnikání obsahuje energetický zákon institut uznání oprávnění podnikat (viz § 7a energetického zákona). Energetický regulační úřad na žádost daného subjektu rozhodne o uznání oprávnění podnikat v obchodu s plynem, pokud má žadatel právo vykonávat činnost obchodu s plynem na základě oprávnění vydaného jiným členským státem Evropské unie.

Správce daně nedisponuje žádnou zákonnou pravomocí, na základě které by mohl stanovit či hodnotit předpoklady pro výkon podnikatelské činnosti obchodu s plynem. Bylo by v rozporu s účelem úpravy energetického zákona, pokud by správce daně mohl fakticky stanovovat dodatečné podmínky podnikání zahraničních osob v ČR, a to zvláště v situaci, kdy energetický zákon obsahuje úpravu výslovně umožňující zahraničním osobám z EU podnikání v ČR na základě podkladů z jejich domovského státu.

Oprávnění zahraničních osob k podnikání v ČR vzniká nezávisle na zápisu těchto osob do obchodního rejstříku. V případě zahraničních osob se sídlem v některém z členských států EU navíc zákon č. 304/2013, o veřejných rejstřících, ani jejich povinnost zápisu do obchodního rejstříku neupravuje.

Pokud by správce daně spojoval povolení k nabytí plynu bez daně se zápisem do obchodního rejstříku, stanovoval by bez jakékoliv zákonné opory dodatečné podmínky k nabytí plynu bez daně a současně by v rozporu s účelem Zákona v důsledku tohoto nezákonného požadavku docházelo k zdanění plynu při dodání plynu mezi dodavateli.

Pravomoc správce daně požadovat v rámci řízení o povolení k nabytí plynu bez daně po zahraničních osobách výpis z obchodního rejstříku nevyplyvá z žádného zákonného ustanovení a byla by v rozporu s účelem Zákona.

3. Závěr

Vzhledem k výše uvedenému se za splnění náležitosti návrhu na povolení k nabytí plynu bez daně podle § 13 odst. 2 písm. c) části čtyřicáté páté zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů v případě navrhovatele zahraniční osoby pokládá rovněž předložení výpisu z obchodního, živnostenského či jiného obdobného rejstříku vedeného ve státě sídla navrhovatele.

4. Návrh na opatření

Po projednání na Koordinačním výboru navrhujeme přijatý závěr potvrdit a náležitým způsobem publikovat.

Stanovisko GŘC:

V úvodu naší odpovědi bychom chtěli poděkovat za Váš podnět a zároveň bychom chtěli zdůraznit, že Celní správa České republiky Generální ředitelství cel (dále jen „CS ČR“) nemůže v rámci svých kompetencí nijak zasahovat do podmínek podnikání v energetických odvětvích. CS ČR nemá na úseku výkonu státní správy v energetických odvětvích žádné kompetence, výkon státní správy v tomto odvětví přísluší dle ustanovení zákona č. 458/2000 Sb., o podmínkách podnikání a o výkonu státní správy v energetických odvětvích a o změně některých zákonů (energetický zákon), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „energetický zákon“), Ministerstvu průmyslu a obchodu (viz § 16 energetického zákona), Energetickému regulačnímu úřadu (viz § 17 energetického zákona) a operátorovi trhu (viz § 20a energetického zákona).

Energetický zákon zmiňuje orgány celní správy pouze v § 7 odst. 6 a 7. Ustanovení § 7 odst. 6 uvádí: „Energetický regulační úřad si za účelem prokázání finančních předpokladů, že žadatel nemá evidovány nedoplatky na daních, poplatcích, cle nebo nedoplatky na pojistném na sociální zabezpečení a na příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, vyžádá od finančního orgánu, orgánu správy sociálního zabezpečení a orgánu celní správy vydání dokladů nebo takovou skutečnost ověří v informačním systému veřejné správy, pokud žadatel tyto doklady k žádosti o udělení licence nebo žádosti o změnu rozhodnutí o udělení licence nepřipojí.“. § 7 odst. 7 pak stanoví, že „Žádost o vydání dokladů se předává v elektronické podobě a to prostřednictvím veřejných datových sítí. Finanční orgán, orgán správy sociálního zabezpečení a orgán celní správy vydají vyžádané doklady do 7 dnů ode dne doručení žádosti.“.

Jak vyplývá z výše uvedených ustanovení, mají orgány celní správy v řízení o udělení licence pro podnikání v energetických odvětvích naprosto okrajovou roli, kdy mají povinnost Energetickému regulačnímu úřadu na jeho žádost do 7 dnů poskytnout podklady, z nichž bude zjevné, zda žadatel o licenci pro podnikání v energetických odvětvích má u orgánů celní správy evidované nedoplatky na daních či cle. Žádná jiná role orgánům celní správy v řízení o udělení licence pro podnikání v energetických odvětvích ani v řízení o uznání oprávnění podnikat nepřísluší, proto CS ČR svou rozhodovací činností nemůže nijak ovlivňovat volné podnikání v energetických odvětvích ani zvyšující se integraci příslušných trhů s energetickými komoditami v rámci EU.

Ve věci podmínky stanovené § 13 odst. 2 písm. c) části čtyřicáté páté zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o dani z plynu“), Generální ředitelství cel (dále jen „GŘC“) zastává následující obecný právní názor s tím, že tento právní názor je vzhledem k podobnosti právní úpravy použitelný i na výklad ustanovení § 13 odst. 2 písm. c) části čtyřicáté šesté a čtyřicáté sedmé zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů.

Dle názoru GŘC nelze dovozovat, že zahraniční osoba nemusí předkládat výpis z obchodního rejstříku, což je dle § 13 odst. 2 písm. c) zákona o dani z plynu jedna z podmínek pro udělení povolení k nabytí plynu bez daně, protože povinnost zápisu zahraniční osoby do obchodního rejstříku je dána právními předpisy, a to jak pro zahraniční fyzické osoby s bydlištěm mimo Evropskou unii a zahraniční právnické osoby se sídlem mimo Evropskou unii podnikající na území České republiky, tak i pro zahraniční fyzické nebo právnické osoby, které mají bydliště anebo sídlo v některém z členských států Evropské unie nebo v jiném státě tvořícím Evropský hospodářský prostor a podnikají na území České republiky, a to shodně s tuzemskými podnikatelskými subjekty. Na povolení k nabytí plynu bez daně nelze nahlížet pouze izolovaně, ale je nutno přihlídnout ke všem souvislostem obsaženým v dalších dotčených právních předpisech, které tvoří právní rámec pro udělení povolení a které je nutno v této souvislosti aplikovat.

Předně je nutné uvést, že v případě posouzení charakteru předpokládané činnosti zahraniční právnické osoby v České republice, je zásadní otázkou prvek dočasnosti. Má-li být předpokládaná činnost dočasná, tj. nárazová, nahodilá a nesystematická, jedná se o režim svobody poskytování služeb podle čl. 56 a násl. Smlouvy o fungování Evropské unie. Naopak, má-li být tato činnost trvalá a soustavná, nejedná se o volný pohyb služeb, ale o režim v rámci svobody usazování podle čl. 49 Smlouvy o fungování Evropské unie, a tedy zahraniční právnická osoba je povinna se podrobit národní právní úpravě. Je-li předpokládaná činnost, tj. obchodování s plynem zahraniční právnickou osobou na území ČR, posouzena s ohledem na trvání, četnost a pravidelnost jako trvalá, jsme toho názoru, že na zahraniční právnickou osobu by měly být kladeny stejné podmínky jako na tuzemský subjekt.

Podle § 12 zákona o dani z plynu může nabýt plyn bez daně na daňovém území ČR pouze dodavatel plynu, a to pouze na základě povolení k nabytí plynu bez daně. Podle § 13 odst. 2 písm. c) tohoto zákona je pro získání povolení nezbytný výpis z obchodního rejstříku, případně výpis z živnostenského rejstříku. Podnikatelská činnost v oblasti distribuce a obchodu s plynem není podle § 3 odst. 3 písm. d) zákona č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání, ve znění pozdějších předpisů, živností. Na území České republiky lze v energetických odvětvích na základě § 3 odst. 3 energetického zákona podnikat pouze na základě licence udělené Energetickým regulačním úřadem. V případě zahraniční právnické osoby, která již vykonává obdobnou činnost v jiném členském státu Evropské unie na základě oprávnění příslušného státu, se pro získání licence pro obchod s plynem postupuje podle § 7a energetického zákona.

To znamená, že zahraniční právnická osoba předložením oprávnění příslušného státu požádá o uznání tohoto oprávnění. Pokud dojde k uznání tohoto oprávnění, považuje se zahraniční osoba za držitele licence pro obchod s plynem. Podle našeho

názoru však získání licence nenahrazuje pro účely vydání povolení pro nabytí plynu bez daně zápis do obchodního či živnostenského rejstříku, jedná se o čistě formální právní úkon pro splnění kvalifikačních předpokladů pro výkon podnikatelské činnosti. Na základě výše uvedeného lze tedy dovodit, že pro získání povolení pro nabytí plynu bez daně podle zákona o dani z plynu je nutný a jediný možný výpis z obchodního rejstříku. Z tohoto důvodu je požadavek ke zřízení organizační složky, resp. odštěpného závodu, na území České republiky oprávněný, neboť bez zřízení organizační složky, resp. odštěpného závodu, nelze provést zápis do obchodního rejstříku.

Stávající právní názor GŘC obhazuje ve sporu se společností ENERGIEALLIANZ Austria GmbH, který je veden u Městského soudu v Praze pod spisovou značkou 5 Af 57/2016, kdy žaloba ze strany společnosti ENERGIEALLIANZ Austria GmbH byla podána dne 15. 8. 2016.

Stanovisko MF:

Souhlas se stanoviskem GŘC.