



1) Přidělení Povolenek ve výši 100, dotace ve výši 68 a závazek zaplatit Daň 32% 2) Spotřeba Povolenek ve výši 100 (odúčtování Povolenek v ocenění 100 do nákladů a dotace v ocenění 68 do výnosů)

Správnost navrhovaného postupu podporuje mj. i znění předkládací zprávy k pozměňovacímu návrhu zákona, kterým se mění zákon o podpoře výroby elektřiny z obnovitelných zdrojů energie. Z návrhu vyplývá, že Daň ekonomicky snižuje dotaci. Navrhovaný způsob účtování je tak plně v souladu se základními principy fungování Daně z Povolenek.

Zaúčtováním Daně jako snížení dotace se stává náklad na Daň z Povolenek efektivně daňově účinným (resp. dochází ke snížení zdanitelných výnosů).

#### Návrh řešení

Doporučujeme přijmout závěr, že Daň z Povolenek je účtována jako snížení dotace.

#### **Stanovisko Generálního finančního ředitelství:**

Nesouhlas s navrhovaným postupem.

Přijetím zákona č. 402/2010 Sb., kterým se mění zákon č. 180/2005 Sb., o podpoře výroby elektřiny z obnovitelných zdrojů energie a o změně některých zákonů došlo ke změně zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů, podléhají emisní povolenky bezplatně přidělené v letech 2011 a 2012 výrobcům elektřiny s účinností od 1.1.2011 dani darovací.

V ustanovení § 47 odst. 5 vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, (dále jen „účetní vyhláška“) je uveden způsob účtování pořízení a vyřazení bezúplatného nabytí preferenčních limitů a povolenek. Mimo jiné je zde uvedeno, že bezúplatné nabytí preferenčních limitů a povolenek na emise prvním držitelem nebo provozovatelem se účtuje a vykazuje jako poskytnutí dotace ve výši ocenění reprodukční pořizovací cenou. Ocenění se nesnižuje o částku zaúčtovanou ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 34. Odchýlí-li se účetní jednotka od uvedené účetní metody musí svůj postup řádně odůvodnit a její důvody uvést v příloze k účetní závěrce (§ 36 odst. 1 zákona o účetnictví). Výše uvedené vychází z úpravy zakotvené v § 25 odst. 1 písm. l) ZoÚ, který stanoví, že majetek v případech bezúplatného nabytí s výjimkami, které se však netýkají uvedeného případu, se oceňuje RPC.

Ve smyslu § 25 odst. 5 písm. b) zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZoÚ“) se reprodukční pořizovací cenou rozumí cena, za kterou by byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje. Z uvedeného je zřejmé,

že reprodukční pořizovací cenu nelze následně upravovat ani snižovat o žádnou jinou částku.

Bezplatné pořízení emisní povolenky se účtuje na vrub účtu 019 – Dlouhodobý nehmotný majetek a ve prospěch účtu 347 – Ostatní provozní dotace v reprodukční pořizovací ceně definované ve výše uvedeném ustanovení. Daň darovací, kterou je pořízení povolenky zatíženo, je samostatným účetním případem, který se účtuje jako závazek vůči státnímu rozpočtu souvztažně s účtem účtové skupiny 5 – Náklady. Jedná se o definitivní náklad a žádný účetní předpis nestanoví, že by snižoval hodnotu dotace resp. závazku zúčtovaného ve prospěch účtu 347.

V této souvislosti je nutno zdůraznit, že závazky se ve smyslu § 25 odst. 1 písm. g) ZoÚ oceňují nominální hodnotou (v okamžiku vzniku) a dodatečnou korekci o daň darovací účetní předpisy neumožňují.

Při spotřebě se vyřazení povolenky – dlouhodobého nehmotného majetku zaúčtuje do nákladů (v RPC) a současně se účet 347 – Dotace zaúčtuje na příslušný účet výnosů ve věcné a časové souvislosti s náklady (§ 47 odst. 5 účetní vyhlášky).

Navrhovaný způsob zaúčtování pořízení a vyřazení emisní povolenky předpokládá, že účetní jednotka nebude o dani darovací účtovat na účtu účtové skupiny 5 – Náklady.

Na účtu dlouhodobého nehmotného majetku bude uvedena RPC ve smyslu § 47 účetní vyhlášky, na účtu 347 – Ostatní provozní dotace bude zaúčtována RPC snižená o daň darovací. Při spotřebě se vyřazení dlouhodobého nehmotného majetku - povolenky zaúčtuje do nákladů v původní reprodukční pořizovací ceně (nesnížené o daň darovací) a současně účet 347 – Dotace se zúčtuje do výnosů ve výši RPC snižené o daň darovací.

Z uvedeného je zřejmé, že ve smyslu zákona o účetních předpisů nebude zachován soulad mezi náklady a výnosy a v konečném důsledku budou výnosy zkráceny o daň darovací. Uvedený postup není v souladu s § 47 odst. 5 vyhl. 500/2002 Sb. poslední věta, který stanoví postup při zúčtování spotřeby, prodeje případně jiného úbytku takto nabytých emisních povolenek.

Podle § 25 odst. 1 písm. s) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, není daň darovací nákladem na dosažení zajištění a udržení zdanitelného příjmu. V § 18 odst. 1 je stanoveno, že předmětem daně jsou příjmy (výnosy) z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem, není-li dále stanoveno jinak.

Pokud by poplatník postupoval navrhovaným způsobem (snižil nominální hodnotu závazku o daň darovací), porušil by tím:

- ustanovení § 25 odst. 5 písm. b), písm. l) a písm. g) zákona o účetnictví
- ustanovení § 47 odst. 5 vyhlášky č. 500/2002 Sb.
- ustanovení § 23 odst. 10 ZDP
- ustanovení § 18 odst. 1 ZDP,

- ustanovení § 25 odst. 1 písm. s) ZDP
- ustanovení § 23 odst. 3 písm. a) bod 2 ZDP.

Navrhovaný způsob zaúčtování pořízení a vyřazení emisní povolenky a jeho následný dopad do základu daně z příjmů proto nemůže GFŘ akceptovat, a to ani v případě, že se účetní jednotka odchýlí od stanovené účetní metody a tento postup zdůvodní.

Pozn: V této souvislosti upozorňujeme, že se účetní jednotka vystavuje porušení § 8 ZoÚ tím, že půjde o nesprávné účetnictví, které je od účetního období započatého v roce 2011 ze zákona obligatorně sankcionovatelné.

## **ROZPORNÁ STANOVISKA**

### **Vyjádření předkladatelů ke stanovisku GFŘ**

Daň uvaluje český stát, tj. stejný subjekt, který daruje Povolenku a poskytuje tak Dotaci. Daň ekonomicky snižuje Dotaci.

Připustit za této situace, že obdarovanému vzniká v roce obdarování náklad (i když se jeho majetek naopak zvýšil), je dle názoru předkladatelů v rozporu s věrným a poctivým obrazem předmětu účetnictví obdarovaného.

Předkladatelé proto navrhují příspěvek uzavřít s rozporem.

### **Stanovisko GFŘ k doplněnému příspěvku:**

Nadále trvá nesouhlas s navrženým řešením:

Výhrada předkladatele ke stanovisku GFŘ je snahou navodit dojem protichůdnosti výběru daně a poskytování povolenek zachycených v účetnictví jako dotace (dále jen „dotace“) s tím, že takto poskytnutá dotace je vlastně slevou na dani v důsledku protisměrného jednání jedné osoby – v tomto případě státu. S tímto tvrzením GFŘ nesouhlasí:

Vytvářet jakýkoliv „účelový vztah“ mezi rozpočtovým určením výnosu daně darovací, účelovým čerpáním prostředků veřejného rozpočtu ve formě dotace a osobou darující povolenky, je irelevantní. Uváděná vazba mezi státem jako dárce a státem jako poskytovatelem dotace je neakceptovatelná proto, že každý příjemce výnosu daně (stát, kraj obec) „naplňuje“ těmito zdroji svůj rozpočet, ze kterého následně poskytuje účelově prostředky ve formě dotace. Nelze proto porovnávat povinnost poplatníka platit daň a jeho právo získat dotaci. V rozporu proto nemůže být situace, kdy veřejný rozpočet poskytuje dotaci i těm osobám, od kterých daň vybírá – jde naopak o systémově správný vztah.

Každá dotaci přijímající osoba je poplatníkem daně a tedy osobou daň hradící. Pokud by osoba platící daně neměla nárok na dotaci, pak by dotaci nemohl získat žádný poplatník daně. Výběr daně, rozpočtové určení výnosu daně a poskytování dotací tedy

nejsou v případě státu rozporem v jeho jednání, ale naopak plněním jeho funkce. Protisměrný tok finančních prostředků do a ze státního rozpočtu je zcela zákonitým procesem a předkladatelem navrhovaný způsob účtování – snižování dotace o zaplacenou daň - je jednoznačně zákonem nepovolený způsob kompenzace nákladů a výnosů účetní jednotky.

Stejným způsobem nelze akceptovat výhradu předkladatele, že přijetím bezúplatně nabytých povolenek podléhajících dani darovací vzniká poplatníkovi v jednom roce náklad, ačkoliv se jeho aktiva zvyšují a tím dochází k porušení zákona o účetnictví. Dle GFŘ se jedná o zcela standardní situaci, která nastává vždy při bezúplatném nabytí majetku, který dani darovací podléhá, je v souladu se zákonem o účetnictví a nebyla nikdy rozporována.

GFŘ tedy i nadále trvá na stanovisku, že postupem navrhovaným předkladatelem dochází k porušení zákona o daních z příjmů (jak bylo uvedeno v předchozím stanovisku) a zákona o účetnictví:

- porušení ustanovení § 7 odst. 1 zákona o účetnictví: účetní závěrka nepodává věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky
  - porušení ustanovení § 7 odst. 6 zákona o účetnictví: porušení zákazu kompenzace nákladů a výnosů
  - porušení § 8 zákona o účetnictví
- o účetnictví není správné, protože navrhované řešení odporuje zákonu - konkrétně ustanovení § 25 odst. 1 písm. g) a písm. l), § 25 odst. 5 písm. b) zákona o účetnictví a ustanovení § 47 odst. 5 vyhlášky č. 500/2002 Sb.
- o účetnictví není úplné a průkazné, neboť neobsahuje zachycení účetního případu - konkrétně zachycení daně darovací
- o účetnictví není srozumitelné, neboť neumožňuje spolehlivě určit obsah účetních případů.