

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN S ROZPOREM KE DNI 9. 9. 2020**Daň z příjmů a DPH****565/09.09.20 Daňové aspekty uhlíkových kreditů**

Předkládá: Ing. Bc. Jan Hájek, MBA, DiS., daňový poradce, č. osv. 4503

Cílem tohoto příspěvku je vyjasnění daňových aspektů tzv. uhlíkových kreditů (aj. carbon credits¹⁰). V současné době se některé společnosti začínají více zaměřovat na environmentálně šetrnější modely podnikání spočívající nejenom v úpravách stávajících výrobních postupů s cílem snížení množství vypouštěných emisí, ale rovněž pořizováním služeb spočívajících v kompenzaci dopadu do životního prostředí třetí stranou. Jelikož aktuálně platná právní úprava neupravuje režim shora uvedeného plnění *expressis verbis*, je vhodně projednat tuto problematiku v rámci Koordinačního výboru.

1 Popis problému

Uhlíkové kredity představují tržně akceptovanou formu kompenzace uhlíkové stopy vytvořené konkrétní společností (dále jen „poplatníkem“). Ekonomickou podstatou uhlíkových kreditů je dodání certifikátů na konkrétní množství emisí jejich vydavatelem poplatníkovi na straně jedné, a následné poskytnutí finanční podpory projektů s cílem zmírnit dopady globalizace vydavatelem na straně druhé. Finanční podpora realizovaná vydavatelem certifikátu, přitom může být ve formě darování, zápůjčky, přímé podpory výsadby dřevin a zeleně, atd. Věcnou podobnost přitom lze nalézt s emisními povolenkami, jenž opravňují jejich držitele vypustit určité množství emisí do ovzduší¹¹. Na rozdíl od uhlíkových kreditů jde v případě emisních povolenek o oprávnění *ex lege*, a poplatník je přímo zákonem vázán vypustit pouze tolik emisí, na které má právo dle množství jím vlastněných povolenek. Naproti tomu dodatečnou kompenzací uhlíkové stopy formou uhlíkových kreditů lze považovat za dobrovolný způsob uplatnění přísnějších pravidel na vypouštění emisí než aktuálně plynoucí z příslušných právních předpisů.

Z hlediska soukromo-právní povahy smlouvy o poskytnutí uhlíkových kreditů bude k jejich pořízení zpravidla docházet na základně inominační smlouvy, zavazující jednu smluvní stranu dodat předmětné certifikáty a druhou stranu realizovat výše vymezenou podporu projektů zmírňujících dopady globalizace. Poplatník, jako příjemce certifikátů, přitom nemá možnost jakkoliv smluvně ovlivnit konkrétní výběr projektů, nicméně zpravidla bude mít v rámci autonomie vůle obou stran právo sjednat a vymezit okruh jím preferovaných.

Pouze pro úplnost je nutné vyloučit, že by pořízení uhlíkových kreditů mělo podstatou odpovídat druhotnému smluvnímu ujednání mezi jejich poskytovatelem (vydavatelem certifikátu) a finálním beneficentem projektu zmírňujícího dopady globalizace, neboť se nejedná o zprostředkování, a to ani soukromo-právně ani ekonomicky. Obsahem smlouvy o pořízení uhlíkových kreditů totiž není zajistit pro poplatníka uzavření určité

¹⁰ https://en.wikipedia.org/wiki/Carbon_credit

¹¹ blíže viz zákon č. 383/2012 Sb. o podmínkách obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů

smlouvy s třetí osobou¹², ale kompenzovat množství vypuštěných emisí některou z metod dostupných na trhu.

2 Daňová uznatelnost nákladů vynaložených na pořízení uhlíkových kreditů

Z konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“)¹³ plyne, že má-li být náklad považovaný za daňově účinný dle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“) musí být prokázáno, že

1. výdaj byl skutečně vynaložen,
2. výdaj byl vynaložen v souvislosti s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů,
3. výdaj byl vynaložen v daném zdaňovacím období¹⁴.

V případě uhlíkových kreditů může nicméně vzniknout pochybnost o dostatečnosti vazby na získání zdanitelných příjmů (viz bod 2.). Nejedná se přitom o specifikum v tomto příspěvku diskutovaných uhlíkových kreditů, ale i samotných emisních povolenek (byť zde povinnost vyplývá *ex lege*) či jakýchkoliv úprav výrobních postupů, interních procesů, pořízení dlouhodobého majetku, atp. mající jediný cíl snížení dopadu emisí způsobené poplatníkovou podnikatelskou činností. Optikou opět konstantní judikatury NSS¹⁵ ve věci vymezení souvislosti nákladu s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů lze uvést, že tato souvislost neznamena, že mezi nimi musí existovat přímá úměra. Naopak má být uváženo, zda předmětný výdaj má potenciál příjem poplatníkovi generovat či alespoň napomůže tyto příjmy udržet. Jde tedy zejména o existenci záměru samotného, respektive naplnění základní úvahy, zda výdaje mohou přispět minimálně k udržení zdanitelných příjmů, a to bez ohledu na skutečnost, zda tento cíl *in fine* naplní.

Lze se nicméně domnívat, že ani toto bližší vymezení vazby mezi vynaloženými výdaji a zdanitelnými příjmy příliš nepomáhá. Ať již se totiž jedná o uhlíkové kredity či vynaložení nákladů na jiné formy environmentálně šetrného podnikání, prvek alespoň zdánlivého záměru, že takto vynaložené náklady mohou přispět v teoretické rovině ke zdanitelným příjmům, bude zpravidla zčásti nebo zcela absentovat. Zčásti zejména v případech existence obecně vyšší poptávky na trhu po produktech značek, jenž při svých výrobních a jiných postupech uplatňují principy environmentálně šetrného podnikání, zcela poté v situacích ostatních. U obou typů totiž zpravidla převládá charakter *pro bono* výdajů vynaložených nezávisle na vidině zdanitelných příjmů poplatníka, ale se záměrem snížit množství emisí vzniklých v rámci jeho podnikatelské činnosti. Bylo by poté nelogické poplatníka za takovéto jednání fakticky sankcionovat neumožněním uznání nákladů vynaložených na environmentálně šetrné formy podnikání včetně pořízení uhlíkových kreditů.

¹² viz § 2445 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník

¹³ rozsudek ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005 - 72, ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007 - 73, ze dne 6. 12. 2007, č. j. 1 Afs 80/2007 - 60, ze dne 31. 12. 2017 č. j. 1 Afs 171/2017

¹⁴ rozsudek ze dne 31. 12. 2017 č. j. 1 Afs 171/2017

¹⁵ rozsudek ze dne 1. 4. 2004, č. j. 2 Afs 44/2003 - 73, či ze dne 31. 8. 2004, č. j. 2 Afs 45/2003 - 118 či ze dne 19. 2. 2009 č. j. 1 Afs 132/2008 - 82

Dílčí závěr:

Uhlíkové kredity představují daňově uznatelný náklad dle § 24 odst. 1 ZDP.

Stanovisko GFR:**Nesouhlas se závěrem předkladatele.**

Z popisu situace předkladatelem v bodě č. 1 není zřejmá vazba na ekonomickou podstatu popsané transakce společnosti a její hospodářské využití ve vazbě na dosažené příjmy poplatníka - příjemce certifikátu. Právní podstatou smluvního vztahu je inomínátní smlouva, která prakticky nabyvateli certifikátu znemožňuje kontrolu vynaložených finančních prostředků na podporu ekologie.

Z popisu předkladatele tak vzniká řada pochybností a zakládá tak otázku, proč subjekt, který má zájem vynakládat finanční prostředky na environmentální účely, nepodporuje tuto oblast na základě transparentní darovací smlouvy s využitím daňového režimu dle § 20 odst. 8 ZDP ve spolupráci s transparentními neziskovými organizacemi.

Vzhledem k výše uvedenému a ke skutečnosti, že předkladatel v úvodu příspěvku uvádí, že se mezi dvěma subjekty jedná o nákup služeb, pouze obecně uvádíme, že podle § 21 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, platí, že položka „A.3. Služby“ obsahuje náklady související s dodanými službami, například náklady na opravy a udržování, cestovné, náklady na reprezentaci, nájemné a náklady na pořízení drobného nehmotného majetku. Dále je vymezení služeb upraveno v ČÚS č. 019.

Do základu daně lze zahrnout pouze vynaložené výdaje zaúčtované v souladu s předpisy upravujícími účetnictví, a to pouze za předpokladu, že splní všechny podmínky pro daňovou uznatelnost, tzn. zejména, že byly vynaloženy za účelem dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů poplatníka, nikoliv na bázi dobrovolnosti bez prokazatelné souvislosti s hospodářskou činností.

Na základě výše uvedeného a na základě informací sdělených v příspěvku předkladatelem nelze souhlasit se závěrem, že pořízení uhlíkového kreditu, resp. nákup certifikátu, představuje pro příjemce při pořízení daňově uznatelný náklad dle § 24 odst. 1 ZDP.

1 Charakter uhlíkových kreditů pro účely daně z přidané hodnoty

Z hlediska zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“) je možné považovat pořízení uhlíkových kreditů za reziduální zdanitelné plnění vymezené ve větě první § 14 odst. 1 ZDPH¹⁶, neboť uhlíkové kredity nenaplní definici zboží dle § 4 odst. 2 a 3 téhož zákona, ani jiný typ služby dle § 14 odst. 1. věty druhé a dále ZDPH.

¹⁶ nelze přitom plnění spočívající v dodání uhlíkových kreditů považovat za podobné dodání emisních povolenek (jejichž charakter byl potvrzen rozsudkem Soudního dvora Evropské Unie C-453/15), neboť absentuje existence jakéhokoliv práva.

Přestože charakter plnění z hlediska ZDPH se jeví relativně jednoznačně v rámci zachování celistvosti příspěvku o potvrzení následujícího závěru.

Dílčí závěr:

Pořízení uhlíkových kreditů lze považovat za poskytnutí služby dle § 14 odst 1 ZDPH.

Stanovisko GFŘ:

Úvodem je nutné předeslat, že pořízení certifikátů uhlíkových kreditů nemusí být vůbec předmětem ZDPH. V tomto ohledu je nutné zásadně upozornit na skutečnost, že z okolností příspěvku vyplývá určitá dávka nejistoty mezi pořízením uhlíkových kreditů a získanou protihodnotou. GFŘ v tomto ohledu konstatuje, že z okolností příspěvku mj. plyne, že pořízení certifikátů uhlíkových kreditů je svým charakterem spíše poskytnutím finanční podpory projektům s cílem zmírnit dopady globalizace jejich vydavatelem. Z tohoto neplyne, že by existovala přímá vazba mezi poskytnutím certifikátů uhlíkových kreditů a jejich užitím příjemcem, přičemž se spíše jedná o finanční příspěvek, nežli o úplatu za plnění.

Dále je nutné uvést, že je nezbytné vždy zkoumat konkrétní smluvní podmínky mezi vydavatelem certifikátů uhlíkových kreditů a jejich příjemcem, aby mohl být vyvozen závěr, zdali se jedná o dodání zboží nebo poskytnutí služby.

V obecné rovině je možné s velkou dávkou obecnosti považovat pořízení certifikátů uhlíkových kreditů za poskytnutí služby dle § 14 odst. 1 ZDPH, nicméně pro komplexní náhled je vhodné poukázat na skutečnost, že pořízení certifikátů uhlíkových kreditů může být za určitých okolností i dodáním zboží dle § 13 ZDPH. K vyhodnocení jednoznačnosti závěru o dodání zboží nebo poskytnutí služby neumožňují předpoklady příspěvku zřetelně určit, zdali se jedná o dodání zboží nebo poskytnutí služby.

Nelze tak globálně tvrdit, jak to činí předkladatel, že pořízení uhlíkových certifikátů je poskytnutím služby § 14 odst. 1. věty druhé a dále ZDPH.

2 Závěr

Po projednání příspěvku na KOOV navrhujeme názor GFŘ k dílčím výše uvedeným závěrům pod body 2. a 3. vhodně publikovat.