

# INFO

Připraveno pro  
Ministerstvo průmyslu a obchodu

duben 2021



# Posouzení relevantnosti výdajů spojených s nevypověditelnou nájemní smlouvou (dále jen „IRU“) ve vazbě na podporu související se zaváděním širokopásmových sítí (internet)

Vážený,

na základě Vaší objednávky a následujících jednání si Vám dovoluujeme předložit informaci ohledně posouzení relevantnosti výdajů spojených s nevypověditelnou nájemní smlouvou (dále jen „IRU“) ve vazbě na podporu související se zaváděním širokopásmových sítí (internet).

## 1. POPIS SITUACE

Jednou z prioritních investičních oblastí EU, resp. České republiky je výstavba vysokokapacitních komunikačních sítí. Klíčovou oblastí podpory státu v této oblasti je pak dotační podpora výstavby vysokokapacitních komunikačních sítí, a to ať už přístupové části sítě (NGA), tak přípojné části sítě (NGN).

V současné době jsou tyto dotace v České republice primárně poskytovány síťovým operátorům (provozovatelům sítě) na výstavbu veřejných komunikačních sítí. Nově jsou ovšem zvažovány možnosti dotací na výstavby vysokokapacitních komunikačních sítí i pro tzv. socioekonomické partnery, tzn. komunikačních sítí zajišťujících potřeby veřejných institucí - zejména škol, správních a územně samosprávných úřadů, příspěvkových organizací apod.

Ve vztahu k možnosti poskytovat dotace těmto socioekonomickým partnerům vyvstává otázka, jaké náklady lze v kontextu závazné české účetní legislativy a dotačních pravidel uznat za oprávněné.

S ohledem na maximální efektivitu poskytovaných dotací je žádoucí, aby dotace nezahrnovala pouze možnost výstavby nových komunikačních sítí, ale aby současně umožňovala i využití volné kapacity existující komunikační infrastruktury síťových operátorů. V sektoru elektronických komunikací se pro tyto účely využívá „pronájmu“ části sítě – typicky několika nenasvícených vláken – formou tzv. infeasible right of use (dále „IRU“).

**V případě, že by některé z východisek nebylo správné, prosíme o upozornění. Nesprávná východiska by mohla mít za následek chybnou interpretaci závěrů.**

## 2. CÍL INFORMACE

Cílem této informace je určit, zda výdaje spojené s pronájmem sítě formou IRU lze považovat za relevantní výdaje, na něž je možné čerpat veřejnou podporu.

## 3. POUŽITÁ LITERATURA

1. Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále jen „ZÚ“) ve znění pozdějších předpisů,
2. Vyhláška č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro některé vybrané účetní jednotky (dále jen „Vyhláška“)
3. Interpretace Národní účetní rada I-16 Účtování úplatně nabytého samostatného věcného břemene
4. Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník
5. Příloha č. 1 – Vymezení způsobilých výdajů – Vysokorychlostní internet (dále jen „příloha č. 1“)
6. Příručka pro investice do vysokorychlostní širokopásmové infrastruktury
7. NAŘÍZENÍ KOMISE (EU) Č. 651/2014, ze dne 17. června 2014, kterým se v souladu s články 107 a 108 Smlouvy prohlašují určité kategorie podpory za slučitelné s vnitřním trhem (Text s významem pro EHP) (dále jen „Nařízení č. 651/2014“)
8. Memorandum advokátní kanceláře Řanda Havel Legal advokátní kancelář s.r.o. ve věci „Finanční podpora poptávky vybraných subjektů po vysokorychlostním internetu“ ze dne 16.4.2021 (dále jen „memorandum advokátní kanceláře“)

#### 4. ZÁKLADNÍ DEFINICE A PŘEDPISY VYUŽITELNÉ PRO DANOU SITUACI – VÝCHODISKA

Vycházíme z následujících předpisů a definic, které jsou relevantní tuto informaci:

##### 1) Výdaje/Náklady

V českém účetním prostředí nejsou výše uvedené pojmy jasně definovány, avšak dle ZÚ, §2, který vymezuje předmět účetnictví je v odst. 1 uvedeno: „*Účetní jednotky, které vedou účetnictví v plném rozsahu, nebo ve zjednodušeném rozsahu, účtují podvojnými zápisy o stavu a pohybu majetku a jiných aktiv, závazků včetně dluhů a jiných pasív, dále o nákladech a výnosech a o výsledku hospodaření.*“

Odst. 2 téhož paragrafu pak uvádí: „*Předmětem jednoduchého účetnictví jsou výdaje a příjmy, majetek a závazky.*“

Pokud tedy účetní jednotka vede podvojný účetnictví, je klíčový pojem náklad. V odborné veřejnosti jsou pojmy výdaje a náklady vnímány následujícím způsobem:

**Výdaje** – za výdaj lze obecně označit peněžní tok ven z organizace. Jedná se o úbytek finančních prostředků na bankovních účtech nebo v podkladně.

**Náklady** – za náklad lze obecně označit ocenění spotřeby určitých zdrojů organizace, které nemusí vždy znamenat úbytek finančních prostředků.

**Investiční náklady** (často také kapitálové náklady, pro které se používá zkratka CAPEX z anglického capital expenditures) – za investiční náklady lze obecně označit náklady společnosti na pořízení nového či obnovu starého majetku.

##### 2) Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek

Rovněž definice majetku není v českém účetním prostředí zcela jasná. Jeho vymezením se do jisté míry zabývají jednotlivé prováděcí vyhlášky ZÚ.

###### Dlouhodobý nehmotný majetek

Dle §11 odst. 1) Vyhlášky: *Položka „Dlouhodobý nehmotný majetek“ obsahuje zejména nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, software, databáze a ocenitelná práva s dobou použitelnosti delší než jeden rok, u kterých ocenění převyšuje částku 60 000 Kč. Dále tato položka obsahuje povolenky na emise a preferenční limity. Dobou použitelnosti se rozumí doba, po kterou je majetek využitelný pro současnou nebo uchovatelný pro další činnost nebo může sloužit jako podklad nebo součást zdokonalovaných nebo jiných postupů a řešení včetně doby ověřování nehmotných výsledků.*

Pro účely této informace vybíráme k bližší definici ocenitelná práva.

Dle §11 odst. 3), písm. b) Vyhlášky: *„ocenitelnými právy jsou zejména předměty průmyslového a obdobného vlastnictví, výsledky duševní tvůrčí činnosti a práva podle jiných právních předpisů<sup>11</sup> za podmínek stanovených v písmenu a),*

<sup>11)</sup> *Například zákon č. 207/2000 Sb., o ochraně průmyslových vzorů a o změně zákona č. 527/1990 Sb., o vynálezech, průmyslových vzorech a zlepšovacích návrzích, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 441/2003 Sb., o ochranných známkách a o změně zákona č. 6/2002 Sb., o soudech, soudcích, přísedících a státní správě soudů a o změně některých dalších zákonů (zákon o soudech a soudcích), ve znění pozdějších předpisů, (zákon o ochranných známkách).“*

§11 odst. 5 Vyhlášky dále uvádí: *„Dlouhodobým nehmotným majetkem se stává pořizovaný majetek okamžikem uvedení do stavu způsobilého k užívání, kterým se rozumí dokončení pořizovaného majetku a splnění stanovených funkcí a povinností stanovených právními předpisy pro jeho užívání. Obdobně se postupuje v případě technického zhodnocení. Toto ustanovení se nepoužije v případě drobného dlouhodobého nehmotného majetku.“*

###### Dlouhodobý hmotný majetek

Dle §14 Vyhlášky jsou dlouhodobým hmotným majetkem například pozemky, kulturní předměty a stavby bez ohledu na výši ocenění a dále smotstatné movité věci a soubory hmotných movitých věcí (viz dále), pěstitelské celky trvalých porostů, drobný dlouhodobý hmotný majetek, ostatní dlouhodobý hmotný majetek, nedokončený dlouhodobý hmotný majetek a dlouhodobý hmotný majetek určený k prodeji.

Pro účely této informace vybíráme k bližší definici samostatné hmotné movité věci a soubory hmotných movitých věcí.

Dle §14 odst. 4) Vyhlášky: „*Samostatné hmotné movité věci a soubory hmotných movitých věcí*“ obsahuje samostatné hmotné movité věci a soubory majetku, které jsou charakterizovány samostatným technicko-ekonomickým určením, u kterých doba použitelnosti je delší než jeden rok a ocenění samostatné hmotné movité věci nebo souboru majetku podle § 71 převyšuje částku 40 000 Kč, a předměty z drahých kovů, pokud se nejedná o předměty kulturní hodnoty nebo kulturní památky.

Dle §14 odst. 12) Vyhlášky: Dlouhodobým hmotným majetkem se stávají pořizované věci okamžikem uvedení do stavu způsobilého k užívání, kterým se rozumí zejména dokončení věci a splnění technických funkcí a povinností stanovených jinými právními předpisy<sup>23</sup> pro užívání (způsobilost k provozu). Obdobně se postupuje v případě technického zhodnocení. Toto ustanovení se nepoužije v případě drobného dlouhodobého hmotného majetku.

- 3) **IRU – infeasible right of use** – není v českém prostředí přesně vymezeno. Dle dostupných veřejných zdrojů představuje trvalou smlouvu o nájmu komunikační infrastruktury, kdy si zákazník zakoupí právo exkluzivně využívat určité množství kapacity sítě po stanovený počet let. Obvykle jsou tyto smlouvy uzavírány na 20-30 let. Dohodnutá cena za poskytnutí práva je typicky zaplacená jednorázově při podpisu smlouvy. Předmětem IRU bývají většinou nenasvícená optická vlákna, kabely optických vláken nebo jiné části pasivní komunikační infrastruktury. Vlastník IRU může po stanovenou dobu bezpodmínečně a výlučně využívat příslušnou kapacitu sítě poskytovatele.

#### 4) **Způsobilé náklady k širokopásmové infrastruktuře**

Dle nařízení č. 651/2014 (článek 52) Podpora na širokopásmovou infrastrukturu stanovuje v bodě 2:

„Způsobilé jsou tyto náklady

- a) investiční náklady na vybudování pasivní širokopásmové infrastruktury;
- b) investiční náklady na stavební a inženýrské práce související s širokopásmovou infrastrukturou;
- c) investiční náklady na vybudování základních širokopásmových sítí a
- d) investiční náklady na vybudování přístupových sítí nové generace („sítě NGA“).

#### 5) **Širokopásmová infrastruktura**

Dle nařízení č. 651/2014 se věnuje širokopásmové infrastruktuře v následujících článcích a odstavcích:

článek 1) **Definice v oblasti podpory na širokopásmovou infrastrukturu:**

- 133) „**základní širokopásmovou sítí**“ se rozumí sítě se základními funkcemi, které jsou založeny na technologických platformách, jako například asymetrické digitální účastnické přípojky (až po sítě ADSL2+), tradiční kabelové sítě (např. DOCSIS 2.0), mobilní sítě třetí generace (UMTS) a satelitní systémy;
- 134) „**stavebními a inženýrskými pracemi souvisejícími s širokopásmovou infrastrukturou**“ se rozumí stavební a inženýrské práce nezbytné pro zavedení širokopásmové sítě, například výkopy komunikací s cílem umožnit umístění (širokopásmových) kabelovodů;
- 135) „**kabelovody**“ se rozumí podzemní potrubí nebo vedení používané k uložení kabelů (optických, kovových či koaxiálních) širokopásmové sítě
- 136) „**fyzickým zpřístupněním**“ je poskytnut přístup k přístupové lince koncového zákazníka a přenosovým systémům konkurenta je umožněno přenášet přes tuto linku přímo;
- 137) „**pasivní širokopásmovou infrastrukturou**“ se rozumí širokopásmová síť bez jakýchkoli jiných aktivních komponentů. Obvykle se skládá z infrastruktury inženýrských sítí, kabelovodů, nenasvícených vláken a rozvodných skříní;
- 138) „**přístupovými sítěmi nové generace (sítěmi NGA)**“ se rozumí vespělé sítě, které mají alespoň tyto vlastnosti:
  - a) spolehlivé poskytování služeb při současném zajištění velmi vysoké rychlosti na účastníka – pomocí komunikační sítě z optických vláken (nebo rovnocenné technologie) a v dostatečné blízkosti prostor uživatele tak, aby se zajistilo skutečné vysokorychlostní připojení;
  - b) podpora nejruznějších vespělých digitálních služeb včetně konvergovaných služeb spočívajících plně na technologii IP a c) podstatně vyšší rychlost uploadu (ve srovnání se základními širokopásmovými sítěmi).

V současném stadiu vývoje trhu a technologií jsou sítěmi NGA:

- a) přístupové sítě z optických vláken (FTTx),
- b) vespělé modernizované kabelové sítě a
- c) některé vespělé bezdrátové přístupové sítě, díky kterým lze účastníkovi poskytnout spolehlivé vysokorychlostní připojení;

**6) Nájem**

Nájem je definován v občanském zákoníku oddíl 3, § 2201 a následujících:

*„Nájemní smlouvou se pronajímatel zavazuje přenechat nájemci věc k dočasnému užívání a nájemce se zavazuje platit za to pronajímateli nájemné.“*

**7) Věcné břemeno (služebnost)**

Služebnost je definována v občanském zákoníku oddíl 2, § 1257 a následujících:

*„Věc může být zatížena služebností, která postihuje vlastníka věci jako věcné právo tak, že musí ve prospěch jiného něco trpět nebo něčeho se zdržet.“*

## 5. ZÁVĚR

Na základě rozborů výše uvedených materiálů a dokumentů uvádíme následující závěr ohledně toho, zda lze **výdaje spojené s pronájmem sítě formou IRU považovat za relevantní náklady, na něž je možné čerpat veřejnou podporu.**

Pro toto vyhodnocení vycházíme z definice způsobilých nákladů, která je obsažena v nařízení č. 651/2014, kdy jsou tyto definovány jako „investiční náklady“, kterými se rozumí náklady na vybudování pasivní širokopásmové infrastruktury, náklady na stavební a inženýrské práce související s širokopásmovou infrastrukturou, náklady na vybudování základních širokopásmových sítí a náklady na vybudování přístupových sítí nové generace („sítě NGA“).

**Jak je uvedeno výše, za investičními náklady lze považovat náklady spojené mimo jiné s pořízením dlouhodobého hmotného či nehmotného majetku.** Ačkoliv pojmy nejsou jasně definované, toto lze také dovozovat například ze skutečnosti, že příspěvkové organizace vytváří ze zákona 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů – Příspěvkové organizace územních samosprávných celků tzv. fond investic, který slouží ke krytí investičních potřeb. Takovýto fond se mimo jiné používá na pořízení a technické zhodnocení hmotného a nehmotného dlouhodobého majetku, což je uvedeno v § 31, odst. 1 a 2 a) výše uvedeného zákona.

**Dále je třeba vyhodnotit, zda předmětné smlouvy v režimu IRU představují pronájem nebo koupi práva.**

**Náklady spojené s pronájmem jsou dle české legislativy považovány za službu a jsou ve standardních případech účtovány do nákladů**, souvisejících s daným obdobím (jiný přístup má však například systém Mezinárodních účetních standardů („IFRS“), který umožňuje ve specifických případech vykazovat předměty pronájmu a s nimi spojené závazky v rozvaze společností).

Oproti tomu **náklady spojené s koupí práva jsou dle české legislativy, pokud splní znaky aktiva popsané níže, zachyceny v dlouhodobém nehmotném majetku**, konkrétně jako ocenitelné právo.

Analogií pro dané vykazování může být interpretace Národní účetní rady I-16, která se zabývá zachycením úplatně nabytého věcného břemene. Toto věcné břemeno může být nabyté na dobu určitou či neurčitou. Vzhledem k tomu, že se jedná o právo, podobně jako v případě smlouvy IRU, lze použít v této interpretaci zdůvodněné závěry.

Dle závěrů v I-16 je nezbytné, aby dané právo **vykazovalo všechny znaky aktiva**, tj.: a) bylo výsledkem minulých událostí, b) přinášelo oprávněnému ekonomický prospěch, c) při úplatném nabytí bylo spolehlivě ocenitelné (mohla být stanovena pořizovací cena). V tento moment se nabízejí dvě možnosti, a to vykazovat dané aktivum jako dlouhodobý majetek nebo jako časové rozlišení. Autoři interpretace považují za správnější vykazovat dané právo jako aktivum, které se odepisuje, tj. dlouhodobý majetek, buď na dobu určitou (dle doby smlouvy) nebo neurčitou (kdy se odpisování stanoví dle vnitřních předpisů dané jednotky).

V případě protistrany je úplata považována za výnos, který se buď časově rozlišuje (dle doby smlouvy, případně s ohledem na významnost) nebo je možné rozhodnout o vykázání jednorázového výnosu.

Aby bylo možné vykázat právo jako dlouhodobý majetek, je nezbytné, aby doba využitelnosti byla delší než 1 rok. Na tuto lhůtu upozorňujeme také ve vazbě na případně sjednané výpovědní lhůty.

Na základě námi předloženého pracovního materiálu bylo požádáno o bližší vymezení pojmů „právo užívání“ a „nájem“ v kontextu s IRU. Toto vyhodnocení je obsaženo v memorandu advokátní kanceláře spolu s řešením dalších souvisejících otázek. V rámci daného vyhodnocení je řečeno, že v případě IRU lze smluvní vztahy upravit na základě tzv. nepojmenovaných smluv upravených občanským zákoníkem, přičemž klíčová jsou ustanovení občanského zákoníku týkající se služebnosti užívacího práva.

Bod 3.3. memoranda advokátní kanceláře uvádí:

*„Jak uvádíme výše, služebnost užívacího práva vykazuje určité odlišnosti od nájmu, a to zejména následující:*

- i. služebnost užívacího práva může být zřízena jako věcné právo (nikoli pouze jako obligační vztah jako je tomu v případě nájmu);*
- ii. oprávněným ze služebnosti užívacího práva je konkrétně určená osoba, služebnost nelze smluvně převést na jiného;*
- iii. služebnost jako věcné právo lze zřídit na dobu neurčitou bez možnosti výpovědi;*
- iv. úplatu za zřízení služebnosti je možné uhradit jednorázově.“*

**Ve vazbě na výše uvedené lze konstatovat, že služebnost užívacího práva vyhovuje potřebným znakům aktiva a v případě, kdy je daná služebnost užívacího práva zřízena na dobu delší než jeden rok (resp. výpovědní doba je delší než jeden rok), pak je možné zachytit smluvní vztah IRU na straně socioekonomických partnerů jako dlouhodobý nehmotný majetek.**

**Na základě výše uvedeného mohou být náklady na dlouhodobý pronájem části sítě, nebo fyzické infrastruktury, formou nevypověditelného pronájmu (tzv. IRU) náklady způsobilými pro čerpání veřejné podpory, v případě splnění potřebných předpokladů, které jsou shrnuty níže:**

1. Smlouva IRU vykazuje všechny znaky aktiva – tzn. vznik v minulosti, přináší ekonomický prospěch, je ocenitelné a jeho využitelnost je delší než jeden rok.
2. Smlouva IRU je klasifikována jako koupě práva k užívání, nikoli nájem ve smyslu občanského zákoníku.

Dále si dovoluujeme upozornit na existenci přílohy č. 1 Vymezení způsobilých výdajů – Vysokorychlostní internet, která se zabývá způsobilými investičními výdaji. Tato příloha někdy zaměňuje pojmy výdaj a náklad, které jsou uvedeny v definicích výše a může způsobit výkladové nejasnosti. Zároveň obsahuje bod, který dlouhodobý pronájem částí sítě, nebo fyzické infrastruktury, byť by takový smluvní vztah měl charakter nevypověditelného pronájmu (tzv. IRU podle mezinárodních účetních standardů) jako způsobilého výdaje a priori vylučuje.

Doporučujeme sjednotit významové používání termínů výdaj a náklad, vypořádat se s přílohou č. 1 a sestavit vhodný formát smlouvy formy IRU, aby smlouva neobsahovala znaky znemožňující její uznání v dlouhodobém majetku.

V případě jakýchkoli dotazů jsme Vám k dispozici.

Milan Pašek  
Partner, auditor

Klára Honzíková  
Manažer, Auditor

