

382/18.09.12 Uplatnění daně z přidané hodnoty u plnění poskytovaných v rámci zákona č. 165/2012 Sb. o podporovaných zdrojích energie

Předkládají: Ing. Stanislav Kryl, č. osvědčení 3353,
Ing. Jakub Sehnal, č. osvědčení 4234

1. Předmět příspěvku:

Dne 1. ledna 2013 vstoupí v účinnost nový zákon č. 165/2012 Sb. o podporovaných zdrojích energie („Zákon“), který zavádí zásadní změny v podpoře výroby elektřiny, tepla a biometanu z obnovitelných zdrojů energie, druhotných energetických zdrojů, vysokoúčinné kombinované výroby elektřiny a tepla a decentrální výroby elektřiny. Zákon rovněž upravuje odvod z elektřiny ze slunečního záření, financování podpory a související dotace.

Zákon přináší řadu nejasností ohledně správného uplatnění daně z přidané hodnoty u úhrad poskytovaných mezi jednotlivými subjekty. Tento příspěvek má za cíl ujasnit uplatnění DPH u klíčových peněžních toků mezi jednotlivými subjekty. Příspěvek nijak nemění stávající režim podpory platný do konce roku 2012 podle zákona č. 180/2005 Sb., o podpoře výroby elektřiny z obnovitelných zdrojů energie.

2. Legislativa:

2.1 Formy podpory energie vyrobené z obnovitelných zdrojů

Podpora se poskytuje zákonem vymezenému výrobcí elektřiny, tepla a biometanu z obnovitelných, druhotných a ostatních zdrojů („Výrobce“), a to ve formě zelených bonusů nebo stanovených výkupních cen.

Bonus představuje finanční částku na podporu výroby elektřiny, tepla a biometanu z obnovitelných, druhotných a ostatních zdrojů. Bonus je vyplácen jednak ve formě zeleného bonusu na elektřinu z obnovitelných zdrojů, druhotných zdrojů a vysokoúčinné kombinované výroby elektřiny a tepla, jednak ve formě bonusu na decentrální výrobu elektřiny.

Podpora formou stanovených výkupních cen představuje, při splnění zákonných podmínek, právo Výrobce na prodej elektřiny vyrobené z obnovitelných zdrojů za stanovenou výkupní cenu.

Podpora je financována provozovateli regionální distribuční soustavy elektřiny a přenosové soustavy („Provozovatelé“)¹, a to z finančních prostředků, které tvoří složku ceny za přenos a distribuci elektřiny, a dále z prostředků státního rozpočtu.

2.2 Starý (resp. stávající) systém podpory

¹ Pro zjednodušení pod tento pojem zahrnujeme kromě provozovatelů regionální distribuční soustavy elektřiny („RDS“) a přenosové soustavy pro elektřinu („ČEPS“) i provozovatele distribučních soustav pro přepravu plynu a přepravní soustavy pro přepravu plynu.

Dle stávajícího systému, který je upraven zákonem č. 180/2005 Sb. o podpoře výroby elektřiny z obnovitelných zdrojů energie a platným do 31. prosince 2012, je podpora poskytována Provozovatelem, který je povinen uzavřít s výrobcem přímý smluvní vztah a připojit výrobce do své distribuční či přenosové soustavy. Na základě tohoto smluvního vztahu Výrobce buď Provozovateli dodává elektřinu za stanovené výkupní ceny, nebo mu poskytuje službu výroby ekologické energie, za níž získává zelený bonus.

Vykoupená elektřina je použita na krytí ztrát v síti. Zelené bonusy vyplácené Provozovatelem vstupují jako nákladová položka do ceny distribuční či přenosové služby fakturované Provozovatelem svým zákazníkům. Provozovatel nakupuje od Výrobce službu (výrobu ekologické energie), aby ji dál použil pro své vlastní výstupy. Nakoupené plnění tak představuje vstup, který je nákladovou položkou jiného plnění v komerčním řetězci. Proto v souladu s judikaturou SDEU² je tato služba, za níž je placen zelený bonus, v současné době zdanitelným plněním, které podléhá základní sazbě DPH.

2.3 Nový systém podpory

Při formálním zachování stávajících forem podpory dochází od 1. ledna 2013 k zásadní změně celkového systému poskytování podpory Výrobcům a ke změně rolí jednotlivých účastníků systému, která výrazně ovlivňuje uplatnění DPH.

Zcela novou a zásadní roli v systému podpory bude mít společnost OTE, a.s. („OTE“). OTE je akciová společnost vlastněná státem, která plní povinnosti operátora trhu stanovené zákonem č. 458/2000 Sb., energetický zákon. OTE bude vystupovat v postavení jakéhosi clearingového centra, které bude celý systém provozovat a „přerozdělovat“ prostředky určené pro podporované zdroje energie mezi jednotlivými účastníky trhu a státním rozpočtem. Na rozdíl od Provozovatelů OTE žádnou službu od Výrobců nepřijímá, nespotřebovává ani jinak nevyužívá pro svou vlastní ekonomickou činnost, ani nevykupuje elektřinu. Z tohoto důvodu ani neuzavírá s Výrobcem smluvní vztahy; při splnění podmínek nárok na podporu vzniká přímo ze Zákona.

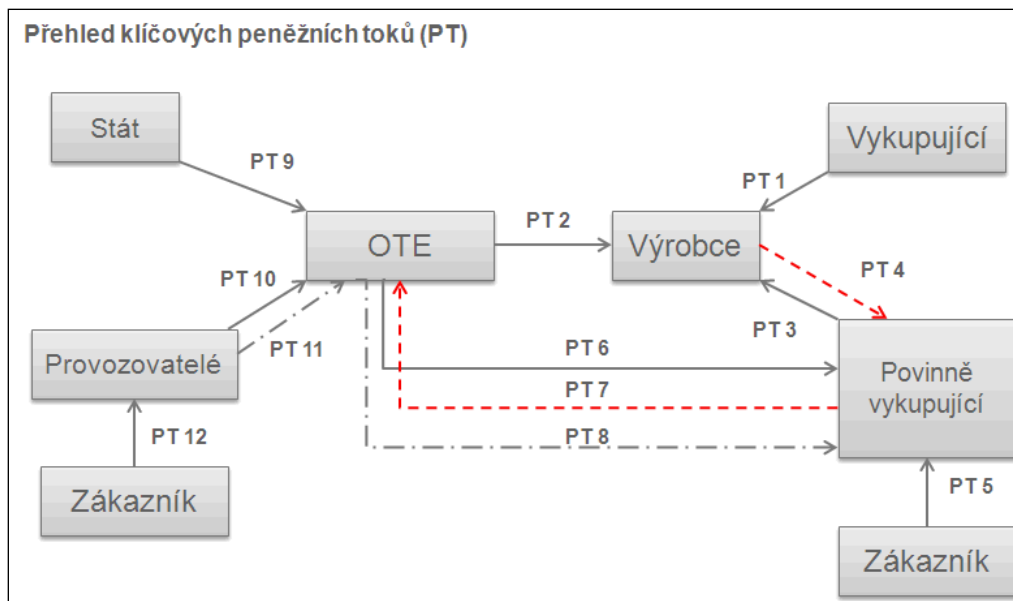
Výrobce má opět možnost volby mezi zeleným bonusem a prodejem za stanovené výkupní ceny. Zelené bonusy OTE vyplácí přímo Výrobcem. Stanovenou výkupní cenu Výrobce dostává od povinně vykupujícího³ („Povinně vykupující“). V druhém případě OTE dorovná Povinně vykupujícímu rozdíl mezi stanovenou výkupní cenou a tržní hodinovou cenou elektřiny. OTE získává prostředky na financování systému podpory přímo ze státního rozpočtu a od Provozovatelů.

Veškeré peněžní toky jsou podrobněji popsány v následující kapitole.

2.4 Popis peněžních toků mezi jednotlivými subjekty – nový systém podpory

² Viz např. C-384/95 Landboden-Agrardienste GmH & Co. KG, bod 23

³ § 2 písm. u) Zákona



- Výrobci prodávají vyrobenou elektřinu⁴ vykupujícím obchodníkům (spotřebitelům) za tržní ceny (**Peněžní tok 1**).
- OTE vyplácí Výrobci zelené bonusy⁵ (**Peněžní tok 2**).
- Alternativně Výrobce dodává Povinně vykupujícímu elektřinu za stanovené výkupní ceny, případně za rozdíl mezi výkupní cenou a zeleným bonusem, pokud Výrobce čerpá zelený bonus a zároveň nabídne vyrobenou elektřinu Povinně vykupujícímu.⁶ (**Peněžní tok 3**). V případě, že tržní hodinová cena elektřiny dosahuje záporné hodnoty, má Výrobce povinnost Povinně vykupujícímu uhradit tuto zápornou hodinovou cenu za množství elektřiny dodané v dané hodině⁷ (**Peněžní tok 4**).
- Povinně vykupující následně dodává elektřinu dalším obchodníkům či spotřebitelům za tržní ceny (**Peněžní tok 5**).
- OTE vyplácí Povinně vykupujícímu rozdíl mezi výkupní cenou elektřiny a tržní hodinovou cenou elektřiny⁸ (**Peněžní tok 6**). V případě, že je tržní hodinová cena vyšší než výkupní cena stanovená Energetickým regulačním úřadem („ERU“), přijímá OTE od Povinně vykupujícího rozdíl mezi nimi⁹ (**Peněžní tok 7**).
- OTE vyplácí Povinně vykupujícímu stanovenou cenu za činnosti Povinně vykupujícího¹⁰. Tato cena může zohledňovat i případné vícenáklady Povinně vykupujícího vzniklé z titulu dorovnání rozdílu mezi výkupní cenou a zeleným bonusem obdržným Výrobci⁶. (**Peněžní tok 8**).
- Stát hradí dotace z prostředků státního rozpočtu na úhradu nákladů spojených s podporou elektřiny (s výjimkou decentrální výroby elektřiny) a tepla. Výši dotace

4 Pro účely DPH není podstatné, zda se jedná o dodání elektřiny, tepla nebo bioplynu, proto pro zjednodušení budeme dále v textu mluvit o dodání elektřiny.

5 Zelený bonus na elektřinu (s výjimkou decentrální výroby elektřiny) je vyplácen dle § 9 odst. 3, zelený bonus na teplo dle § 26 odst. 6, zelený bonus na biometan dle § 33 odst. 3, bonus na decentrální výrobu elektřiny dle § 40 odst. 2 Zákona.

6 § 11 odst. 12 Zákona

7 § 11 odst. 9 Zákona

8 § 13 odst. 2 Zákona

9 § 11 odst. 11 Zákona

10 § 13 odst. 2 Zákona

stanoví vláda určením maximálního limitu vyplácené částky. Dotace není koncipována jako dotace k ceně služeb či jiných výstupů poskytovaných OTE, resp. není (lineárně) závislá na objemu výstupů které OTE uskutečňuje (**Peněžní tok 9**).

- Provozovatelé hradí OTE finanční prostředky na krytí nákladů spojených s podporou elektřiny z obnovitelných zdrojů (viz dále Peněžní tok 12) (**Peněžní tok 10**).
- OTE jako operátor trhu má nárok na úhradu nákladů spojených se svou činností. Provozovatelé budou OTE na základě cenového rozhodnutí ERU vyplácet odměnu za služby OTE. Odměna není účelově vázána na jednotlivé toky nebo činnosti OTE. Odměna se vztahuje k veškeré činnosti OTE, nikoliv pouze k podpoře výroby elektřiny z ekologických zdrojů (**Peněžní tok 11**).
- Provozovatelé fakturují svým zákazníkům cenu za přenos elektřiny a cenu za distribuci elektřiny. Součástí ceny je složka na krytí nákladů spojených s podporou elektřiny, kterou stanoví ERU, pokud limit dotace nedostačuje k úhradě nákladů spojených s podporou elektřiny a tepla¹¹. Tato složka je funkcí množství přenesené nebo distribuované elektřiny dodané konečným zákazníkům (**Peněžní tok 12**).

3. Uplatnění DPH u jednotlivých peněžních toků:

3.1 Judikatura Soudního dvora Evropské unie

Podle zákona č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty („ZDPH“) je předmětem DPH poskytnutí plnění za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti. Pro určení, zda jednotlivá plnění poskytována mezi různými subjekty v rámci tohoto Zákona podléhají DPH, je nutné nejprve zodpovědět, zda se jedná o plnění poskytovaná za úplatu v rámci ekonomické činnosti.

ZDPH nijak nedefinuje, co znamená poskytnutí plnění za úplatu, touto otázkou se nicméně zabývá poměrně rozsáhlá judikatura Soudního dvora Evropské unie („SDEU“).

Z rozhodnutí SDEU především vyplývá, že proto, aby služba byla poskytnuta za úplatu, „musí mezi příjemcem a poskytovatelem plnění existovat právní vztah, v rámci něhož jsou vzájemně poskytnuta plnění, přičemž odměna obdržená poskytovatelem představuje skutečnou protihodnotu služby poskytnuté příjemci“¹².

SDEU dále uvádí, že existence právního vztahu předpokládá „přímou vazbu mezi poskytnutou službou a přijatou úplatou“¹³. SDEU se podrobněji zabývá otázkou přímé vazby mezi poskytnutou službou a přijatou úplatou na konkrétních případech. V rozsudku Case 102/86 Apple and Pear Development Council SDEU například rozhodoval, zda existuje přímá vazba mezi povinným poplatkem, který hradí pěstitelé jablek ve Velké Británii a službou poskytnutou veřejnoprávní institucí Apple and Pear

11 § 28 odst. 3 Zákona

12 Viz např. C-16/93 R.J. Tolsma (odst. 14), C-246/08 Commission v Finland (odst. 44)

13 Viz např. C-16/93 R.J. Tolsma (odst. 13), C-246/08 Commission v Finland (odst. 45), Case 102/86 Apple and Pear Development Council (odst. 12)

Development Council, která má na starosti propagaci a zlepšení kvality britských jablek. SDEU konstatoval, že užitek z propagační služby poskytnuté touto státní institucí plyne celému odvětví a není zde vztah mezi mírou užtku plynoucí konkrétnímu pěstiteli a výší povinného poplatku placeného pěstitelem. Závěrem pak SDEU judikoval, že plnění poskytnuté institucí Apple and Pear Development Council není plněním za úplatu, a proto nepodléhá DPH.

Podobnou otázkou se SDEU zabýval v novějším rozsudku C-246/08 Komise v. Finsko, kde předmětem sporu bylo poskytnutí právní pomoci sociálně slabším občanům zcela bez poplatku, pokud jejich plat nepřekročil určitou hranici, nebo za příspěvek k nákladům na právní pomoc, pokud jejich plat tuto hranici překročil, ale stále se kvalifikoval pro poskytnutí zvýhodněných služeb. Výše příspěvku na právní pomoc placenou občany se tedy odvíjela od výše jejich příjmů, nikoliv od hodnoty poskytnutých právních služeb (tj. počtu hodin strávených právníkem, složitosti případu apod.). SDEU shledal, že vazba mezi plněním poskytnutým veřejnoprávní institucí a příspěvkem přijatým od občanů není dostatečně přímá, a proto se nejedná o ekonomickou činnost.¹⁴

V rozsudcích C-215/94 Jürgen Mohr a C-384/95 Landboden-Agrardienste GmbH & Co. KG se SDEU podrobněji zabýval otázkou existence vazby mezi užtkem plynoucím příjemci plnění a úplatou poskytovatele. V obou případech se jednalo o přijetí závazku zemědělce vzdát se části nebo celé produkce určité komodity výměnou za příspěvek od státu. Spornou otázkou bylo, zda zemědělec poskytl zdanitelnou službu spočívající v přijetí závazku zdržet se určitého jednání. SDEU v obou případech dovedl, že plnění poskytnuté zemědělci nemůže podléhat DPH jakožto dani ze spotřeby, protože k žádné spotřebě ze strany konkrétního příjemce plnění nedochází. Plnění zemědělce je poskytnuto ve veřejném zájmu a užitek z něj plynoucí nelze přiřadit žádnému konkrétnímu spotřebiteli. Takové plnění ani nepředstavuje vstup, který by byl nákladovou položkou jiného plnění v komerčním řetězci.

V této souvislosti je nutné uvést, že z úvodních ustanovení Zákona vyplývá¹⁵, že výroba energie z obnovitelných, druhotných a ostatních zdrojů se uskutečňuje v zájmu ochrany klimatu a příznivého životního prostředí. Ochranu životního prostředí přitom ustálená soudní judikatura považuje za veřejný zájem¹⁶.

3.2 Aplikace judikatury na peněžní toky mezi jednotlivými subjekty

Pro určení, zda jednotlivé peněžní toky probíhající podle tohoto Zákona jsou úplatou za zdanitelné plnění, je tedy rozhodující:

- zda se jedná o plnění za úplatu poskytované v rámci ekonomické činnosti (existuje právní vztah a přímá vazba);
- zda se jedná o plnění, které je schopen zkonsumovat konkrétní příjemce, nebo zda je plnění naopak poskytované ve veřejném zájmu, u něhož strana poskytující úplatu není příjemcem plnění.

14 Viz odst. 48 a 51 předmětného rozhodnutí

15 § 1 odst. 2 Zákona

16 Viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu 1 As 6/2011 - 347

3.2.1 Výrobce – zelený bonus

Peněžní tok 1 – uplatní se DPH

Výrobce dodává elektřinu obchodníkovi (spotřebiteli) na trhu s elektřinou za tržní ceny. Toto dodání je zdanitelným plněním - dodáním zboží, neboť existuje přímá vazba mezi přijatou úplatou a množstvím dodané elektřiny. Zároveň existuje právní vztah mezi subjekty a není pochyb o tom, že kupující obchodník spotřebovává užitek z nakoupené elektřiny.

Peněžní tok 2 – neuplatní se DPH

OTE poskytuje Výrobci podporu ve formě zeleného bonusu. Zelený bonus dle našeho názoru nepředstavuje úplatu za plnění, neboť OTE nedostává žádné protiplnění od Výrobce. Jak již bylo zmíněno výše, výroba energie z ekologických zdrojů se uskutečňuje v zájmu ochrany klimatu a příznivého životního prostředí, tedy ve veřejném zájmu. OTE přitom nemá bezprostřední prospěch z ochrany klimatu a příznivého životního prostředí a nemůže toto plnění nijak spotřebovat. OTE zároveň neuskutečňuje žádná navazující zdanitelná plnění, do kterých by mohl zakalkulovat tento náklad¹⁷. Ve světle judikatury SDEU tak zelený bonus poskytovaný Výrobci není předmětem DPH.

Domníváme se, že se nejedná ani o úplatu od třetí osoby za plnění poskytnutá Výrobce, která by podle §36 odst. 1 ZDPH měla vstupovat do základu daně. Zelený bonus je poskytován na vyrobenou elektřinu¹⁸, nikoliv na prodanou. Výrobce v některých případech může vyrobenou elektřinu spotřebovat sám¹⁹ a v takovém případě ani žádné další plnění poskytnuto není. Nemůže se ani jednat o dotaci k ceně²⁰, neboť Výrobce nemá povinnost dodávat elektřinu se slevou. Výrobce prodává elektřinu za tržní cenu.

Nárok na odpočet DPH na vstupu

Výrobce je osobou povinnou k dani, která v rámci výroby elektřiny z podporovaných zdrojů uskutečňuje pouze zdanitelná plnění – prodej elektřiny, a má plný nárok na odpočet u přijatých zdanitelných plnění, která použije v rámci této ekonomické činnosti. Výrobce neuskutečňuje žádnou činnost, která by nebyla ekonomickou činností, a proto nemá povinnost uplatnit nárok na odpočet DPH v poměrné výši. Přijaté zelené bonusy od OTE se nezapočítávají ani do výpočtu koeficientu pro odpočet DPH v krácené výši a za předpokladu, že Výrobce neposkytuje žádnou osvobozenou činnost, bude tento koeficient roven jedna. Tento závěr podporuje rozsudek C-204/03 Komise v. Španělsko, kde SDEU řešil otázku protiprávnosti zahrnutí státních dotací do koeficientu. SDEU dal za pravdu Evropské Komisi v tom, že Španělsko nesplnilo svou povinnost vyplývající ze Směrnice o DPH, když zavedlo

17 Cena za službu operátora trhu (Peněžní tok 11) je stanovena ERU a tento náklad nezahrnuje.

18 Dle § 5 odst. 1 Zákona se za elektřinu z druhotných zdrojů považuje elektřina vyrobená využitím druhotných zdrojů naměřená v předávacím místě výroby elektřiny a distribuční nebo přenosové soustavy, nebo naměřená na svorkách generátoru a snížená o vlastní technologickou spotřebu.

19 Pokud by výrobce spotřeboval elektřinu pro účely nesouvisející s jeho ekonomickou činností, byl by povinen uplatnit DPH v souladu s § 13 odst. 4 písm. a) ZDPH.

20 § 4 odst. 1 písm. l) ZDPH

zvláštní pravidlo omezující odpočitatelnost DPH na vstupu, pokud plátce obdržel dotace na pořízení zboží a služeb. Ke stejnému závěru došel SDEU v případech C-243/03 Komise v. Francie a C-25/11 Verazim Sol.

3.2.2 Výrobce – stanovené výkupní ceny

Peněžní tok 3 – uplatní se DPH

Výrobce dodává elektřinu Povinně vykupujícímu za stanovené výkupní ceny. Podobně jako u Peněžního toku 1 se domníváme, že dodání elektřiny Výrobce Povinně vykupujícímu je z pohledu DPH zdanitelným plněním dodání zboží, neboť jsou splněny všechny podmínky přímé vazby mezi plněním a úplatou.

Peněžní tok 4 – uplatní se DPH (jako snížení základu daně u Peněžního toku 3)

Tato platba efektivně snižuje úplatu za elektřinu dodanou v dané hodině Povinně vykupujícímu. Proto tuto platbu nelze posuzovat samostatně, ale jako snížení základu daně. Vzhledem k tomu, že Povinně vykupující je povinen o této skutečnosti informovat Výrobce předem, v souladu s § 36 odst. 5 ZDPH se základ daně sníží již při fakturaci Peněžního toku 3 (nikoliv jako následný dobropis).

V praxi může zcela výjimečně dojít k situaci, kdy absolutní hodnota záporné tržní hodinové ceny bude vyšší než stanovená výkupní cena a tedy v celkovém výsledku Výrobci vzniká povinnost Povinně vykupujícímu doplatit vzniklý rozdíl. Z pohledu DPH by se v takovém případě jednalo o dvě plnění, nejprve o bezúplatné dodání elektřiny Výrobce Povinně vykupujícímu, kde základem daně je nulová hodnota, a dále poskytnutí služby likvidace nadbytečné elektřiny Povinně vykupujícímu Výrobci, kde základem daně je hodnota, o kterou absolutní hodnota záporné tržní ceny elektřiny přesahuje stanovenou výkupní cenu. Tento postup, ačkoliv je spíše hypotetický a v praxi z ekonomických důvodů spíše nebude využit, je v souladu s dřívějším vyjádřením GFŘ k dané problematice²¹.

Nárok na odpočet DPH na vstupu

Výrobce má plný nárok na odpočet DPH na vstupu, neboť veškeré výnosy související s podporovanou výrobou elektřiny jsou zdaněny.

3.2.3 Výrobce – kombinace zeleného bonusu a prodeje Povinně vykupujícímu

Peněžní tok 2 – neuplatní se DPH

Výrobce čerpá podporu ve formě zeleného bonusu. Zelený bonus dle našeho názoru nepředstavuje úplatu za plnění, neboť OTE nedostává žádné protiplnění od Výrobce. Viz komentář k Peněžnímu toku 2 kapitoly 3.2.1 Výrobce – zelený bonus.

Peněžní tok 3 – uplatní se DPH

Výrobce čerpá zelený bonus a zároveň dodává elektřinu Povinně vykupujícímu⁶. V tomto případě, na rozdíl od předchozí varianty hradí Povinně vykupující Výrobci pouze rozdíl mezi stanovenou výkupní cenou a přijatým zeleným bonusem. Domníváme se, že tento případ by se z pohledu DPH měl posuzovat obdobně jako

21 Viz odpověď Generálního finančního ředitelství na nejčastější otázky - k dodávkám elektřiny uskutečněným operátorem trhu (http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/dane_poplatky_14118.html?year=PRESENT)

Peněžní tok 1, kdy Výrobce prodává elektřinu Vykupujícímu za tržní cenu. Jedná se tedy o zdanitelné plnění dodání zboží, neboť jsou splněny všechny podmínky přímé vazby mezi plněním a úplatou. Základem daně je úplata, kterou Výrobce obdrží od Povinně vykupujícího.

Domníváme se, že se nejedná ani o úplatu od třetí osoby za plnění poskytnutá Výrobce, která by podle §36 odst. 1 ZDPH měla vstupovat do základu daně, protože charakter Peněžního toku 2 se nemění v závislosti na tom, zda se Výrobce rozhodne vyrobenou elektřinu prodat Vykupujícímu nebo Povinně vykupujícímu.

3.2.4 Povinně vykupující

Peněžní tok 5 – uplatní se DPH

Povinně vykupující dodává vykoupenou elektřinu dalším obchodníkům či spotřebitelům za tržní cenu a toto dodání považujeme z pohledu DPH za zdanitelné plnění, neboť i zde existuje přímá vazba mezi plněním a poskytnutou úplatou.

Pokud tržní hodinová cena elektřiny dosahuje záporné hodnoty, Povinně vykupující si v podstatě kupuje službu likvidace elektřiny. Z pohledu DPH se tedy jedná o dvě plnění – bezúplatné dodání elektřiny, kde v souladu dřívějším stanoviskem GFŘ²¹ je základ daně nula, a zároveň poskytnutí zdanitelné služby likvidace nadbytečné elektřiny, která podléhá základní sazbě DPH.

Peněžní tok 6 – neuplatní se DPH

OTE hradí Povinně vykupujícímu rozdíl mezi stanovenou výkupní cenou a tržní cenou elektřiny. V souladu s judikaturou SDEU se domníváme, že ani v tomto případě se nejedná o úplatu za plnění, neboť dotace poskytnuta OTE má uhradit Povinně vykupujícímu náklady spojené s jeho povinností vykupovat za cenu vyšší než je tržní cena. Tento závazek Povinně vykupujícího přitom nepředstavuje službu poskytnutou ve prospěch OTE a OTE ji nemůže nijak spotřebovat a ani netvoří nákladovou složku zdanitelných plnění poskytovaných OTE. Užitek z podpory ekologických zdrojů energie plyne celé společnosti, nikoli jednomu konkrétnímu příjemci.

Dle našeho názoru nelze ani tvrdit, že by úplata poskytovaná OTE měla vstupovat do základu DPH při prodeji Povinně vykupujícím dalšímu obchodníkovi či spotřebiteli jakožto úplata třetí strany dle § 36 odst. 1 ZDPH. Jak již bylo řečeno, podpora souvisí s výkupem elektřiny, nikoliv s jejím následným prodejem.

Peněžní tok 7 – neuplatní se DPH

V případě, že je tržní hodinová cena vyšší než výkupní cena, Povinně vykupující proplácí OTE rozdíl mezi cenami. Nejedná se o samostatnou transakci, ale pouze o úpravu Peněžního toku 6. Ani tato úprava tak podle nás nepodléhá DPH.

Peněžní tok 8 – neuplatní se DPH

Povinně vykupující účtuje OTE náklady za činnost zajištění výkupu elektřiny za stanovenou výkupní cenu (činnosti Povinně vykupujícího) ve vztahu k Výrobce. Stanovení ceny za činnost je ponecháno na rozhodnutí ERU.

Na základě judikatury SDEU se domníváme, že z pohledu Povinně vykupujícího nedochází k poskytnutí plnění, neboť činnost Povinně vykupujícího směřuje k naplnění veřejného zájmu, nikoliv ku prospěchu OTE a OTE z jeho činnosti nijak nebenefituje. Úplata poskytovaná OTE tedy není úplatou za plnění a nepodléhá DPH. Tento závěr se podle našeho názoru nemění ani v případě, že do ceny za činnost Povinně vykupujícího jsou promítnuty i vícenáklady Povinně vykupujícího vzniklé z titulu dorovnání rozdílu mezi výkupní cenou a zeleným bonusem přijatým Výrobce⁶.

Pokud jde o úplatu třetí strany, mutatis mutandis se uplatní argumentace jako u Peněžního toku 6.

Nárok na odpočet DPH na vstupu

Povinně vykupující si uplatní odpočet DPH u vykoupené elektřiny (Peněžní tok 3) a souvisejících vstupů v plné výši, neboť tato přijaté plnění použije pro svá uskutečněná plnění (následný prodej elektřiny – Peněžní tok 5). Mutatis mutandis se uplatní argumentace jako u Výrobce, který získává zelený bonus (Peněžní tok 2).

Nárok na odpočet DPH lze uplatnit i v případě, že tržní hodinová cena elektřiny dosahuje záporné hodnoty, a plátce tak elektřinou nakoupenou v dané hodině nevyužije pro žádné zdanitelné plnění. V souladu se závěry SDEU v případě C-37/95 Ghent Coal Terminal je nárok na odpočet zachován i v situaci, kdy se plánovaná ekonomická činnost neuskuteční z důvodů, které jsou mimo kontrolu plátce.

3.2.5 Operátor trhu (OTE)

Peněžní tok 9 – neuplatní se DPH

Stát vyplácí OTE dotaci za účelem krytí nákladů na výplatu bonusu a rozdílu výkupní ceny a tržní hodinové ceny. Dotace není dle zákona o DPH předmětem DPH, pokud se nejedná o dotaci k ceně. Dotací k ceně se přitom rozumí taková dotace, jejíž příjemce má povinnost poskytovat plnění se slevou, která je vázána k ceně za jednotku plnění.

Dotace na úhradu nákladů, spojených s podporou elektřiny a tepla, vyplácená OTE ze státního rozpočtu nenaplnuje definici dotace k ceně, a proto nepodléhá DPH, neboť směřuje k nákladům (resp. vstupům) OTE, nikoliv k jeho výstupům. S přijetím dotace rovněž není spojena povinnost OTE poskytnout plnění se slevou.

Peněžní tok 10 – neuplatní se DPH

Provozovatelé účtují finálním zákazníkům složku ceny za přenos a distribuci elektřiny na krytí nákladů spojených s podporou elektřiny (viz Peněžní tok 12). Tuto složku ceny pak Provozovatelé poskytnou OTE. Domníváme se, že proti tomuto příspěvku OTE neposkytuje Provozovatelům žádné plnění (Provozovatelé nemají z ekologické výroby elektřiny žádný benefit, který by mohli konzumovat), a příspěvek poskytnutý Provozovateli tak nepředstavuje úplatu za plnění.

Takové plnění ani nepředstavuje vstup, který by byl nákladovou položkou jiného plnění v komerčním řetězci. Tato položka sice vstupuje do ceny služby přenosu nebo distribuce elektřiny, není však pro její poskytnutí vůbec potřeba.

Peněžní tok 11 – uplatní se DPH

OTE fakturuje Provozovatelům cenu za služby operátora trhu. Dle našeho názoru se jedná o standardní zdanitelné plnění poskytnutí služby, které podléhá základní sazbě DPH. OTE má nárok na odpočet ze vstupů souvisejících s tímto zdanitelným výstupem. Provozovatelé si mohou odečíst DPH na vstupu ze služby přijaté od OTE.

3.2.6 Provozovatelé

Peněžní tok 12 – uplatní se DPH

Provozovatelé distribuční a přenosové soustavy poskytují svým zákazníkům službu přenosu nebo distribuce elektrické energie. Součástí ceny za tuto službu je i složka na krytí nákladů spojených s podporou elektřiny z obnovitelných zdrojů, která je proporcionalní množství přenesené/distribuované elektřiny. Existuje zde proto přímá vazba mezi poskytnutou službou a úhradou za tuto službu. Tento závěr je podpořen i ustanovením § 36 odst. 3 písm. a) ZDPH, podle kterého jsou součástí základu daně i jiné daně, cla, dávky nebo poplatky. Složka ceny má ve své podstatě charakter jiné daně nebo dávky.

Z pohledu DPH se jedná o poskytnutí zdanitelného plnění a Provozovatelé spolu s úplatou za službu zdaňují i předmětnou složku ceny na krytí nákladů spojených s podporou elektřiny.

4. Závěr

Doporučujeme ujasnit uplatnění DPH u výše popsaných transakcí a přijaté závěry náležitým způsobem publikovat.

Stanovisko GFŘ:

S doplněným příspěvkem dle diskuse k danému tématu na jednání dne 16.10.2012 GFŘ souhlasí.