

# GENERÁLNÍ FINANČNÍ ŘEDITELSTVÍ

Lazarská 7, Praha 1, PSČ 117 22

Sekce metodiky a výkonu daní

V Praze

Č. j.: 56692/13/7001-21000-101206

## **Informace GFŘ k uplatňování nároku na odpočet DPH při výrobě elektřiny ve fotovoltaických elektrárnách**

### **1. Úvod a popis problému**

Dnem 1. 1. 2013 nabyl účinnosti zákon č. 165/2012 Sb., o podporovaných zdrojích energie a o změně některých zákonů, který nahradil zákon č. 180/2005 Sb., o podpoře výroby elektřiny z obnovitelných zdrojů energie a o změně některých zákonů (zákon o podpoře využívání obnovitelných zdrojů). V souvislosti s tím došlo od 1. 1. 2013 ke změně v uplatňování daně z přidané hodnoty (dále jen „daň“ nebo „DPH“) u výrobců elektřiny, majitelů fotovoltaických elektráren (dále jen „FVE“), kteří zvolili jako formu podpory výroby energie z obnovitelných zdrojů tzv. zelený bonus. Do konce r. 2012 byl zelený bonus považován za úplatu za službu ekologického způsobu výroby elektrické energie pomocí fotovoltaických článků, protože existoval přímý smluvní vztah mezi výrobcí elektřiny z obnovitelných zdrojů a provozovateli regionální distribuční soustavy nebo přenosové soustavy. Poskytovaná služba byla zdanitelným plněním podléhající dani na výstupu. Od 1. 1. 2013 nepodléhá zelený bonus vyplácený výrobcům elektřiny z obnovitelných zdrojů společnostmi OTE, a.s. dani, neboť nepředstavuje úplatu za plnění pro operátora trhu (OTE, a.s.). Ten od výrobců energie neobdrží žádné plnění, k němuž by byl zelený bonus protiplněním tak, aby byly naplněny znaky „poskytnutí služby za úplatu“ jako nezbytného předpokladu k uplatnění DPH.

Této změně při uplatňování DPH u zelených bonusů, která nastala v přímé souvislosti se shora uvedenou změnou zákona o podpoře využívání obnovitelných zdrojů, byl věnován podrobný příspěvek č. 382/18.09.12 tzv. Koordinačního výboru ([viz http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-prispevky-kv-kdp/2012KV\\_KDP\\_12\\_10\\_2012.pdf](http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-prispevky-kv-kdp/2012KV_KDP_12_10_2012.pdf) ). Popsané výchozí změny se pak v logické návaznosti promítají i do dalších postupů při aplikaci platných pravidel pro uplatnění DPH, mj. i při uplatňování nároku na odpočet daně, a to především jeho rozsahu a korekci původně uplatněné výše odpočtu s ohledem na okamžik pořízení FVE a následnou výrobu elektřiny spotřebovanou pro různé účely.

Vzhledem k četným dotazům veřejnosti v posledních dnech na uplatňování DPH při výrobě elektřiny ve FVE a k nároku na odpočet daně s tím souvisejícího, se operativně vydává tato informace, která má sloužit zejména jako pomůcka k usnadnění aplikace povinností, jež jsou nedílnou součástí systému daně z přidané hodnoty. Tyto povinnosti jsou přitom zakotveny v zákoně o DPH od začátku jeho účinnosti. Protože byly předmětem několika dřívějších novelizací, může vyjasnění dopadu příslušných ustanovení právní úpravy nároku na odpočet daně při výrobě elektřiny ve FVE přispět k větší právní jistotě plátců a k odstranění případných aplikačních nejasností v dané oblasti.

## 2. Právní úprava

Na předmětnou problematiku dopadají zejména ustanovení

- § 72 až § 79c zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“) a
- § 13 odst. 4 písm. a) a odst. 5 tohoto zákona,
- čl. II (přechodná ustanovení) bod. 5. a 6. zákona č. 47/2011 Sb.

## 3. Východiska vzniku a rozsahu nároku na odpočet

V návaznosti na změnu v posouzení tzv. zeleného bonusu ve vztahu k uplatnění DPH od 1. 1. 2013 je při aplikaci nároku na odpočet daně třeba vycházet z následujících skutečností:

- FVE, tvořená zařízením k přeměně energie ze sluneční na elektrickou a zařízením k připojení na distribuční síť, je samostatným dlouhodobým majetkem ve smyslu § 4 odst. 3 písm. d) zákona o DPH, a to jak v případě jejího umístění na volném prostranství (konstrukce nesoucí fotovoltaické panely spojená se zemí závrtnými šrouby nebo ukotvená v betonových blocích), tak v případě jejího umístění na budově. Pokud by FVE byla součástí pláště budovy, např. když by plnila funkci střešní krytiny, byla by součástí budovy.
- Záleží na typu pořízené FVE:
  - a) tzv. ostrovy – elektrárny, které nejsou připojeny na síť a nemůže tedy technicky docházet k dodání elektřiny provozovatelům energetických soustav; vyrobená elektřina je využívána buď pro ekonomickou činnost nebo pro činnost jinou (zejména soukromou spotřebu),
  - b) elektrárny, u nichž není technicky možná přímá spotřeba vyrobené elektřiny a vyrobenou elektřinu její provozovatel plně dodává do energetické soustavy a elektřinu pro svou potřebu pouze nakupuje,
  - c) elektrárny, u nichž je (teprve od určité doby) technicky možná přímá spotřeba jí vyrobené elektřiny a pouze přebytky vyrobené elektřiny jsou dodávány do energetické soustavy; nutno rozlišovat přímou spotřebu pro ekonomickou činnost a pro činnost jinou než ekonomickou.
- Nárok na odpočet daně se uplatňuje u zařízení, které vyrábí elektřinu. Zařízením pro výrobu elektřiny se rozumí celá elektrárna, tj. konstrukce (zpravidla hliníková či duralová z jejlů a L profilů), fotovoltaické panely, střídač, rozvaděč, kabeláž. Vznik nároku na odpočet daně a jeho rozsah (plná či částečná výše) závisí na účelu pořízení FVE a na skutečném způsobu jejího používání, který souvisí s dodáním vyrobené elektřiny pro různé účely.
- Je třeba zohledňovat, zda je vyrobená elektřina dodávaná za úplatu nebo bez úplaty. Při dodávkách elektřiny v tržním prostředí nelze vyloučit tržní cenu odpovídající nulové hodnotě, tj. základ daně ve výši 0,- Kč. Může se jednat se o situace, kdy se cena, za kterou provozovatel FVE dodává vyrobenou elektřinu provozovateli distribuční sítě, odvozuje např. na základě smluvního ujednání od ceny denního trhu organizovaného operátorem trhu v EUR/MWh a od kurzu české koruny vůči euru vyhlášeného Českou národní bankou. Pokud je podle momentální tržní ceny vypočtena cena dodání jako nulová (nebo záporná), nejedná se o plnění bez úplaty. Jinak tomu ale je v případě, že by byla cena ve výši nula sjednána ve smlouvě; úplata je předem vyloučena a provozovatel FVE žádnou úplatu ani obdržet nemá. Pak by se jednalo o bezúplatné dodání vyrobené elektřiny se všemi důsledky, které stanoví zákon o DPH, zejména ve vztahu k předtím uplatněnému odpočtu daně. Není-li smluvně žádná cena ujednána (např. použitím stylizace „cena za 1 kWh elektřiny dodané a vykázané do sítě provozovatele

*distribuční soustavy – není předmětem smlouvy“), je třeba vyjít z toho, zda fakticky došlo k poskytnutí úplaty jako protiplnění k dodání elektřiny nebo nikoliv a podle toho postupovat při aplikaci fikce dodání zboží za úplatu ve smyslu § 13 odst. 4 písm. a) a odst. 5 zákona o DPH se stanovením základu daně dle § 36 odst. 6 písm. a) tohoto zákona.*

- Promítnutí účelu použití pořízené FVE a vyrobené elektřiny se posuzuje odlišně pro různá období platnosti příslušného znění zákona o DPH. S účinností od 1. 4. 2011 došlo ke změnám v právní úpravě nároku na odpočet daně, a to zákonem č. 47/2011 Sb. Podle přechodného ust. čl. II bodu 5 tohoto zákona musí být rozlišováno, zda k pořízení FVE a uplatnění odpočtu u tohoto majetku došlo v období do 31. 3. 2011 nebo po 1. 4. 2011, a to z důvodu aplikace správného znění § 78, příp. § 79 při provádění úpravy odpočtu daně nebo vyrovnání odpočtu. Prakticky to znamená, že do 31. 3. 2011 byla i u dlouhodobého majetku možnost uplatnění plného odpočtu při jeho pořízení s uplatněním daně na výstupu při jeho následném použití pro účely nesouvisející s ekonomickou činností (§ 72 odst. 5 zákona o DPH ve znění do 31. 3. 2011) a tento režim zůstává zachován i po 1. 4. 2011. Zatímco u dlouhodobého majetku pořízeného po 1. 4. 2011 je stanoveno uplatnění odpočtu daně v poměrné výši odpovídající rozsahu použití pro účely ekonomických činností již při pořízení (§ 72 odst. 6 zákona o DPH ve znění od 1. 4. 2011) s tím, že změny v rozsahu použití pro účely ekonomických činností a pro účely s ekonomickou činností nesouvisejících se neřeší daní na výstupu ale úpravou odpočtu daně dle § 78 a násl. zákona o DPH.
- Ve vztahu k délce opravného období dle § 78 zákona o DPH se u FVE umístěných na střechách nebo jiných částech staveb rozlišují (v návaznosti na vymezení hmotného majetku a technického zhodnocení dle zákona o daních z příjmů) jako různé majetky:
  - samostatné movité věci<sup>1</sup>, příp. soubor movitých věcí se samostatným technicko ekonomickým určením<sup>2</sup> (fotovoltaické panely, měniče, rozvaděče atd.) se lhůtou pro úpravu odpočtu v délce 5 let a
  - technické zhodnocení budovy (nosná konstrukce, kabeláž, stavební úpravy atd.) se lhůtou pro úpravu odpočtu v délce 10 let.
 Prodloužení lhůty pro úpravu odpočtu daně u technického zhodnocení na 10 let platí od 1. 1. 2012 s účinností zákona č. 370/2011 Sb. V případě odpočtu daně uplatněného u technického zhodnocení pořízeného přede dnem účinnosti tohoto zákona (tj. do 31. 12. 2011), je i nadále zachována lhůta pro úpravu odpočtu 5 let (čl. II bod 9. přechodných ustanovení zákona č. 370/2011 Sb.). U FVE instalované na střeše stavby po 1. 1. 2012 bude tedy pro účely úpravy odpočtu daně část podléhat lhůtě 5 let (soubor movitých věcí) a část lhůtě 10 let (technické zhodnocení stavby).
- U výrobce elektřiny ve FVE se za jeho ekonomickou činnost v dané souvislosti považuje:
  - úplatné dodání vyrobené elektřiny jinému subjektu,
  - úplatné (za zelený bonus) poskytnutí služby ekologické výroby elektřiny (jen do konce roku 2012),
  - spotřeba vyrobené elektřiny pro vlastní ekonomickou činnost, např. výrobní, zemědělskou a podobnou činnost a
  - uplatnění fikce dodání zboží při bezúplatném dodání vyrobené elektřiny a při soukromé (osobní) spotřebě.
- Účelem nesouvisejícím s ekonomickou činností je dodání vyrobené elektřiny jinému subjektu bez úplaty a osobní (soukromá) spotřeba výrobce elektřiny nebo osobní spotřeba jeho zaměstnanců.

<sup>1</sup> § 26 odst. 2 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

<sup>2</sup> § 26 odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

- Zelený bonus není od 1. 1. 2013 úplatou za plnění. Od tohoto data má povahu obdobnou jako dotace tzv. na činnost a dodává-li plátce elektřinu za úplatu do sítě, nemá změna daňového režimu zeleného bonusu v r. 2013 vliv na změnu odpočtu daně u FVE, protože nedochází ke změně v rozsahu použití, který by byl důvodem pro úpravu odpočtu daně.
- Ve výpočtu poměrného koeficientu dle § 75 zákona o DPH, který vyjadřuje rozsah použití pořízené FVE pro ekonomickou činnost a pro účely s touto činností nesouvisející, se zohledňuje také skutečnost, že do konce r. 2012 byl i zelený bonus k soukromé spotřebě vyrobené elektřiny součástí ekonomické činnosti plátce. Zákon o DPH přesně nestanoví metodu ani kritéria, které by měly být při výpočtu koeficientu použity. Poměrně jednoznačným kritériem k vystižení předmětného poměru může být měrná jednotka (kWh) dodané, resp. spotřebované elektřiny. Vhodnost použitého kritéria, např. i hodnotového – v Kč, je podmíněna způsobilostí objektivně vyjádřit podíl ekonomických a tzv. neekonomických činností.

#### 4. Postup řešení oprávněnosti a výše nároku na odpočet daně

##### 4. 1. FVE pořízena a odpočet uplatněn před 1. 4. 2011

Pokud byl při pořízení FVE uplatněn plný odpočet daně, uplatní se u vyrobené elektrické energie spotřebované pro soukromou spotřebu plátce i u bezúplatného dodání elektřiny do sítě fikce dodání zboží dle § 13 odst. 4 písm. a) a odst. 5 zákona o DPH, a to bez ohledu na to, že od 1. 1. 2013 již zelený bonus nepolehá dani na výstupu. Základ daně se v případě postupu dle § 13 odst. 4 písm. a) a odst. 5 zákona o DPH stanoví v souladu s ust. § 36 odst. 6 písm. a) tohoto zákona, tj. ve vyšší ceny, za kterou lze elektřinu nakoupit od dodavatele ze sítě.

Pokud by při pořízení FVE byl uplatněn odpočet daně dle § 72 odst. 5 zákona o DPH ve znění do 31. 3. 2011 jen v poměru odpovídajícím použití pro ekonomickou činnost, dodanění dle § 13 odst. 4 písm. a) a odst. 5 zákona o DPH by se u soukromé spotřeby a bezúplatného dodání vyrobené elektřiny neprovádělo, a to ani před ani po 1. 1. 2013. Vzhledem k obsahu § 78 zákona o DPH ve znění do 31. 3. 2011 by se neprováděla ani úprava odpočtu daně původně uplatněného jen v poměrné části odpovídající rozsahu použití pro ekonomickou činnosti, pokud by nedošlo ke změně použití ve vazbě na uskutečněná plnění s nárokem na odpočet a osvobozená plnění bez nároku na odpočet.

Příklady:

- 1) *Plátce pořídil FVE před 1. 4. 2011 a uplatnil při jejím pořízení plný nárok na odpočet. Jako formu podpory zvolil zelený bonus a vyrobenou elektřinu částečně používá ve své provozovně k výrobním účelům a část pro vlastní (soukromou) spotřebu.*
  - *do konce r. 2012 - plátce uplatňuje daň na výstupu z dodání vyrobeného zboží, daň na výstupu z fikce dodání zboží dle § 13 odst. 5 zákona o DPH u soukromé spotřeby elektřiny a daň na výstupu ze zeleného bonusu jako úplaty za službu ekologické výroby elektřiny.*
  - *od 1. 1. 2013 - plátce uplatňuje daň na výstupu z dodání vyrobeného zboží a daň z fikce dodání zboží u soukromé spotřeby.*
  - *Úprava odpočtu dle původního § 78 zákona o DPH se neprovede, protože ani v r. 2013, kdy už není zelený bonus úplatou za službu ekologické výroby elektřiny, nedojde ke změně účelu použití FVE ve smyslu původního § 78 odst. 3 a 4 zákona o DPH, pokud se nezmění rozsah použití pro osvobozená plnění bez nároku na odpočet daně.*
- 2) *Plátce pořídil FVE před 1. 4. 2011 a uplatnil při jejím pořízení plný nárok na odpočet daně. Čerpá zelený bonus a vyrobenou elektřinu spotřebovává ve vlastní provozovně při výrobě zboží, pro soukromé účely a přebytky dodává bezúplatně (nikoliv za tržní cenu) do sítě.*

- do konce r. 2012 – plátce uplatňuje daň na výstupu z dodání vyrobeného zboží, daň na výstupu ze zeleného bonusu jako úplaty za službu ekologické výroby elektřiny, daň na výstupu z fikce dodání zboží u soukromé spotřeby a daň na výstupu z fikce dodání zboží u bezúplatného dodání elektřiny.
  - od 1. 1. 2013 – u daně na výstupu postupuje stejně jako v r. 2012 s výjimkou daně ze zeleného bonusu.
  - Úprava odpočtu dle původního § 78 zákona o DPH se neprovede.
- 3) Plátce pořídil FVE před 1. 4. 2011 a uplatnil při jejím pořízení plný nárok na odpočet daně. Čerpá zelený bonus a veškerou vyrobenou elektřinu využívá jen pro soukromou spotřebu.
- do konce r. 2012 – plátce uplatňuje daň na výstupu ze zeleného bonusu jako úplaty za ekologický způsob výroby elektřiny a daň na výstupu z fikce dodání zboží u soukromé spotřeby.
  - od 1. 1. 2013 – plátce uplatňuje daň na výstupu z fikce dodání zboží u soukromé spotřeby.
  - Úprava odpočtu dle původního § 78 zákona o DPH se neprovede.
- 4) Plátce pořídil FVE před 1. 4. 2011 a uplatnil při jejím pořízení odpočet daně v poměrné výši odpovídající rozsahu použití pro ekonomickou činnost. Čerpá zelený bonus a vyrobenou elektřinu používá ve své provozovně k výrobním účelům a část pro vlastní (soukromou) spotřebu. Od r. 2013 používá vyrobenou elektřinu již jen pro soukromé účely.
- do konce r. 2012 – plátce uplatňuje daň na výstupu z dodání vyrobeného zboží, daň na výstupu ze zeleného bonusu jako úplaty za službu ekologické výroby elektřiny. Fikce dodání zboží dle § 13 odst. 5 zákona o DPH u soukromé spotřeby vyrobené elektřiny se neuplatní.
  - od 1. 1. 2013 – přestal uskutečňovat výrobní činnost, takže neuplatňuje žádnou daň na výstupu z dodání vyrobeného zboží. Neuplatňuje daň na výstupu ze zeleného bonusu, ani z fikce dodání zboží dle § 13 odst. 5 zákona o DPH u soukromé spotřeby, protože použití pro účely nesouvisející s ekonomickou činností byly zohledněny již při uplatnění původního odpočtu.
  - Úprava odpočtu dle původního § 78 zákona o DPH se neprovede.
  - Pokud plátce v r. 2013 neuskutečňuje žádnou ekonomickou činnost, vznikly důvody pro zrušení registrace a pro snížení částky nároku na odpočet daně uplatněného při pořízení FVE, a to dle § 79a odst. 2 s přiměřeným použitím § 78d odst. 2 zákona o DPH.

#### 4. 2. FVE pořízena a odpočet uplatněn po 1. 4. 2011

S ohledem na právní úpravu odpočtu daně dle § 75 a § 78 zákona o DPH ve znění platném od 1. 4. 2011 se neprovádí dodanění soukromé spotřeby vyrobené elektřiny ani jejího bezúplatného dodání prostřednictvím fikce dodání zboží dle § 13 odst. 4 písm. a) a odst. 5 zákona o DPH. Rozsah spotřeby nesouvisející s ekonomickou činností plátce se promítá prostřednictvím změn v poměrném koeficientu každého jednotlivého roku do úpravy odpočtu daně prováděné ve lhůtě pro úpravu odpočtu daně. Skutečnost, že zelený bonus není od tohoto data úplatou za poskytnutou službu, neznamená ztrátu nároku na odpočet daně od prvopočátku, byl-li uplatněn před 1. 1. 2013.

Příklady:

- 1) Plátce pořídil FVE po 1. 4. 2011 a aplikoval § 75 odst. 4 zákona o DPH, tj. uplatnil při jejím pořízení nárok na odpočet v poměrné části odpovídající použití pro ekonomickou činnost (výroba zboží + služba ekologické výroby elektřiny). Jako formu podpory zvolil zelený bonus a vyrobenou elektřinu částečně používá ve své provozovně k výrobním účelům a část pro vlastní (soukromou) spotřebu.
- do konce r. 2012 - plátce uplatňuje daň na výstupu z dodání vyrobeného zboží a daň na výstupu ze zeleného bonusu jako úplaty za službu ekologické výroby elektřiny. Daň na

výstupu z fikce dodání zboží dle § 13 odst. 5 zákona o DPH se nepoužije, protože nebyl uplatněn odpočet v plné výši, ale soukromá spotřeba byla promítnuta již na začátku do poměrného koeficientu.

- od 1. 1. 2013 - plátce uplatňuje daň na výstupu z dodání vyrobeného zboží.
  - *Od roku následujícího po roce uplatnění původního odpočtu, resp. od roku pořízení majetku aplikuje § 78 a násl. zákona o DPH. V této úpravě odpočtu se promítají i změny v poměrném koeficientu, který vyjadřuje rozsah použití pro ekonomické účely a účely jiné (např. soukromá spotřeba).*
- 2) *Plátce pořídil FVE po 1. 4. 2011 a aplikoval § 75 odst. 4 zákona o DPH, tj. uplatnil při jejím pořízení nárok na odpočet v poměrné části odpovídající použití pro ekonomickou činnost (služba ekologické výroby elektřiny). Jako formu podpory zvolil zelený bonus a vyrobenou elektřinu částečně používá pro vlastní (soukromou) spotřebu a částečně bez úplaty (nikoliv za tržní cenu) dodává do sítě.*
- *do konce r. 2012 - plátce uplatňuje daň na výstupu ze zeleného bonusu jako úplaty za službu ekologické výroby elektřiny. Použití pro účely nesouvisející s ekonomickou činností byly zohledněny již při uplatnění původního odpočtu, proto se neuplatní fikce dodání zboží dle § 13 odst. 5 zákona o DPH.*
  - *od 1. 1. 2013 – plátce neodvádí daň na výstupu ani ze zeleného bonusu ani ze soukromé spotřeby a bezúplatného dodání, protože nejsou splněny podmínky pro fikci dodání zboží dle § 13 odst. 5 zákona o DPH.*
  - *Plátce provádí úpravu odpočtu dle § 78 zákona o DPH a v důsledku změny poměrného koeficientu by měl počínaje r. 2013 s ohledem na to, že již neposkytuje službu ekologické výroby elektřiny, prostřednictvím úpravy odpočtu daně vracet každý rok po dobu lhůty pro úpravu odpočtu částku odpovídající 1/5, resp. 1/10 uplatněné daně na vstupu.*
  - *Pokud je provozování FVE jedinou činností plátce, nevykonává od 1. 1. 2013 ekonomickou činnost a jsou splněny předpoklady pro zrušení registrace plátce a pro snížení částky nároku na odpočet daně uplatněného při pořízení FVE, a to dle § 79a odst. 2 s přiměřeným použitím § 78d odst. 2 zákona o DPH.*
- 3) *Plátce pořídil FVE na počátku roku 2013 a uplatnil plný nárok na odpočet daně, neboť předpokládal využití pouze v rámci svých ekonomických činností. Jako formu podpory má zelený bonus.*
- *Po skončení roku 2013 je povinen provést dle § 75 odst. 4 zákona o DPH korekci uplatněného odpočtu daně podle skutečného poměru využití pro ekonomickou činnost a jiné účely, a to v případě odchylky poměrného koeficientu dle skutečného použití od poměrného koeficientu stanoveného odhadem o více než 10 procentních bodů .*

Ing. Otakar Sladkovský  
ředitel sekce