PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN BEZ ROZPORU KE DNI 19. 6. 2024

Daň z příjmů

607/03.05.23 Odvod z elektřiny ze slunečního záření

Předkládají: Ing. Tomáš Havel, daňový poradce, č. osv. 4109

Ing. Marcela Kripnerová, daňový poradce, č. osv. 5776

Účel příspěvku

Účelem příspěvku je vyjasnění některých praktických otázek souvisejících s odvodem z elektřiny ze slunečního záření podle zákona č. 165/2012 Sb., o podporovaných zdrojích energie a o změně některých zákonů (dále jen „zákon o podporovaných zdrojích energie“). Nejasnosti se týkají zejména následujících oblastí:

- definice odvodového období a počátku běhu lhůty pro stanovení daně,
- postup při opravě odvodu z důvodu dodatečné opravy dat výrobcem a v situaci, kdy o vrácení nebo výplatě zeleného bonusu rozhodl soud,
- praktické vykázání odvodu vztahujícího se k elektřině vyrobené ve starších obdobích.

Východiska

Odvod z elektřiny ze slunečního záření upravuje zákon č. 165/2012 Sb. o podporovaných zdrojích energie a o změně některých zákonů (dále jen „zákon o podporovaných zdrojích energie). Předmětem odvodu za elektřinu ze slunečního záření (dále jen „odvod“) je elektřina vyrobená ze slunečního záření v období od 1. ledna 2022 po dobu trvání práva na podporu elektřiny v zařízení uvedeném do provozu v období od 1. ledna 2009 do 31. prosince 2010. Povinnost odvádět odvod z elektřiny vyrobené v obdobích před 1. lednem 2022 (konkrétně od 1. ledna 2013) upravují předchozí platné verze zákona o podporovaných zdrojích energie. Podle § 15 zákona o podporovaných zdrojích energie je poplatníkem odvodu výrobce, pokud vyrábí elektřinu ze slunečního záření. Plátcem odvodu je v případě hrazení formou zeleného bonusu na elektřinu operátor trhu a v případě hrazení formou výkupní ceny povinně vykupující. Tento příspěvek se zaměřuje na posouzení odvodu pouze v případě hrazení formou zeleného bonusu (nikoliv výkupní ceny).

Základem odvodu je podle § 16 částka bez daně z přidané hodnoty hrazená plátcem odvodu formou zeleného bonusu na elektřinu poplatníkovi odvodu za elektřinu ze slunečního záření vyrobenou v odvodovém období.

Odvodovým obdobím je podle § 19 kalendářní měsíc. Zákon o podporovaných zdrojích energie kromě definice v § 19 odvodové období blíže nespecifikuje. Konkrétnější interpretace je k dispozici například v informaci GFŘ k aplikaci ustanovení Čl. I bodu 2 a Čl. II bodu 2 zákona č. 402/2010 Sb. o podpoře výroby elektřiny z obnovitelných zdrojů energie, ve znění pozdějších předpisů. Podle této informace je plátce povinen odvod ze základu odvodu provést do 25 dnů po skončení odvodového období (tj. kalendářní měsíce), ve kterém v souladu s platnými účetními předpisy o základu odvodu účtoval. Jedná se ovšem o informaci, která se vztahuje k zákonu č.

420/2010 Sb., který již není platný a který předcházel aktuálnímu zákonu o podporovaných zdrojích energie.

Sazby odvodu se liší podle období, ve kterém bylo zařízení pro výrobu elektřiny uvedeno do provozu. Sazba odvodu ze základu odvodu činí v případě výroby elektřiny v zařízení uvedeném do provozu v období od 1. ledna 2009 do 31. prosince 2009 v případě hrazení formou zeleného bonusu na elektřinu 11 %. Pokud byla elektřina vyrobena na zařízení uvedeném do provozu v období od 1. ledna 2010 do 31. prosince 2010, je sazba odvodu v případě hrazení formou zeleného bonusu na elektřinu 21 %. Tyto sazby jsou platné pro elektřinu vyrobenou ze slunečního záření v období od 1. ledna 2022 po dobu trvání práva na podporu elektřiny v zařízení uvedeném do provozu v období od 1. ledna 2009 do 31. prosince 2010. Sazby odvodu platné pro elektřinu vyrobenou v obdobích před 1. lednem 2022 jsou upraveny v předchozích zněních zákona o podporovaných zdrojích energie.

Analýza a návrh řešení

1. Odvodové období a počátek běhu lhůty pro stanovení daně

Pokud budeme vycházet z doslovného znění zákona o podporovaných zdrojích energie, odvodovým obdobím je kalendářní měsíc, ve kterém byla elektřina ze slunečního záření vyrobena. V tomto případě by plátce odvodu měl vyúčtování odvodu podávat podle období, ve kterém byla elektřina vyrobena. V případě, že by výrobce elektřiny poskytl informace o výrobě elektřiny se zpožděním, měl by plátce odvodu podat dodatečné vyúčtování odvodu za období, kdy byla elektřina vyrobena s použitím sazby platné pro období výroby. Na druhou stranu výklad GFŘ zohledňuje okamžik zaúčtování a z praktického pohledu za odvodové období považuje období, ve kterém plátce o základu odvodu účtoval (tj. v období, kdy se o něm dozvěděl). Odvodové období tedy není navázáno na období výroby energie, ale na okamžik zachycení v účetnictví.

Na správné určení počátku odvodového období je navázána také lhůta pro stanovení daně. Podle § 148 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), daň nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení. Pokud za odvodové období považujeme kalendářní měsíc výroby elektřiny, lhůta pro stanovení daně (resp. odvodu) počíná běžet od 25. dne měsíce následujícího po měsíci, kdy byla elektřina vyrobena. Pokud bychom za odvodové období považovali měsíc, kdy plátce odvodu o základu odvodu účtoval, lhůta pro stanovení daně počíná běžet od 25. dne měsíce následujícího po měsíci zaúčtování. V tomto případě by tedy bylo možné odvést odvod i z elektřiny, která byla vyrobena před více než 3 lety, pokud základ odvodu související s touto elektřinou byl v souladu s účetními předpisy zaúčtován až později.

Definici odvodového období jako období zaúčtování odvodu podporují dle našeho názoru také pokyny k vyúčtování odvodu z elektřiny ze slunečního záření, které odkazují na ustanovení daňového řádu o dani vybírané srážkou (§ 233 a násl. daňového řádu). Výběr odvodu by se tedy měl řídit pravidly pro daň vybíranou srážkou. Srážkovou daň dále blíže upravuje zákon č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů). Podle § 38d odst. 1 zákona o daních z příjmů je plátce daně povinen srážku daně provést při výplatě, poukázání nebo připsání úhrady ve prospěch poplatníka a ve specifických případech nejpozději v den, kdy se o dluhu účtuje v souladu se zvláštním právním předpisem. Na základě analogické interpretace by se tak za odvodové období považoval kalendářní měsíc, ve kterém plátce odvodu o základu

odvodu účtoval. Stejně tak lhůta pro stanovení daně by se odvíjela od měsíce, ve kterém došlo k zaúčtování, nikoliv od měsíce, ve kterém byla elektřina vyrobena.

1.1. Návrh řešení Navrhujeme § 19 zákona o podporovaných zdrojích energie vykládat v tom smyslu, že odvodovým obdobím se rozumí kalendářní měsíc, ve kterém plátce odvodu o základu odvodu účtoval v souladu s platnými účetními předpisy. Lhůta pro stanovení daně podle § 148 daňového řádu pak počíná běžet od 25. dne měsíce následujícího po konci odvodového období.

Stanovisko GFŘ: Obecně lze souhlasit se závěrem předkladatele, že odvodovým obdobím je kalendářní měsíc. Nelze však souhlasit se závěrem, který předkladatel z ustanovení § 19 zákona č. 165/2012 Sb., dovodil, a to že se jedná o kalendářní měsíc, ve kterém plátce odvodu o základu odvodu účtoval.

Předmětem odvodu je elektřina vyrobená ze slunečního záření ve vymezeném časovém období (§ 14 zákona o podporovaných zdrojích energie). To jinými slovy znamená, že předmětem odvodu je množství elektřiny v příslušné měrné jednotce vyrobené v konkrétním časovém úseku.

Základem odvodu je částka (bez DPH) hrazená plátcem odvodu formou zeleného bonusu poplatníkovi odvodu za elektřinu vyrobenou v odvodovém období (§ 16 zákona o podporovaných zdrojích energie).

Odvodovým obdobím je kalendářní měsíc (§ 19 zákona o podporovaných zdrojích energie).

Předmět odvodu, základ odvodu a odvodové období patří mezi základní konstrukční prvky odvodu, které nelze vykládat izolovaně. Vzhledem k tomu, že předmět odvodu určuje, co a kdy je odvodem zatíženo, je nutné z této zákonem definované veličiny při stanovení odvodu vycházet.

Způsob výběru odvodu – plátce odvodu je povinen srazit nebo vybrat odvod ze základu daně dle § 20 odst. 1 zákona o podporovaných zdrojích energie. Zároveň dle § 20 odst. 2 zákona o podporovaných zdrojích energie je plátce odvodu povinen odvést odvod ze základu odvodu do 25 dnů po skončení odvodového období. Ve stejné lhůtě je povinen podat vyúčtování odvodu.

Podle § 21 odst. 2 zákona o podporovaných zdrojích energie se při správě odvodu postupuje podle zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (DŘ). Dle ustanovení § 233 odst. 1 DŘ je plátce daně povinen odvést daň vybíranou srážkou ve stanovené lhůtě a výši. V případě odvodu je výše odvodu a lhůta, ve které je plátce odvodu povinen odvést odvod ze základu odvodu, upravena výlučně zákonem o podporovaných zdrojích energie, správa daně je upravena DŘ. Aplikace právní úpravy zakotvené v § 38d odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, jak uvádí předkladatel, je tudíž pro účely správy odvodu neopodstatněná.

Co se týká problematiky účetnictví, předpisy upravující účetnictví výslovně neupravují postup pro plátce odvodu, proto v dané věci lze pouze obecně konstatovat, že v souladu se zásadou věcné a časové souvislosti zakotvené v ustanovení § 3 odst. 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví (ZoÚ), účetní jednotky účtují podvojnými zápisy o skutečnostech, které jsou předmětem účetnictví, do období, s nímž tyto skutečnosti časově a věcně souvisí; není-li možno tuto zásadu dodržet, mohou účtovat i v účetním období, v němž zjistily uvedené skutečnosti.

V souladu s Českým účetním standardem pro podnikatele č. 001 (ČÚS 001), bod 2.4.3. je okamžikem uskutečnění účetního případu den, ve kterém dojde ke splnění dodávky, splnění peněžitého dluhu a k dalším skutečnostem vyplývajícím ze zákona, které jsou předmětem účetnictví.

Z výše uvedeného tak vyplývá závěr, že pokud byla elektřina ze slunečního záření vyrobena v dubnu 2023, je odvodovým obdobím duben 2023 a v tomto období by mělo být také o odvodu účtováno. Nicméně okamžik zaúčtování nemá v důsledku vliv na lhůtu pro odvod. Ke srážce odvodu nebo k jeho výběru musí dojít na základě smluvních podmínek mezi poplatníkem odvodu a plátcem odvodu v období od 1. 5. – 25. 5. 2023, neboť odvod je plátce odvodu povinen odvést na účet správce daně nejpozději do 25. 5. 2023. Tímto dnem také podle ustanovení § 148 DŘ počne běžet lhůta pro stanovení daně.

V případě, že plátce odvodu po podání vyúčtování odvodu dodatečně zjistí, že ve skutečnosti má být odvod za konkrétní odvodové období vyšší nebo nižší, než je poslední známá částka odvodu, aplikuje standardní procesní institut dodatečného vyúčtování dle § 141 DŘ.

Dle informací GFŘ je za standardních okolností běžnou praxí, že operátor trhu (OTE) postupuje v souladu s výše prezentovanými závěry GFŘ, to znamená, že např. hodnoty vyrobené elektřiny za měsíc duben 2023, zadané do systému operátora do 10. 5. 2023, jsou zahrnuty do vyúčtování odvodu za měsíc duben 2023, který je správci daně odveden nejpozději do 25. 5. 2023.

2. Postup v případě opravy odvodu z důvodu dodatečné opravy dat výrobcem

V případě, že výrobce elektřiny obdržel zelený bonus neoprávněně nebo v nesprávné výši, a sdělí tuto skutečnost operátorovi trhu (plátci odvodu), výrobce elektřiny zelený bonus vrací. Plátce odvodu pak na základě těchto informací zaúčtuje snížení vyplaceného zeleného bonusu a zároveň může požádat o vrácení odvodu. Pokud byl zelený bonus původně zachycen v účetnictví v období starší než 3 roky, lhůta pro stanovení daně již uplynula (v návaznosti na určení odvodového období podle analýzy výše). Plátce odvodu by tak neměl možnost požádat o vrácení odvodu vztahujícího se k vrácenému zelenému bonusu, pokud o výplatě zeleného bonusu účtoval dříve než před 3 lety.

2.1. Návrh řešení Lhůta pro stanovení daně počíná běžet od 25. dne měsíce následujícího po konci odvodového období. Za odvodové období je považován kalendářní měsíc, kdy plátce odvodu účtoval v souladu s účetními předpisy o poskytnutí zeleného bonusu. Pokud v období po uplynutí lhůty došlo k vrácení zeleného bonusu, o kterém plátce odvodu účtoval, již není možné požádat o vrácení odvodu, neboť lhůta pro stanovení daně již uplynula. Zaúčtování vrácení zeleného bonusu neovlivní běh lhůty pro stanovení daně.

Stanovisko GFŘ: Souhlas s větou první závěru předkladatele, která se týká lhůty pro stanovení daně - viz § 148 DŘ.

Nesouhlas s větou druhou závěru předkladatele, která se týká vazby odvodového období na okamžik zaúčtování základu odvodu plátcem odvodu - viz zdůvodnění bod 1.1. příspěvku.

Souhlas s větou třetí závěru předkladatele. Za předpokladu, že se jedná o lhůtu pro stanovení daně dle § 148 DŘ.

Souhlas s větou čtvrtou závěru předkladatele.

3. Postup v případě opravy odvodu v návaznosti na rozhodnutí soudu

V některých případech je výrobce elektřiny povinen vrátit zelený bonus, případně má možnost uplatnit nárok na zelený bonus, na základě rozhodnutí soudu, Energetického regulačního úřadu ("ERÚ") nebo Státní energetické inspekce („SEI"). Soud/ERÚ/SEI může rozhodnout o povinnosti opravy i za období starší než 3 roky. Zde mohou nastat dvě situace.

1. Plátce odvodu o výplatě zeleného bonusu původně vůbec neúčtoval, jelikož neměl od výrobce elektřiny potřebné údaje. O zeleném bonusu následně účtuje až v návaznosti na rozhodnutí soudu/ERÚ/SEI a poskytnutí údajů od výrobce elektřiny. Odvodovým obdobím v tomto případě by mělo být aktuální období, ve kterém o základu odvodu plátce účtoval na základě rozhodnutí soudu/ERÚ/SEI. Lhůta pro stanovení daně tak začíná běžet od 25. dne následujícího měsíce po konci odvodového období. V tomto případě se domníváme, že je možné odvod uhradit i v případě, že elektřina byla vyrobena v období starším než 3 roky.
2. Plátce odvodu o výplatě zeleného bonusu a odvodu účtoval již před vydáním rozhodnutí soudu/ERÚ/SEI v okamžiku, kdy mu výrobce elektřiny poskytl nezbytné údaje. Soud/ERÚ/SEI následně rozhodl, že má dojít k vrácení zeleného bonusu nebo dodatečné úhradě zeleného bonusu (s čímž se pojí také vrácení či úhrada odvodu). Pokud plátce odvodu účtoval o úhradě zeleného bonusu a odvodu v období starším než 3 roky, domníváme se, že lhůta pro stanovení daně již uplynula, tudíž není možné dodatečně žádat o vrácení odvodu, ačkoliv soud/ERÚ/SEI rozhodl o povinnosti vrátit zelený bonus, případně dodatečně odvod uhradit, pokud soud/ERÚ/SEI rozhodl o výplatě zeleného bonusu.

3.1. Návrh řešení Rozhodnutí soudu/ERÚ/SEI o úhradě nebo vrácení zeleného bonusu samo o sobě nemá vliv na běh lhůty pro stanovení daně. Lhůta pro stanovení daně se nadále stanoví podle okamžiku, ve kterém v souladu s účetními předpisy plátce odvodu o základu odvodu účtoval.

Stanovisko GFŘ: Částečný nesouhlas s větou první závěru. Na základě soudního rozhodnutí v případech, kdy předmětem soudního sporu je posouzení samotné existence nároku na podporu, se aplikuje § 148 odst. 4 písm. b) DŘ, dle kterého platí, že lhůta pro stanovení daně neběží po dobu řízení o otázce, o níž je příslušný rozhodnout soud a která je nezbytná pro správné stanovení daně.

Nesouhlas s větou druhou závěru předkladatele, která se týká vazby odvodového období na okamžik zaúčtování základu odvodu plátcem odvodu ve vazbě na stanovení lhůty pro stanovení daně – viz zdůvodnění k bodu 1.1. příspěvku.

4. Praktické vykázání odvodu vztahujícího se k elektřině vyrobené ve starších obdobích

Pokud výrobce elektřiny sdělí plátci odvodu údaje o výrobě elektřiny za několik starších období současně (např. současně za roky 2022 a 2021), plátce odvodu bude o zeleném bonusu vztahujícím se k těmto rokům účtovat ve stejném období (tj. v období, kdy mu výrobce elektřiny poskytl údaje). Podle zákona o podporovaných zdrojích energie je sazba odvodu platná pro elektřinu vyrobenou v roce 2021 i v roce 2022 shodná (11 %). V případě, že je sazba odvodu ve více obdobích shodná, domníváme se, že plátce odvodu může podat pouze jedno (aktuálně platné) vyúčtování za odvodové období, kterým je kalendářní měsíc zaúčtování zeleného bonusu. Pokud by se sazba odvodu za elektřinu v jednotlivých letech lišila, plátce odvodu by

měl podat vyúčtování podle jednotlivých sazeb daně (tj. vyúčtování platné v roce, ve kterém byla elektřina vyrobena).

4.1. Návrh řešení Plátce odvodu podává vyúčtování odvodu podle sazby odvodu platné v roce výroby elektřiny. Pokud podává vyúčtování odvodu za elektřinu vyrobenou v několika letech, ve kterých se uplatní stejná sazba odvodu, podává pouze jedno aktuálně platné vyúčtování. Pokud se sazba odvodu v jednotlivých letech liší, podává plátce odvodu vyúčtování platná v roce výroby elektřiny s uvedením sazby odvodu platné v daném roce.

Stanovisko GFŘ: Nesouhlas se závěrem předkladatele.

Plátce odvodu dle § 20 odst. 2 zákona o podporovaných zdrojích energie podává vyúčtování do 25 dnů po skončení odvodového období, tj. za každý kalendářní měsíc samostatně. Kumulaci odvodu za několik odvodových období do jednoho vyúčtování i v případě, že je v nich uplatňována stejná sazba daně, zákon nepřipouští – viz zdůvodnění k bodu 1.1. příspěvku.