

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN BEZ ROZPORU KE DNI 18. 5. 2022

DPH

597/18.05.22 Uplatňování DPH u předčasného ukončení dodávek energie či nedodání smlouveného množství

Předkládá: Ing. Stanislav Kryl, daňový poradce, č. osv. 3353

1. Účel příspěvku

Cílem tohoto příspěvku je vyjasnění a sjednocení výkladu ve věci uplatnění DPH v situaci, kdy je předmětem daně kompenzace ze strany poskytovatele či zákazníka při předčasném ukončení smlouvy o dodávce energie na dobu určitou, případně obecněji řečeno při nedodání sjednaného množství energie.

Příspěvek č. 408/11.09.13 – *Uplatnění DPH u komoditních Futures* se zabýval obdobnou problematikou v části 1.2 *Futures kontrakty bez fyzického vypořádání podkladového aktiva*. Rozdíl je v tom, že u futures kontraktu se od samého počátku předpokládá, že bude vypořádán pouze finančně (bez dodání podkladového aktiva)². Nyní projednávaný příspěvek posuzuje situaci, kdy si strany sjednaly a měly v úmyslu uskutečnit fyzické dodání energie, ale k jejímu dodání následně nedojde.

2. Popis situace

2.1. Prosté předčasné ukončení jedné smlouvy či neodebrání sjednaného množství

Poskytovatel tepla, elektřiny, plynu atp. (dále jen „Poskytovatel“) zajišťuje pro zákazníka (dále jen „Odběratel“) dodávky těchto komodit (dále jen „Energie“) na základě smluvního závazku za předem určenou fixní cenu dodávky a po předem sjednanou dobu. Poskytovateli tak vzniká povinnost zajistit dostatečné dodávky Energie, aby smlouvě dostál, Odběrateli povinnost hradit tyto dodávky předem dohodnutou částkou. Odběratelem může být finální spotřebitel nebo obchodník, který Energii dále prodává.

Následně se Poskytovatel s Odběratelem dohodnou na předčasném ukončení smlouvy. Není podstatné, zda předčasné ukončení iniciuje Poskytovatel nebo Odběratel nebo zda možnost předčasného ukončení je zakotvena přímo ve smlouvě či je dohodnuta později (např. dodatkem ke smlouvě). Alternativně se může jednat i o situaci, kdy Odběratel z jakéhokoliv důvodu neodebere určité sjednané množství Energie.

V závislosti na vývoji tržních cen Energie pak bude povinen buď Poskytovatel, nebo Odběratel uhradit druhé smluvní straně náhradu za nedodanou či neodebranou Energii. Náhrada se většinou stanoví jako součin nedodaného množství Energie a rozdílu sjednané ceny a tržní ceny platné v době předčasného ukončení smlouvy.

Příklad 1 – prosté předčasné ukončení

² V úvodu příspěvku 408/11.09.13 je uvedeno: „Změna podmínek Futures kontraktu z fyzického vypořádání na finanční vypořádání či naopak za normálních podmínek neprobíhá.“

Poskytovatel a Odběratel spolu uzavřou smlouvu o dodávce Energií na dobu jednoho kalendářního roku o výkonu 10 MW (tj. každý den bude dodáno 24 hodin x 10 MW = 240 MWh Energie) s fixní cenou 720 Kč za MWh. Smlouva bude vypovězena k 31. srpnu příslušného kalendářního roku.

Varianta A – vyšší tržní cena

V okamžiku předčasného ukončení smlouvy bude tržní cena Energie 800 Kč za MWh. Do konce roku zbývá 122 dní. Nebude dodáno 29 280 MWh Energie (122 * 240 MWh). Rozdíl cen činí 80 Kč za MWh. **Poskytovatel** tedy bude povinen uhradit **Odběrateli** náhradu ve výši 2 342 400 Kč (80 Kč * 29 280 MWh).

Varianta B – nižší tržní cena

V okamžiku předčasného ukončení smlouvy bude tržní cena Energie 700 Kč za MWh. Množství neodebrané Energie je shodné, tj. 29 280 MWh. Rozdíl v cenách je 20 Kč za MWh. **Odběratel** bude povinen uhradit **Poskytovateli** náhradu ve výši 585 600 Kč (20 Kč * 29 280 MWh).

Příklad 2 – neodebrání sjednaného množství

Poskytovatel a Odběratel spolu uzavřou smlouvu o dodávce Energií na dobu jednoho kalendářního roku o výkonu 10 MW s fixní cenou 720 Kč za MWh. Každý měsíc by tedy mělo být podle počtu dnů v měsíci (28 až 31 dní * 24 hod * 10 MW) dodáno 6 720 nebo 6 960 nebo 7 200 nebo 7 440 MWh Energie.

V měsíci dubnu mělo být odebráno 7 200 MWh, ale bude po dohodě skutečně dodáno jen 6 700 MWh Energie, která bude vyúčtována smluvní cenou 720 Kč za MWh. Celkem bude za dodanou energii fakturováno 4 824 000 Kč (720 Kč * 6 700 MWh). V měsíci dubnu nebude odebráno 500 MWh Energie.

Varianta A – vyšší tržní cena

Tržní cena Energie v dubnu bude 800 Kč za MWh. Nebude odebráno 500 MWh. Rozdíl cen činí 80 Kč za MWh. **Poskytovatel** tedy bude povinen uhradit **Odběrateli** náhradu ve výši 40 000 Kč (80 Kč * 500 MWh).

Varianta B – nižší tržní cena

Tržní cena Energie v dubnu je 700 Kč za MWh. Množství neodebrané Energie je shodné, tj. 500 MWh. Rozdíl v cenách je 20 Kč za MWh. **Odběratel** bude povinen uhradit **Poskytovateli** náhradu ve výši 10 000 Kč (20 Kč * 500 MWh).

2.2. Kompresa více smluv

Stává se, že obchodníci s Energií mezi sebou uzavírají více smluv na dodávku téže komodity v daném regionu, přičemž můžou vystupovat jak v pozici prodávajícího, tak kupujícího. V takovém případě mohou obchodníci čas od času přistoupit k tzv. „kompresi“. Kompresi je nejlépe možné ilustrovat na Příkladu 3.

Příklad 3 - komprese

Poskytovatel s Odběratelem uzavře dvě roční smlouvy o prodeji Energie o výkonu 12 MW a fixními cenami 720 Kč a 820 Kč za MWh, a zároveň roční smlouvu o koupi Energie o výkonu 14 MW za fixní cenou 750 Kč za MWh. Všechny smlouvy jsou na dodávku v české energetické síti (s místem dodání v takzvaném českém virtuálním bodě).

Poskytovatel se s Odběratelem dohodne na kompresi všech smluv k 31. srpnu příslušného kalendářního roku. V rámci komprese se „vyruší“ vzájemná plnění.

Poskytovatel měl dodávat Odběrateli každou hodinu 24 MWh ($2 * 12$ MWh) a odebírat 14 MWh. Lze tedy komprimovat dodávku 14 MWh a nákup 14 MWh. Do konce roku zbývá 2 928 hodin ($24 * 122$).

Odběratel měl za Energii, která nebude v rámci komprese dodána, zaplatit následující částky:

12 MWh za 820 Kč po dobu 2 928 hodin, tj. 28 811 520 Kč.

2 MWh za 720 Kč po dobu 2 928 hodin, tj. 4 216 320 Kč.

Odběratel měl zároveň inkasovat za dodávku Energie, která nebude realizována, následující částku:

14 MWh za 750 Kč po dobu 2 928 hodin, tj. 30 744 000 Kč.

Odběratel tedy zaplatí Poskytovateli v rámci komprese částku 2 283 840 Kč (tj. $28 811 520 + 4 216 320 - 30 744 000$).

Po kompresi zůstane pouze závazek dodat Odběrateli každou hodinu až do konce roku 10 MWh Energie ve fixní ceně 720 Kč. Dodavatel následně toto množství Energie v souladu se smlouvou Odběrateli dodá.

Provedení komprese nebývá obvyklou opakující se transakcí. Ke kompresi se přistupuje spíše ad hoc, pokud obchodníci chtějí mezi sebou zjednodušit (zredukovat) smluvní nastavení.

Ke kompresi se přistupuje také v situacích, kdy obchodníci předčasně ukončují svoji spolupráci. Pokud by tedy současně došlo k předčasnému ukončení smlouvy na dodávku zbývajících množství Energie (tj. v našem příkladu 10 MWh za cenu 720 Kč do konce roku), postupovalo by se naprosto shodně, jak je uvedeno v Příkladu 1.

3. Argumentace

3.1. Předčasné ukončení či nedodání Energie

Předmětem daně je dle § 2 ZDPH dodání zboží či poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková. Na základě konsensu smluvních stran k dodání zboží (Energie) nedojde. V souladu s ustanovením § 14 odst. 1 zákona o DPH je tedy třeba kvalifikovat náhradu za nedodání Energie za poskytnutí služby (službou je každé plnění, která není dodáním zboží).

Poskytovatel se smluvně zavazuje dodat Energii, Odběratel se smluvně zavazuje odebrat energii a uhradit za tyto Energie předem stanovenou fixní cenu. V případě předčasného ukončení smlouvy buď Poskytovatel strpí za úplatu, že Odběratel Energie neodebere, nebo Odběratel za úplatu strpí, že Poskytovatel energie nedodá. Jedná se tedy o poskytnutí služby podle ustanovení § 14 odst. 1 písm. d) ZDPH, podle kterého se za službu považuje také zavázání se k povinnosti zdržet se určitého jednání nebo strpět určité jednání nebo situaci.

V případě (částečného) nedodání Energie službu „strpění“ poskytují obě strany. Předmětem daně je však jen ta služba, která je poskytnuta za úplatu. Zdanitelné plnění

tedy poskytuje buď Poskytovatel, nebo Odběratel v závislosti na tom, zda obdrží úplatu ve formě náhrady. Služba je předmětem základní sazby DPH a režim přenesení daňové povinnosti se neuplatní.

Uvedený závěr není v rozporu se závěry Soudního dvora EU v případech C-295/17 MEO či C-43/19 Vodafone Portugal. V těchto případech soud došel k závěru, že kompenzaci je třeba považovat za součást odměny obdržené tímto hospodářským subjektem za uvedené (rozuměn již poskytnuté) služby³. Soudní dvůr EU opíral tento závěr o následující úvahu:

*„...z hlediska hospodářské reality, která je základním kritériem pro použití společného systému DPH, má částka splatná v případě předčasného ukončení smlouvy výpovědi **zaručit** hospodářskému subjektu smluvně stanovenou **minimální odměnu za uskutečněné plnění** (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 22. listopadu 2018, MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia, C-295/17)“⁴.*

V případě nedodané Energie kompenzace žádnou minimální odměnu negarantuje. Naopak, v případě vyšší tržní ceny se celková částka (tj. součet ceny dodané Energie a kompenzace za nedodanou energii), kterou obdrží Poskytovatel, snižuje. Při velkém pohybu cen může být celková částka dokonce záporná.

3.2. Komprese

V případě komprese, kdy je mezi Poskytovatelem a Odběratelem uzavřeno několik smluv o prodeji a koupi Energie, lze při jejich předčasném ukončení přistoupit k vzájemnému započtení pohledávek dle ustanovení § 1982 OZ (dodání Energie lze v právním smyslu považovat za pohledávku). Pohledávky tak budou zrušeny v rozsahu, ve kterém se vzájemně kryjí, přičemž náhradu pak bude představovat pouze částka rozdílu mezi pohledávkami obou smluvních stran. Přitom se samostatně započte dodávka Energie a samostatně finanční pohledávka, která se vztahuje k dodávce Energie, která bude započtena.

V Příkladu 3 byly započteny pohledávky na dodání 14 MWh Energie. V tomto rozsahu tedy nemá ani jedna strana závazek dodat energii. Tyto závazky zanikly započtením. Ani jedna strana v tomto rozsahu tedy neposkytuje žádné plnění.

Finanční pohledávky, které se vztahují k dodání Energie, které byly započteny, se vzájemně nekryjí. V Příkladu 3 je tedy možné započíst pouze částku 30 744 000 Kč. Rozdíl není započten a Odběratel je povinen zaplatit Poskytovateli kompenzaci ve výši 2 283 840 Kč. Platba této částky se však nevztahuje k žádnému závazku (plnění) druhé strany. Důvodem je, že zápočtem dodávky Energie došlo ze zákona k zániku pohledávky (povinnosti dodat či odebrat energii). Platba kompenzace není platbou za žádné zdanitelné plnění. Jedná se tedy o finanční plnění nepodléhající DPH.

Analogii pro tento závěr je možné hledat v případě C-201/18 Mydibel. V tomto případě Soudní dvůr EU nepovažoval dva vzájemné prodeje nemovitosti za dodání nemovitosti leasingové společnosti a současné dodání zpět původnímu vlastníku. Na rozdíl od případu Mydibel ale v posuzovaných případech nedochází k financování (poskytnutí

³ Viz bod 42 případu C-43/19 Vodafone Portugal

⁴ Viz bod 40 případu C-43/19 Vodafone Portugal

úvěru). Poskytovatel a Odběratel si mezi sebou nehradí jistinu (hodnotu Energie), ale pouze rozdíl mezi tržní a sjednanou cenou.

4. Závěr

Navrhuji přijmout sjednocující výklad ve smyslu výše uvedeného, dle kterého je náhrada placená při nedodání Energie předmětem daně, a to jako služba podléhající základní sazbě DPH, kterou poskytuje strana, která má nárok na náhradu. Režim přenesení daňové povinnosti se neuplatní.

Kompresa je vzájemný zápočet pohledávek na dodání Energie (ve stejném rozsahu, místě i čase), které zanikají. Případný rozdíl v zápočtu finančních pohledávek, které se vztahují k započtené dodávce Energie, není předmětem DPH.

Stanovisko GFR:

Částečný souhlas se závěrem předkladatele.

S předkladatelem souhlas se závěry uvedenými v bodě 2.1.

S předkladatelem nesouhlasíme se závěrem uvedeným v bodě 3.2. Kompresa. Dle popsanych okolností je komprese svým charakterem spíše ukončením smluv o dodávkách energií či jejich modifikací. Z popsanych okolností totiž plyne, že ukončením smluv o dodávkách energií dochází k zániku smluv o dodání energií případně jejich modifikací se změnou objemu dodání energií, přičemž se Poskytovatel i Odběratel v zásadě dohodnou na tom, že jednomu z nich náleží odměna. Za takovýchto skutkových okolností se má za to, že zde existuje přímá vazba mezi poskytnutou službou o protiplněním, čímž je takováto komprese považována za poskytnutí služby za úplatu ve smyslu § 14 odst. 1 písm. d) ZDPH a tedy předmětem ZDPH. Základ daně u takovéto služby je nutné stanovit v souladu s § 36 ZDPH, tj. v posuzovaném případě částku 2 283 840 Kč (tj. 28 811 520 + 4 216 320 – 30 744 000).