

Č. j.: 50158/2023-900000-231

Věc: Změna části čtyřicáté páté zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů, která je účinná ode dne 1.1.2021

Ke znění zákona platnému ode dne: 16. 10. 2007

Ke znění zákona účinnému ode dne: 1. 1. 2021

Doplňuje/mění předchozí zveřejněná stanoviska: žádné

Zpracoval: kpt. Ing. Dagmar Seemannová

Dne: 25.10.2023

Zdanění bioplynu vyprodukovaného v bioplynové stanici a použitého v kogenerační jednotce samotným výrobcem plynu v souvislosti se zákonem č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, část čtyřicátá pátá, daň ze zemního plynu a některých dalších plynů, ve znění pozdějších předpisů

Výroba bioplynu v bioplynových stanicích je způsob, jak využít proces fermentace rostlinných a některých živočišných zbytků, který by probíhal v přírodě bez využití. Bioplyn se spaluje v kogenerační jednotce, což je motor uzpůsobený na spalování plynu, který pohání elektrický generátor. Provozem kogenerační jednotky je k dispozici přibližně stejně velký elektrický a tepelný výkon. Vyrobena elektřina se využívá pro provoz bioplynové jednotky a větší část se (ve většině případů) dodává do distribuční sítě. Při výrobě elektřiny produkují motory také teplo, které se částečně využívá na ohřev fermentorů. Součástí kogenerační jednotky je i nutná úprava bioplynu (jeho vysušení a filtrace s aktivním uhlím pro zachycení zejména sirovodíku).

Z výše uvedeného vyplývá, že proces fermentace probíhá samovolně, surovinou pro výrobu bioplynu je biomasa, proto výrobci bioplynu nevzniká povinnost být držitelem povolení pro výrobu bioplynu. Ačkoli jsou bioplynové stanice, které jsou držitelem licence Energetického regulačního úřadu na výrobu elektřiny v provozovně bioplynové stanice považovány za výrobní elektřiny (výkladové stanovisko Energetického regulačního úřadu č. 1/2013, ze dne 3.4.2013), bioplyn nesporně vyrábějí a s ním nakládají, proto se musí řídit zákonem č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, část čtyřicátá pátá, daň ze zemního plynu a některých dalších plynů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDzP“).

Z ustanovení § 4 ZDzP s přihlédnutím ke směrnici 2003/96/ES, zejména k jejím článkům 2, 6 a 8, je zřejmé, že jsou předmětem daně všechny plyny uvedené pod kódy nomenklatury 2711 11, 2711 21, 2711 29 a 2705. Podle celního sazebníku se bioplyn zařazuje do kódu nomenklatury 2711 29. Ve vysvětlivkách ke kombinované nomenklatuře Evropské unie (Úřední věstník Evropské unie C 119 ze dne 29. 3. 2019) ke kódu 2711 29 podrobně uvádí: *Do této podpoložky patří plyn (v plynném stavu) získaný z biomasy. Tento plyn se získává fermentací biologicky rozložitelných částí průmyslového, domovního nebo komunálního odpadu a zbytků, kalů z čistíren odpadních vod, biologicky rozložitelných částí zemědělského a lesnického odpadu a zbytků, z odpadů a zbytků ze zemědělsko-potravinářského průmyslu a jiných obdobných rostlinných a živočišných surovin pocházejících z biomasy. Tento plyn se*

skládá převážně z methanu, většinou s oxidem uhličitým a v menší míře je přítomný sirovodík, vodík, dusík a kyslík. Z toho vyplývá, že bioplyn uvedený pod kódem nomenklatury 2711 29 je pro účely ZDzP vždy předmětem daně, liší se pouze účelem užití, což je rozhodné již pouze pro určení příslušné sazby daně (§ 6 odst. 2 ZDzP).

Pokud je bioplyn použit pro kombinovanou výrobu elektřiny a tepla (dále jen „KVET“) v generátorech s minimální stanovenou účinností (definici pojmu „bioplyn“ a pojem „kombinovaná výroba elektřiny a tepla“ lze nalézt v zákoně č. 165/2012 Sb., o podporovaných zdrojích energie a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů), je vždy produktem elektrická energie a teplo (jsou vyrobeny současně). Základ každé kogenerační jednotky tvoří soustrojí motor a generátor. Pohonnou jednotkou je pístový motor upravený na spalování zemního plynu, ale lze ho využít i pro bioplyn vyrobený v bioplynové stanici. Nelze akceptovat argumentaci, že „chtěným“ produktem je pouze elektřina a teplo že je „nechtěným“ odpadní produkt.

Směrnice Rady 2003/96/ES, kterou se mění struktura předpisů Společenství o zdanění energetických produktů a elektřiny, v platném znění (dále jen „Směrnice 2003/96/ES“) jasně spojuje jednotlivé účely použití energetických produktů pro stanovení minimálních harmonizovaných daňových sazeb s tím, zda jsou užity jako pohonné hmoty nebo jako palivo (ve smyslu topení, nikoli v obecně vnímaném smyslu PHM) a na případný jiný účel nedopadá (čl. 2 odst. 4 písm. b) prvá odrážka Směrnice 2003/96/ES). Zjednodušeně řečeno, článek 14 odst. 1 písm. a) Směrnice 2003/96/ES stanovuje členským státům povinnost zavést u plynu osvobození od daně pro energetické produkty použité k výrobě elektřiny, článek 15 odst. 1 písm. c) Směrnice 2003/96/ES umožňuje členským státům zavést plné nebo částečné osvobození nebo sníženou úroveň zdanění energetických produktů používaných pro KVET. (Do vnitrostátního práva České republiky je směrnice transponována ZDzP).

Osvobození od daně dle § 8 odst. 1 ZDzP upravuje návaznost na způsob použití plynu, nikoli podle toho, jakým způsobem a k jakému účelu se z něho případně vyrábí teplo. Poměrná část bioplynu použítá:

- na **výrobu elektřiny** (včetně ztrát připadajících na její výrobu) je osvobozena od daně (od daně je osvobozen plyn použitý k výrobě elektřiny dle § 8 odst. 1 písm. b) ZDzP)
- dle odst. 45 rozsudku Soudního dvora EU ve věci C-31/17 ([CURIA - Dokumenty \(europa.eu\)](#)) poměrná část bioplynu použítá na **výrobu tepla** (včetně ztrát připadajících na jeho výrobu) dani z plynu podléhá, tj. vzniká povinnost daň přiznat a zaplatit, není-li plyn osvobozen z jiných důvodů – viz níže

Od daně je osvobozen plyn použitý k výrobě elektřiny určený pro kombinovanou výrobu elektřiny a tepla, pokud je teplo určeno k vytápění domácností (tedy aspoň dvou). V případě, kdy k vytápění domácností nedochází, nelze uplatnit osvobození bioplynu dle § 8 odst. 1 písm. c) ZDzP, neboť teplo není dodáváno domácnostem. Pak je část bioplynu, která připadá na výrobu tepla a není osvobozena od daně, nezbytné zdanit, tj. podat daňové přiznání a daň zaplatit. Od daně lze ale dle § 8 odst. 1 písm. b) ZDzP osvobodit tu část plynu, která byla použita k výrobě elektřiny v rámci KVET (tedy z poměrové části spotřebovaného plynu), případně plyn, jehož způsob užití splňuje podmínky osvobození dle § 8 odst. 4 ZDzP, tj. plyn určený k použití v podniku či výrobně, kde byl vyroben, pro výrobu či zpracování plynu.

Pro osvobození bioplynu od daně z plynu je nezbytné nejen jeho určení, ale také jednoznačné prokázání jeho původu (způsobu výroby). Dodavatel bioplynu musí vést odděleně

evidenci bioplynu podle ustanovení § 18 ZDzP a musí být schopen doložit ke každému evidovanému množství bioplynu příslušný nabývací doklad. Bioplyn je možné uskladnit a tak v daném fakturačním období ho lze dodat i více nebo méně, než kolik ho bylo ve stejném období nabyto/vyrobena. Množství bioplynu osvobozeného od daně z plynu dodaného ve fakturačním období musí ale vždy odpovídat jeho disponibilnímu množství v tomto období (při zohlednění stavu zásob plynu na počátku a na konci daného období).

Podle ustanovení § 3 odst. 1 písm. e) ZDzP je plátcem daně fyzická nebo právnická osoba, která spotřebovává nezdaněný plyn, s výjimkou plynu osvobozeného od daně. Podle § 5 odst. 1 písm. e) ZDzP vzniká povinnost daň přiznat a zaplatit dnem spotřeby nezdaněného plynu, s výjimkou plynu osvobozeného od daně. Podle principu ZDzP je pro stanovení základu daně třeba vyměřit daň z veškerého množství bioplynu použitého v KVET vyjma toho, na který se vztahuje osvobození od daně, což je doprovázeno povinností vedení evidence dle § 19 odst. 1 ZDzP.

V případě, že bude měřeno a evidováno množství vyrobeného tepla, které bylo použito na ohřev fermentoru, s odkazem na § 8 odst. 4 ZDzP (od daně je osvobozen plyn použitý při výrobě plynu) má nárok na osvobození od daně z plynu i ta část bioplynu, ze které bylo vyrobeno teplo použité pro ohřev fermentoru. Dále je k množství tepla pro stanovení konkrétního množství osvobozeného bioplynu užitého na jeho výrobu nutno, stejně jako v případě výroby elektřiny, přičíst i poměrnou část ze ztrát připadajících na jeho výrobu.

Od 1.1. 2021 pozbyl platnosti § 8 odst. 7 ZDzP. Tato změna však nemá vliv na povinnost přiznat a zaplatit daň z bioplynu vyrobeného v bioplynové stanici a užitého k výrobě tepla. Po dobu platnosti § 8 odst. 7 ZDzP (do 31.12.2020) byl bioplyn určený pro pohon motorů osvobozován od daně, a to pouze z důvodu možného dvojího výkladu zákona (aplikace principu v pochybnostech ve prospěch), jelikož bylo možné osvobození bioplynu vztáhnout i ke kogenerační jednotce, která je poháněna motorem, ač stacionárním, který je předmětem daně dle § 4 písm. c) bod 1 ZDzP. Zrušením § 8 odst. 7 ZDzP odpadl možný dvojí výklad uvedeného zákona, neboť pro plošné osvobozování bioplynu od daně není žádný zákonný důvod.

Fléra (neboli *havarijní pochodeň*) je nezbytnou bezpečnostní součástí výroby bioplynových stanic, protože zajišťuje bezpečné uvolňování zejména uhlovodíkových plynů. Proto je za spotřebu bioplynu pro výrobu tepla nutné považovat i pálení bioplynu při tzv. havarijním pálení, kdy vzniklé teplo uniká do ovzduší s negativním dopadem na životní prostředí a lidské zdraví, aniž by bylo jakkoli využito. Platí zde také sazba daně 30,60 Kč/MWh, protože spalování bioplynu není výrobou v režimu KVET, plyn je spotřebováván a je produkováno teplo.

Osvobození od daně z plynu představuje nepochybně daňovou výhodu poskytovanou státem. Skutečnost, že při splnění podmínek stanovených zákonem vzniká nárok na osvobození od daně z plynu, nemění nic na skutečnosti, že skutkový stav musí být podložen subjektem v odpovídajícím rozsahu. Při řízení je pak subjekt povinen nade vší pochybnost prokázat ty skutečnosti, ze kterých pro sebe nárokuje výhodu v podobě osvobození od daně z plynu.

Jinak řečeno, účetní doklady předložené správci daně musí splňovat požadavky stanovené zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, zejména pokud jde o správnost, úplnost, průkaznost a srozumitelnost, včetně dalších povinných záznamů a evidencí. Daňový subjekt musí unést své důkazní břemeno, zejména je třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem evidenčním. I když daňový subjekt předloží formálně bezvadné doklady, správce daně může vyjádřit pochybnosti týkající se věrohodnosti,

průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví, případně dalších stanovených záznamů a evidencí. Z hlediska důkazního břemene správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost stanovených evidencí (§ 92 odst. 5 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád) a prokazuje, že jsou údaje o konkrétním případě daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností a že o jejich správnosti existují vážné a důvodné pochybnosti. Pokud správce daně nesrovnalosti prokáže, důkazní břemeno přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost dokladů ve vztahu k danému případu, případně svá tvrzení opravit.