

OBDAVČITEV PRI POSTAVITVI SONČNIH ELEKTRARN IN PRODAJI ELEKTRIČNE ENERGIJE, PROIZVEDENE IZ NJIH

Pojasnilo DURS, št. 4230-90/2010-2, 15. 4. 2010

Zavezanec prosi za dopolnitev oziroma verifikacijo mnenja glede davčne obravnave postavitve sončnih elektrarn ter prodaje električne energije, ki se v njih proizvede.

V nadaljevanju odgovarjamo:

I. Obdavčitev z vidika DDV

1. Zavezanec kot postavljalavec oziroma dobavitelj sončne elektrarne na izdanem računu investitorju

Zavezanec navaja, da spada izgradnja sončne elektrarne (postavitev, montaža in druga dela, ki omogočajo priključitev na elektroenergetski sistem) pod šifro F/42.220 – gradnja elektrarn standardne klasifikacije dejavnosti.

V primerih postavitve sončne elektrarne različnim investitorjem meni, da se mehanizem obrnjene davčne obveznosti iz 76.a člena ZDDV-1 uporabi v primerih, ko zavezanec kot dobavitelj oziroma postavljalavec sončne elektrarne opravi dobavo davčnemu zavezancu, identificiranemu za namene DDV, kot tudi kmetom, ki so se dolžni vključiti v sistem obračunavanja DDV ter tistim kmetom, ki so se prostovoljno vključili v sistem DDV.

Mehanizem obrnjene davčne obveznosti iz 76.a člena ZDDV-1 se uporabi v primeru, ko je naročnik izgradnje sončne elektrarne davčni zavezanec, identificiran za namene DDV v Sloveniji. Navedeno vključuje tudi kmete, ki so identificirani za namene DDV. V primeru, ko je investitor fizična oseba, ki ni identificirana za namene DDV, ali mali davčni zavezanec, se obveznost obračuna in plačila DDV nanje ne prenese.

Namen 76. a člena Zakona o davku na dodano vrednost – ZDDV-1 (Uradni list RS, št. 10/10 – UPB2) je prenos obračuna in plačila davka na prejemnika blaga ali storitve, vendar le v primeru, ko je slednji tudi identificiran za namene DDV v Sloveniji.

V skladu s 127.b členom Pravilnika o izvajanju Zakona o davku na dodano vrednost – pravilnik (Uradni list RS, št. 141/06, 52/07, 120/07, 21/08, 123/08, 105/09 in 27/10) se med gradbena dela, vključno s popravili, čiščenjem, vzdrževanjem, rekonstrukcijo in rušenjem v zvezi z nepremičninami uvrščajo storitve, ki so uvrščene pod šifro F/GRADBENIŠTVO standardne klasifikacije dejavnosti (v nadaljevanju: SKD 2008).

2. Stopnja DDV v primeru, ko postane sončna elektrarna del objekta

Zavezanec navaja, da je možno, da postane sončna elektrarna del objekta, na primer stanovanjske hiše, kjer nadomesti kritino. Pri tem se sprašuje, ali se pri tem uporabi znižana davčna stopnja DDV. Nadalje ga zanima, ali je uporaba nižje davčne stopnje odvisna od tega, ali se električna energija uporablja za lastne potrebe, za prodajo, ali oboje. Meni, da se znižana stopnja uporabi v primeru, ko se pridobljena električna energija uporabi le za potrebe stanovanjskega objekta (torej lastno uporabo), če pa se le prodaja v elektroenergetski sistem, se uporabi splošna stopnja. V primeru kombinacije lastne uporabe in prodaje meni, da bi lahko bila rešitev uporaba različnih stopenj glede na delitev na uporabo za stanovanjski in tržni del proizvedene energije.

V primeru dobave sončne elektrarne, ko ta postane del stavbe, kjer na primer nadomesti strešno kritino, se uporabi nižja 8,5-odstotna stopnja DDV le, če sončna elektrarna postane del stanovanjske stavbe in zaradi namestitve sončne elektrarne stanovanjski objekt ne spremeni namembnosti. V kolikor se za sončno elektrarno zahteva izdaja gradbenega dovoljenja, je iz samega dovoljenja razvidno, za kakšno vrsto objekta glede na namen gre.

V skladu z 41. členom ZDDV-1 se DDV po nižji stopnji 8,5 % od davčne osnove obračunava in plačuje tudi od stanovanj, stanovanjskih in drugih objektov, namenjenih za trajno bivanje, ter delov teh objektov, ki niso del socialne politike, in vključno z gradnjo, obnovo in popravili teh.

Pravilnik v prvem odstavku 54. člena določa, da se po stopnji 8,5 % iz 11. točke Priloge I k ZDDV-1 obdavčuje gradnja in dobava stanovanj, stanovanjskih objektov ali njim pripadajočih delov in stanovanjskih stavb za posebne namene ali njim pripadajočih delov (v nadaljnjem besedilu: stanovanjski objekti) ter njihova gradnja, obnova in popravila, kadar so zaračunani neposredno investitorju.

Pri vsebinski presoji vlaganj v objekte se upošteva Zakon o graditvi objektov – ZGO -1 (Uradni list RS, št. 102/04, 47/04, 126/07 in 108/09) in predpisi, ki so vezani na izvajanje tega zakona (Uredba o vrstah objektov glede na zahtevnosti in Klasifikacija objektov, ki je objavljena na spletni strani Ministrstva za okolje in prostor).

V skladu s tretjo alinejo prvega odstavka 68. člena ZGO-1 mora izrek gradbenega dovoljenja vsebovati tudi podatek o razvrstitvi objekta in posameznih njegovih delov glede na namen po enotni klasifikaciji vrst objektov, pri spremembi namembnosti pa tudi novi namen objekta ali njegovega dela. Torej je že iz samega gradbenega dovoljenja razvidno, za kakšno vrsto objekta glede na namen gre.

Sončna elektrarna se po klasifikaciji vrst objektov uvršča med gradbene inženirske objekte, in sicer v razred 2302 (energetski objekti – kompleksni industrijski objekti), stanovanjske stavbe pa v razred 11.

Iz navedenega izhaja, da se v primeru izgradnje sončne elektrarne, kjer ta nadomesti kritino stanovanjske stavbe, nižja 8,5-odstotna stopnja DDV lahko uporabi le v primeru, ko sončna elektrarna postane del stanovanjske stavbe, pri čemer ne pride do spremembe namembnosti objekta.

[3. DDV pri proizvajalcu električne energije iz sončne elektrarne \(investitorju\)](#)

Zavezanec tudi navaja, da investitor, ki postavi sončno elektrarno, in je identificiran za namene DDV, izda kupcu električne energije račun z obračunanim DDV po stopnji 20 %. Investitor, ki ni identificiran za namene DDV, pa tega ne obračuna. Investitor prejme od države tudi podporo, ki se šteje za finančno pomoč pri proizvodnji električne energije v proizvodnih napravah obnovljivih virov energije (OVE), če stroški proizvodnje presegajo ceno, ki jo je zanj mogoče doseči na trgu z električno energijo. Postavlja se vprašanje, ali je podpora kot finančna pomoč, predmet obračuna DDV, torej, ali gre za pravo ali nepravo subvencijo.

Podpore električni energiji iz proizvodnih naprav OVE, ki se dodeljujejo kot obratovalna podpora, predstavljajo subvencije, ki so neposredno povezane s ceno dobav električne energije, zato so te transakcije predmet DDV. Podpore, ki se dodeljujejo v obliki zagotovljenega odkupa energije, predstavljajo plačilo za opravljeno dobavo blaga in so kot take predmet DDV.

Prvi odstavek 36. člena ZDDV-1 določa, da pri dobavah blaga ali storitev davčna osnova vključuje vse, kar predstavlja plačilo (v denarju, v stvareh ali v storitvah), ki ga je prejel ali ga bo prejel dobavitelj ali izvajalec od kupca, naročnika ali tretje osebe za te dobave, vključno s subvencijami, ki so neposredno povezane s ceno takih dobav, če ni s tem zakonom drugače določeno.

Glede obdavčitve subvencij z DDV je bilo že objavljeno obširno [pojasnilo, ki se nahaja na spletni strani DURS](#).

Namen vključitve subvencij v davčno osnovo je izenačiti položaj davčnih zavezancev, ki

določeno blago ali storitve ponujajo na trgu za tržno ceno, s položajem tistih zavezancev, ki lahko končnim potrošnikom za enakovrstno blago ali storitev ponudijo nižjo ceno, ker bodo del plačila prejeli prek subvencij.

Prvi odstavek 5. člena Uredbe o podporah električni energiji, proizvedeni iz obnovljivih virov energije (Uradni list RS, št. 37/09, 53/09, 68/09, 76/09 in 17/10; v nadaljevanju: Uredba) določa, da so podpore finančna pomoč proizvodnji električne energije v proizvodnih napravah OVE, če stroški proizvodnje te električne energije presegajo ceno, ki jo je zanjo mogoče doseči na trgu z električno energijo. Iz drugega odstavka tega člena Uredbe izhaja, da so podpore električni energiji iz proizvodnih naprav OVE:

- zagotovljeni odkup električne energije (v nadaljnjem besedilu: zagotovljeni odkup). Na podlagi te podpore center za podpore ne glede na ceno električne energije na trgu odkupi vso prevzeto neto proizvedeno električno energijo, za katero je proizvodna naprava OVE prejela potrdilo o izvoru, po zagotovljenih cenah električne energije, določenih s to uredbo;
- finančna pomoč za tekoče poslovanje (v nadaljnjem besedilu: obratovalna podpora). Ta podpora se dodeli neto proizvedeni električni energiji, za katero je prejeta potrdilo o izvoru in ki jo proizvajalci električne energije iz OVE prodajo sami na trgu ali jo porabijo kot lastni odjem, pod pogojem, da so stroški proizvodnje te energije višji od cene, ki jo je za to električno energijo mogoče doseči na trgu z električno energijo.

Končna cena dobavljene električne energije pri končnem odjemalcu vključuje ceno električne energije, ceno za uporabo omrežja (to so omrežnina in dodatki k omrežnini), prispevka (to sta prispevek za zagotavljanje zanesljive oskrbe z električno energijo z uporabo domačih virov primarne energije in prispevek za zagotavljanje podpor proizvodnji električne energije v soproizvodnji z visokim izkoristkom in iz obnovljivih virov energije); trošarino in davek na dodano vrednost. Ceno električne energije določajo dobavitelji električne energije.*

Iz vsega navedenega izhaja, da pomenijo podpore (delno) plačilo za opravljeno dobavo blaga (električne energije). Obratovalna podpora je povezana s ceno električne energije, ki jo na trgu določajo dobavitelji električne energije. S to podporo se pokrijejo stroški proizvodnje električne energije, ki presegajo ceno električne energije na trgu. S podporo, ki je izplačana točno določeni proizvodni napravi OVE, je tudi zagotovljeno, da bo ta opravil dobavo električne energije. Hkrati pa se s podporo tudi posredno vpliva na oblikovanje cene električne energije na trgu, ki je v primeru povečanja stroškov proizvodnje električne energije iz OVE, zaradi dodeljenih podpor, še vedno enaka. Da je obratovalna podpora res povezana s ceno in dobavo električne energije, je razvidno tudi iz drugega odstavka 8. člena Uredbe, ki določa, da če se na podlagi napovedi o referenčnih tržnih cenah električne energije ugotovi, da je cena električne energije na trgu, pri kateri se upoštevajo tudi značilnosti obratovanja posameznih vrst proizvodnih naprav OVE, višja od referenčnih stroškov proizvodnje energije iz priloge I, ki veljajo za obravnavano obdobje, se obratovalna podpora za električno energijo za obravnavano časovno obdobje ne izplačuje.

II. Obdavčitev z vidika DDPO

1. Uvrščanje sončne elektrarne med opremo

Zavezanec meni, da se sončna elektrarna šteje med opremo, ker se po različnih pojasnilih in strokovnih virih (navaja ZDDPO-2 s komentarjem avtorjev Saše Jerman in dr. Marjana Odra, GV založba 2008, str. 314) med opremo uvršča med drugim tudi generatorje, transformatorje, turbine idr.. Dodaja, da je od opreme za davčne namene priznana maksimalna amortizacijska stopnja v višini 20 %, ter da se v skladu s tem lahko

za naložbo v sončno elektrarno uveljavlja davčna olajšava v smislu 55. a člena ZDDPO-2 oziroma po 66. a členu Zakona o dohodnini za fizične osebe, ki opravljajo dejavnost.

*Fotovoltaične celice kot sestavni del sončne elektrarne se lahko uvrščajo med opremo. V primeru, da bo zavezanec za ta del sončne elektrarne za poslovne namene** obračunal amortizacijo po 20 % amortizacijski stopnji in ob uporabi metode enakomernega časovnega amortiziranja, se tudi za davčne namene lahko kot odhodek prizna tako obračunana amortizacija. Za del sončne elektrarne, ki se uvršča med opremo, zavezanec lahko uveljavlja olajšavo po 55.a členu ZDDPO-2 oziroma 66.a členu ZDoh-2.*

Glede na to, da imajo fotovoltaične celice kot sestavni del sončne elektrarne podobno funkcijo kot npr. turbina in generator pri hidroelektrarni, se lahko uvrščajo med opremo, ker se tudi turbina in generator uvrščata med opremo in ne pod gradbeni objekt. Če se bo sončna elektrarna montirala na ostrešje, se v primeru, da bo predhodno treba zamenjati oziroma rekonstruirati ostrešje, se vlaganja iz tega naslova ne morejo šteti kot vlaganja v opremo. Kot vlaganje v opremo lahko dodatno štejejo še konstrukcijski elementi, ki so sestavni del fotovoltaičnih celic, oziroma se brez njih fotovoltaičnih celic ne more montirati na ostrešje. Če pa bo sončna elektrarna montirana na zunanje talne nosilce, potem tudi izdelava zunanjih talnih nosilcev ne šteje med vlaganja v opremo.

V skladu s prvim odstavkom 33. člena Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb – ZDDPO-2 (Uradni list RS, št. 117/06, 56/08, 76/08, 5/09 in 96/09) se amortizacija opredmetenih osnovnih sredstev, neopredmetenih sredstev in naložbenih nepremičnin kot odhodek prizna v obračunanem znesku z uporabo metode enakomernega časovnega amortiziranja ter najvišjih amortizacijskih stopenj, ki so določene v petem odstavku tega člena. Če bo davčni zavezanec za del sončne elektrarne, ki se uvršča med opremo, za poslovne namene obračunal amortizacijo po 20 % amortizacijski stopnji, se tudi za davčne namene lahko prizna amortizacija v obračunani višini. Za del sončne elektrarne, ki se uvršča med opremo, zavezanec lahko v skladu s 55.a členom ZDDPO-2 oziroma 66.a členom Zakona o dohodnini – ZDoh-2 (Uradni list RS, št. 28/09-UPB5) uveljavlja zmanjšanje davčne osnove v višini 20 % investiranega zneska v opremo, vendar največ v višini davčne osnove. Po določbah 55.a člena ZDDPO-2 je znesek olajšave omejen na največ 30.000 EUR.

[2. Uveljavljanje davčne olajšave po 6. členu Zakona o razvojni podpori Pomurski regiji v obdobju 2010-2015](#)

a) Zavezanec navaja, da je v Zakonu o razvojni podpori Pomurski regiji v obdobju 2010-2015 v prvem odstavku 6. člena določeno, da je možno uveljavljanje davčne olajšave za zneske za nove začetne investicije v opremo in neopredmetena sredstva, vendar le za investicije v Pomurski regiji, ob izpolnjevanju pogojev. Ali to pomeni, da družba s sedežem v Pomurski regiji, ki postavi sončno elektrarno izven Pomurske regije, ne more uveljavljati predmetne investicijske olajšave?

Da.

V skladu s 6. členom Zakona o razvojni podpori Pomurski regiji v obdobju 2010-2015 – ZRPPR1015 (Uradni list RS, št. 87/09) zavezanec po ZDDPO-2, ki ima sedež v Pomurski regiji in dejansko opravlja ekonomsko aktivnost v Pomurski regiji, lahko uveljavlja davčno olajšavo v višini 70 % investirane zneska za nove začetne investicije v opremo in neopredmetena sredstva, ki so določena po tem zakonu, vendar le za investicije v Pomurski regiji. Iz navedenega izhaja, da ugodnosti po zakonu lahko uveljavlja le zavezanec, ki ima sedež v Pomurski regiji in za tiste ekonomske aktivnosti, ki jih dejansko opravlja v Pomurski regiji. Če ta zavezanec opravlja ekonomske aktivnosti tudi izven območja Pomurske regije, za te ekonomske aktivnosti, ki jih opravlja izven območja Pomurske regije, ne more uveljavljati ugodnosti po tem zakonu. Če torej zavezanec s sedežem v Pomurski regiji postavi sončno elektrarno izven Pomurske regije, to pomeni, da se ekonomska aktivnost opravlja izven Pomurske regije in olajšave po 6. členu ZRPPR1015 ne more uveljavljati.

b) Zavezanec tudi dodaja, da glede na to, da se po drugem odstavku 6. člena ZRPPR1015 znižanje davčne osnove po prvem odstavku tega člena izključuje z znižanjem davčne osnove po 55.a členu ZDDPO-2 in 66.a členu ZDoh-2, ste mnenja, da se lahko **presežni znesek** vlaganja v isto opremo (torej sončno elektrarno), ki se lahko uveljavlja po 55.a členu ZDDPO-2, uveljavlja – seveda ob izpolnjevanju pogojev – po prvem odstavku 6. člena ZRPPR1015.

Glede na to, da se olajšava za vlaganja v Pomurski regiji lahko uveljavlja največ v višini davčne osnove, v skladu s šestim odstavkom 55.a člena ZDDPO-2 pa lahko zavezanec za neizkoriščen del olajšave po 55.a členu ZDDPO-2 zmanjšuje davčno osnovo v naslednjih petih davčnih obdobjih po obdobju zmanjšanja (zmanjšanje ne sme presegati 30.000 EUR v posameznem davčnem obdobju skupaj z zmanjšanjem za vlaganja v tekočem davčnem obdobju in največ v višini davčne osnove), vprašanje razumemo v tem smislu, da bi zavezanec za presežni znesek vlaganj v isto opremo oziroma isti projekt (znesek, ki presega davčno osnovo) uveljavljaval olajšavo po 55.a členu ZDDPO-2.

V skladu z določbami 6. člena ZRPPR1015 se za isto opremo oziroma isti projekt olajšava po 6. členu ZRPPR1015 in 55.a členu ZDDPO-2 oziroma 66.a členu ZDoh-2 ne moreta kombinirati.

V skladu s prvim odstavkom 6. člena ZRPPR1015 lahko zavezanec uveljavlja davčno olajšavo v višini 70 % investirane zneska za nove začetne investicije v opremo in neopredmetena sredstva, ki so določena po tem zakonu, vendar le za investicije v Pomurski regiji in največ v višini davčne osnove in do maksimalno dovoljene višine po pravih državnih pomoči. V četrtem odstavku 6. člena pa je določeno, da mora zavezanec ohraniti investicijski projekt in ne sme odsvojiti sredstva, za katera je uveljavljaval olajšavo po tem členu, najmanj pet let po zaključku investicije, če gre za veliko podjetje in najmanj tri leta po zaključku investicije, če gre za srednje ali malo podjetje. Iz navedenega izhaja, da je v skladu z ZRPPR1015 uveljavljanje olajšave določeno po posameznih investicijskih projektih v Pomurski regiji. Če po uveljavljanju olajšave po 6. členu ZRPPR1015 za posamezni projekt zmanjka davčne osnove, se za ta isti projekt olajšave po 55. členu ZDDPO-2 (npr. za znesek vrednosti investicije (znesek iz računov), za katero je zmanjkalo davčne osnove po uveljavljanju davčne olajšave po 6. členu ZRPPR1015) ne more uveljavljati, ker ZRPPR1015 omejuje olajšavo na največ v višini davčne osnove. Navedeno izhaja tudi iz drugega odstavka 6. člena ZRPPR1015, ki določa, da se znižanje davčne osnove po prejšnjem odstavku izključuje z znižanjem davčne osnove po 55.a členu ZDDPO-2 in 66.a členu ZDoh-2.

Če pa zavezanec v davčnem obdobju izvaja več investicijskih projektov v Pomurski regiji, pa se lahko odloči, da bo za en projekt uveljavljaval olajšavo po 6. členu ZRPPR1015 (če so izpolnjeni vsi predpisani pogoji in gre za investicijo v Pomurski regiji), za drugi projekt pa po 55.a členu ZDDPO-2 (seveda če gre za opremo in neopredmetena sredstva, za katero se lahko uveljavlja ta olajšava). Če trajajo investicijski projekti več let, in se je zavezanec v prvem letu odločil, da bo za določen projekt uveljavljaval olajšavo po 6. členu ZRPPR1015, za drugega pa olajšavo po 55.a členu ZDDPO-2, potem tudi v naslednjih davčnih obdobjih, četudi mu davčna osnova dopušča, da bi npr. za oba investicijska projekta lahko uveljavljaval olajšavo po 6. členu ZRPPR1015, olajšave za drugi projekt po 6. členu ne sme uveljavljati, (lahko uveljavlja olajšavo po 55.a členu ZDDPO-2), ker to ni v skladu z določbami ZRPPR1015.

c) Zavezacne sprašuje tudi, ali se finančna pomoč pri proizvodnji električne energije in obnovljivih virov energije (OVE) šteje v kumulacijo pomoči iz 12. člena Uredbe o kriterijih in pogojih ter načinu uveljavljanja spodbud za zaposlovanje in davčne olajšave za investiranje v Pomurski regiji v obdobju 2010 do 2015 (v nadaljnjem besedilu: Uredba Pomurje). Po njegovem mnenju je to možno le, če bi navedeno pomoč šteli za spodbudo za investiranje, kar pa v predmetnem primeru ni slučaj.

Finančna pomoč pri proizvodnji električne energije iz obnovljivih virov energije (OVE) ne

šteje med regionalne državne pomoči, namenjene spodbudam za investiranje, zato se ne šteje v kumulacijo pomoči iz 12. člena Uredbe Pomurje.

V skladu z 12. členom Uredbe Pomurje se davčna olajšava za investiranje lahko sešteva z drugimi pomočmi, namenjenimi spodbudam za investiranje, vključno s pomočmi »de minimis«, vendar le do najvišjega dovoljenega zneska regionalnih državnih pomoči, ki ne sme presegati 30 odstotkov upravičenih stroškov naložb za velika podjetja, 40 odstotkov upravičenih stroškov naložb za srednja podjetja in 50 odstotkov upravičenih stroškov naložb za mala podjetja. Med druge pomoči na primer spadajo sofinanciranja investicij na podlagi razpisov v okviru izvedbe Programa spodbujanja konkurenčnosti Pomurske regije, kot je Javni razpis za sofinanciranje začetnih investicij podjetij in ustvarjanja novih delovnih mest na območju izvajanja ZRPPR1015. V kolikor zavezanec za isti namen pridobi sredstva iz drugih javnih virov, je pomoč po Uredbi Pomurje upravičena samo v primeru, če skupna državna pomoč ne preseže zgornje meje vrednosti državnih pomoči.

Finančna pomoč pri proizvodnji električne energije in obnovljivih virov energije (OVE) je določena z Uredbo o podporah električni energiji, proizvedeni iz obnovljivih virov energije (Uradni list RS, št. 37/09). Iz te uredbe izhaja, da finančna pomoč proizvodnji električne energije v proizvodnih napravah OVE ne šteje med regionalne državne pomoči, namenjene spodbudam za investiranje, zato se ne šteje v kumulacijo pomoči iz 12. člena Uredbe Pomurje.

* Vir: Javna agencija Republike Slovenije za energijo: http://www.agencija.si/sl/informacija.asp?id_informacija=728&id_meta_type=29&type_informacij

** V skladu s SRS 13 (2006), točko 13.8. se stroški amortizacije opredmetenih osnovnih sredstev in neopredmetenih sredstev pripoznajo po posameznih obračunskih obdobjih (ob upoštevanju dobe koristnosti posameznega sredstva), v katerih izhajajo iz njih gospodarske koristi.