

# Daňový rozbor problematiky FVE

převzato z podkladů ke školení daňových poradců



Znění zákona o daních z příjmů k 31.12.2010

## § 19 odst.1 písm d) ZDP

Od daně jsou osvobozeny příjmy z provozu malých vodních elektráren do výkonu 1 MW, větrných elektráren, tepelných čerpadel, solárních zařízení, zařízení na výrobu a energetické využití bioplynu a dřevoplynu, zařízení na výrobu elektřiny nebo tepla z biomasy, zařízení na výrobu biologicky degradovatelných látek stanovených zvláštním předpisem, zařízení na využití geotermální energie (dále jen "zařízení"),

- a to v kalendářním roce, v němž byly poprvé uvedeny do provozu, a v bezprostředně následujících pěti letech.

- za první uvedení do provozu se považuje i uvedení zařízení do zkušebního provozu, na základě něhož plynou nebo plynou poplatníkovi příjmy, a dále případy, kdy malá vodní elektrárna do výkonu 1 MW byla rekonstruována, pokud příjmy z této malé vodní elektrárny do výkonu 1 MW nebyly již osvobozeny.

- doba osvobození se nepřerušuje ani v případě odstávky v důsledku TZ (§ 33) nebo oprav a udržování.

## § 19 odst.2 ZDP

Osvobození příjmů uvedených v odstavci 1 písm. d) se nepoužije, pokud se poplatník tohoto osvobození vzdá

- oznámením správci daně,

- nejpozději ve lhůtě pro podání daňového přiznání za zdaňovací období, v němž byly tyto zdroje a zařízení uvedeny do provozu;

- osvobození se v uvedeném případě nepoužije ani při pronájmu těchto zařízení nebo při převedení vlastnických práv k těmto zdrojům a zařízením na dalšího vlastníka.

## Rozbor:

-pro toto osvobození příjmů se může rozhodnout poplatník, který splní všechny podmínky stanovené zákonem o daních z příjmů, tj. zejména podmínky § 4 odst. 1 písm. e), § 4 odst. 3, § 19 odst. 1 písm. d) a § 19 odst. 2

- a zároveň nejpozději do konce roku 2010 splní podmínku stanovenou ustanovením § 26 odst. 10 (**HM se stávají věci** uvedené do stavu způsobilého obvyklému užívání, kterým se rozumí dokončení věci a splnění technických funkcí a povinností stanovených zvláštními právními předpisy pro užívání).

To konkrétně znamená, že **poplatník může uplatnit osvobození** příjmů z provozu ekologických zdrojů a zařízení, pokud **nejpozději do 31. 12. 2010:**

1. uvede poprvé ekologický zdroj nebo zařízení do provozu,

# Daňový rozbor problematiky FVE

převzato z podkladů ke školení daňových poradců



2. je schválen provoz tohoto majetku zejména z hlediska stavebních předpisů, předpisů platných v oblasti energetiky, případně jiných právních předpisů upravujících danou problematiku,

3. zároveň v souladu s těmito právními předpisy byla tato investice uvedena do provozu

4. a na základě rozhodnutí o udělení licence na výrobu elektrické energie udělené Energetickým regulačním úřadem začal poplatník vyrábět elektrickou energii pro svoji potřebu nebo pro odběratele.

Za první uvedení do provozu ekologického zdroje nebo zařízení se považuje i uvedení tohoto majetku do zkušebního provozu, na základě něhož plynou poplatníkovi příjmy.

**Z pohledu daně z příjmů právnických osob se pak jedná při provozování takovéto elektrárny o příjmy od daně osvobozené** a to v kalendářním roce, v němž byla **poprvé** uvedena do provozu, a v bezprostředně následujících pěti letech - § 19 odst. 1 písm.d) a § 19 odst. 2 ZDP.

## **Novela EZ s účinností od 1.8.2010**

novelou energetického zákona (z.č.458/2000 Sb., v.zn.p.př.) provedenou z.č. 155/2010 Sb. byla zrušena povinnost být účetní jednotkou v případě držitele licence ve smyslu energetického zákona.

§ 11 EZ: Práva a povinnosti držitelů licencí

(1) Držitel licence je povinen

f) vyúčtovávat dodávku energií a souvisejících služeb; **být účetní jednotkou podle zvláštního právního předpisu a sestavovat a předkládat Energetickému regulačnímu úřadu regulační výkazy podle tohoto zákona,**

*Pozn.: Uvedený návrh neobsahuje žádná přechodná ustanovení, po schválení novely energetického zákona nejsou vyloučeny problémy daňové správy v rámci kontrolní činnosti dotčených osob (zejména u drobných podnikatelů), které **se staly účetní jednotkou před účinností novely.** Jedná se zejména o ustanovení § 4 odst. 6 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví (povinnost vést účetnictví ode dne zahájení činnosti) a odst. 7 (**možnost ukončit vedení účetnictví nejdříve po uplynutí 5ti po sobě jdoucích účetních období, s výjimkou ukončení činnosti**).*

Stanovisko MFČR-odbor Účetnictví a auditu viz další strana

**Fehler! Es ist nicht möglich, durch die Bearbeitung von Feldfunktionen Objekte zu erstellen.**

*Pozn.:* Při souběhu více činností má účetní jednotka ve svém účetnictví povinnost oddělit účtování o provozování fotovoltaické elektrárny od ostatní podnikatelské činnosti, neboť není oprávněna uplatnit náklady vynaložené na příjmy od daně osvobozené nebo nezahrnované do základu daně - **viz § 25 odst. 1 písm.i) ZDP**, dále také pro potřeby energet. zákona - viz § 20.

# Daňový rozbor problematiky FVE

převzato z podkladů ke školení daňových poradců



<b>Příjmy osvobozené dle § 19 odst. 1 písm.d) ZDP</b>	<b>Příjmy, na které nelze osvobození vztáhnout</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>příjem z titulu provozu těchto ekologických zdrojů elektrické energie a to jak za „výkupní ceny“ tak „zelený bonus“ - viz § 4 vyhl. 180/2005 Sb. - vazba na první uvedení do provozu (úč. sk. 60)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>příjmy z pronájmu těchto ekologických zdrojů elektrické energie</li> <li>příjmy z prodeje tohoto majetku</li> <li>příjmy z prodeje emisních povolenek</li> </ul>

## Náklady související s osvobozenými příjmy

Pokud poplatník využije výše uvedeného osvobození od daně z příjmů, musí v souladu s § 23 odst. 5 a § 25 odst. 1 písm.i) ZDP po dobu uplatňování osvobození považovat za **daňově neuznatelné veškeré náklady, které souvisejí s provozem předmětného ekologického zdroje elektrické energie**

Specifika odpisů předmětných zařízení - fotovoltaická elektrárna se skládá z několika druhů hmotných majetků:

fotovoltaické články	Fotovoltaické panely, generátory, měniče, elektromotory	fotovoltaická elektrárna na střeše budovy	fotovoltaická elektrárna na volné ploše
<b>odpis. sk. 2</b>	<b>odpisová sk. 3</b>	stavební úpravy, nosné konstrukce a kabeláž - <b>TZ budovy</b>	stavební základ, nosná konstrukce a kabeláž tvoří stavbu elektrárny
s odkazem na § 26 odst. 2 ZDP lze tvořit soubor movitých věcí - zařazení podle hlavního funkčního předmětu - <b>tj. 2 odpis. skupina</b>		odpis skupina - viz zařazení příslušné budovy	<b>odpis. sk. 4</b>
uvedené odpisy lze po dobu osvobození přerušit - viz § 26 odst. 8 ZDP		odpisy ze zvýšené VC (DZC) budovy - při uplatnění osvobození nutno klíčovat na daňové a nedaňové odpisy. Pokud půjde o budovu trvalého charakteru - lze odpisy po dobu osvobození přerušit - viz § 26 odst. 8 ZDP	pokud by se jednalo o <b>dočasnou stavbu</b> odpisy nelze přerušit - viz <b>§ 30 odst. 7 ZDP</b> - musí být odpisováno i po dobu osvobození - půjde o nedaňový výdaj
		<b>movitý maj. viz sloupec 1 a 2</b>	<b>movitý majetek viz sloupec 1 a 2</b>

Pozn. - blíže viz příspěvky na KV KDP č. 257/28.01.09 a 247/29.10.08

# Daňový rozbor problematiky FVE

převzato z podkladů ke školení daňových poradců



## **Příklad z praxe-uplatnění osvobození z tepelného čerpadla-kontrola**

- SD při kontrole po DS požadoval prokázat, že k částce uvedené na ř. 110 podaného DP, na kterém uplatnil osvobození dle § 19 odst. 1 písmene d) ZDP, vyloučil související náklady dle ustanovení § 25 odst. 1 písmene i) ZDP
- DS správci daně sdělil, že žádné náklady nevyločil, protože se dopisem ze dne 21.03.2007 svého práva dle ustanovení § 19 odst. 2 ZDP vzdal. Při vyplňování daňového přiznání k dani z příjmů roku 2006 došlo k chybě a ř. 110 – osvobozené příjmy ve výši 1.214.037,- Kč byly tyto uvedeny omylem, proto nevyločil na ř. 40 žádné náklady související s osvobozenými příjmy (3.195.030,- Kč)
- Správce daně však žádnou písemnost o vzdání se osvobození příjmů roku 2006 dle § 19 odst. 2 ZDP nemá evidovanou, a ani ze strany odvolatele nebyl předložen relevantní důkaz o tom, že toto oznámení bylo správci daně doručeno.
- DS sdělil, že po skončení účetního období roku 2006 se vedení společnosti v březnu 2007 rozhodlo, že osvobození příjmů neuplatní.
- Při sestavování daňového přiznání za rok 2006 však došlo k chybě a částka osvobozených příjmů byla na ř. 110 uvedena omylem. Správně pak již nebyly vyčleněny žádné náklady, došlo však ke snížení daňového základu o částku osvobozených příjmů ve výši 1.214.037,- Kč.
- DS požaduje, aby správce daně tuto skutečnost zohlednil. Tedy, aby doměřil pouze částku 1.214.037,- Kč, která byla v daňovém přiznání omylem vyloučena ze zdanění jako příjmy osvobozené, nikoliv náklady ve výši 3.195.030,- Kč.
- § 19 odst. 1 písmene d) ZDP **obligatorně osvobozuje příjmy z provozu vyjmenovaných zařízení a to v kalendářním roce, v němž bylo zařízení poprvé uvedeno do provozu, a v bezprostředně následujících pěti letech.**
- Pak ale dle souvisejícího ustanovení § 25 odst. 1 písmene i) ZDP nelze za daňově uznatelné náklady uznat náklady (§ 24 ZDP), které byly vynaloženy na příjmy osvobozené od daně. Tyto náklady musí být v daňovém přiznání vyloučeny na ř. 40 a musí o ně být zvýšen výsledek hospodaření uvedený na ř. 10.
- **Osvobození příjmů** uvedených v § 19 odst. 1 písmene d) ZDP **se nepoužije**, pouze za předpokladu, **že se poplatník tohoto osvobození vzdá oznámením SD, a to nejpozději ve lhůtě pro podání DP za ZO, v němž byly tyto zdroje a zařízení uvedeny do provozu.**
- V DP za rok 2006 byly na ř. 110 uvedeny příjmy z provozu zařízení, která byla uvedena do provozu v roce 2004 a 2006. První **oznámení** by tedy muselo být zasláno nejpozději ve **lhůtě pro podání přiznání za rok 2004** (tepelné čerpadlo uvedené do provozu v roce 2004) a **druhé oznámení** nejpozději ve **lhůtě pro podání přiznání za rok 2006** (tepelné čerpadlo uvedené do provozu v roce 2006). K prvnímu oznámení se DS vůbec nevyjadřuje a není tedy vůbec předmětem sporu, k druhému sice ano, ale **neprokázal doručení SD.**
- SD k jeho požadavku zdanit příjmy nemohl přihlídnout, neboť odvolatel nesplnil zákonnou podmínku stanovenou v § 19 odst. 2 ZDP a neoznámil SD, že se vzdává osvobození příjmů plynoucích z provozu zařízení – tepelných čerpadel, a to **nejpozději ve lhůtě pro podání daňového přiznání za zdaňovací období, v němž bylo toto zařízení uvedeno do provozu. Příjmy z provozu vyjmenovaných zařízení jsou povinně ze zákona osvobozeny a pak ale je nutné vyloučit i související výdaje. Jiný postup SD není možný.**

# Daňový rozbor problematiky FVE

převzato z podkladů ke školení daňových poradců



Novela č. 346/2010 z. č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů – (Sněmovní tisk 158/2010)

Přechodná ustanovení:

1. Pro daňové povinnosti za léta 1993 až 2010 a zdaňovací období, které započalo v roce 2010 platí dosavadní právní předpisy, nestanoví-li tento zákon dále jinak. Ustanovení zákona č. 586/1992, ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona, se použijí poprvé pro zdaňovací období, které započalo v roce 2011.

§ 19 odst.1 písm. d) zrušeno osvobození příjmů z provozu zařízení na využití ekologických zdrojů (který se nahrazuje stávajícím ustanovením § 19 odst. 1 písm. zp))

**Zrušený text § 19 odst. 2** se nahrazuje závěrečnou částí textu § 19 odst. 1 písm. ze) bez věcných změn.

Přechodná ustanovení:

2. Osvobození podle § 4 odst. 1 písm. e) nebo § 19 odst. 1 písm. d) zákona č. 586/1992 Sb., ve znění účinném do dne nabytí účinnosti tohoto zákona, se naposledy použije za zdaňovací období, které započalo v roce 2010.

**Důvodem** navrženého zrušení osvobození příjmů z ekologických zdrojů a zařízení s účinností od 1.1.2011 je **odstranění nesystémovosti spočívající v tom, že daňový zákon zasahuje do odvětvové politiky, která má být řešena příslušným odvětvovým ministerstvem nebo regulačním orgánem.**

Navrhované změny reagují na nutnost eliminovat všemi zákonnými prostředky v současné době již neodůvodněnou nepřímou podporu výroby elektřiny z ekologických zdrojů, zejména ze solárních zařízení, a proto zpřísňují daňový režim u ekologických zdrojů a zařízení tak, že dojde k **ukončení osvobození příjmů z provozu ekologických zařízení.**

Z důvodu zjednodušení právní úpravy a jednodušší spravovatelnosti se navrhuje zároveň zrušit toto osvobození i u ostatních ekologických zařízení.

Toto **osvobození budou moci poplatníci využít naposledy za zdaňovací období, které započalo v roce 2010.** To mimo jiné znamená, že změna se bude vztahovat i na poplatníky, kteří uvedli ekologické zdroje a zařiz. do provozu před nabytím úč. této novely.

S účinností od 1. 1. 2011 se navrhuje pro PO i FO provozující solární zařízení **povinné uplatňování odpisů, a to v maximální výši, bez možnosti přerušování a prodloužit dobu jeho odpisování.**

Změna se vztahuje i na vymezený hmotný majetek využívaný alespoň zčásti k výrobě elektřiny ze slunečního záření.

U ostatních zařízení zůstává v oblasti odpisování zachován standardní režim.

S ohledem na skutečnost, že více jak tři čtvrtiny nákladů je nutné vynaložit na technologickou část solárních zařízení a pouze necelou jednu čtvrtinu na stavební část solárních zařízení s tím,

# Daňový rozbor problematiky FVE

převzato z podkladů ke školení daňových poradců



že stavební část těchto zařízení je zpravidla zařazena v odpisové skupině 4 s dobou odpisování 20 let (v případě staveb na dobu určitou dokonce zpravidla na 30 let), se navrhuje uvedené změny jen pro technologickou část tohoto majetku. Z důvodu jednodušší aplikace návrhu je technologická část, která je tvořena zejména solárními panely, měniči a rozvaděči, vymezena jejím zařazením do skupin Standardní klasifikace produkce kódem 31.10, 31.20 nebo 32.10. Změna je navržena s přihlédnutím k tomu, že u solárních technologií došlo k výraznému snížení pořizovacích cen zejména solárních panelů a ke zvýšení jejich účinnosti.

**Odpisy se stanoví jako měsíční, rovnoměrné po dobu 240 měsíců (tj. 20 let) a nelze je přerušit.** Navrhovaná doba odpisování je tak dvojnásobná oproti době odpisování stanovené pro odpisovou skupinu 3 (10 let). V případě hmotného majetku zařazeného v 2. odpisové skupině (5 let) bude doba odpisování prodloužena čtyřnásobně.

**Doba odpisování solárních panelů, jako nejvýznamnější technologické položky, tak bude činit 240 měsíců bez ohledu na to, zda budou zařazeny do 2. nebo 3. odpisové skupiny.**

## **§ 30b Odpisy hmotného majetku využívaného k výrobě elektřiny ze slunečního záření**

1. Hmotný majetek označený ve Standardní klasifikaci produkce kódem skupiny 31.10, 31.20 nebo 32.10 **panely, měřiče a rozvaděče** využívaný k výrobě elektřiny ze zařízení pro výrobu elektřiny ze slunečního záření se odpisuje **rovnoměrně bez přerušení po dobu 240 měsíců** do 100 % vstupní ceny nebo zvýšené vstupní ceny.

2. **Odpisy podle odstavce 1 se stanoví s přesností na celé měsíce;**

- poplatník má povinnost zahájit odpisování počínaje následujícím měsícem po měsíci, v němž byly splněny podmínky pro odpisování. ( § 26 odst.1 ZDP)

- při **zahájení nebo ukončení odpisování v průběhu zdaňovacího období** lze uplatnit odpisy **pouze ve výši připadající na toto zdaňovací období.**

- odpisy se zaokrouhlují na celé koruny nahoru.

3. **Tech. zhodnocení** HM odpisovaného podle odstavce 1 **zvýšuje jeho vstupní cenu.**

- poplatník **pokračuje v odpisování hmotného majetku** ze zvýšené vstupní ceny snížené o již uplatněné odpisy ( **zvýšené zůstatkové ceny** )

- od měsíce následujícího po měsíci, v němž bylo technické zhodnocení ukončeno,

- a to **rovnoměrně bez přerušení** po zbývající dobu odpisování stanovenou v odstavci 1, **nejméně však po dobu 120 měsíců."**

**Pozn.:**Technické zhodnocení **provedené na tomto majetku bude zvyšovat vstupní cenu s tím, že po dokončení tohoto zhodnocení bude činit doba odpisování alespoň 10 let. To vyloučí zejména situace, kdy by bylo technické zhodnocení dokončeno ke konci doby odpisování a bylo by tak možné jeho hodnotu odepsat jednorázově.**

**Přechodná ustanovení:**

9. U hmotného majetku uvedeného v § 30b zákona č. 586/1992 Sb., ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona, u něhož bylo zahájeno odpisování před tímto dnem, se odpisy stanoví jako podíl vstupní ceny snížené o celkovou výši odpisů stanovených z tohoto majetku do konce zdaňovacího období započatého v roce 2010 a zbývající doby odpisování v měsících počínaje zdaňovacím obdobím, které započalo v roce 2011. Přitom zbývající doba odpisování v měsících se stanoví jako rozdíl mezi 240 měsíci a počtem kalendářních měsíců, které uplynuly

# Daňový rozbor problematiky FVE

převzato z podkladů ke školení daňových poradců



po měsíci, v němž byl tento hmotný majetek zaevidován, do konce zdaňovacího období započatého v roce 2010.

10. U hmotného majetku uvedeného v § 30b zákona č. 586/1992 Sb., ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona, u něhož bylo zahájeno odpisování před tímto dnem, se změnil způsob odpisování na způsob uvedený v § 30b zákona č. 586/1992 Sb., ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona, počínaje zdaňovacím obdobím, které započalo v roce 2011.

*Na nový způsob časového odpisování přejdou i provozovatelé FTVE, kteří příslušná zařízení uvedli do používání do 31.12.2010. Někteří poplatníci zahájili odpisování, většina nikoli (pokud byly příjmy z provozu osvobozeny a pokud jim zákon nepřikazoval odpisy uplatňovat). Z přechodného ustanovení (bod 10) je zřejmé, že povinnost časového odpisování od 1.1.2011 platí pro všechny provozovatele FTVE bez výjimky.*

*Diskuse s MF: jak u zahájených časových odpisů FTVE jako celku??*

*Tato úprava se s účinností od 1. 1. 2011 vztahuje i na hmotný majetek, který byl již zaevidován a využíván k provozu solárních zařízení před tímto datem s tím, že u hmotného majetku, u něhož bylo odpisování zahájeno ještě před nabytím účinnosti této změny, se způsob odpisování změnil počínaje zdaňovacím obdobím, které započne v roce 2011.*

*V těchto případech se celková doba odpisování (která bude 240 měsíců) sníží o počet kalendářních měsíců, které uplynuly po měsíci, v němž byl tento hmotný majetek zaevidován do konce zdaňovacího období započatého v roce 2010.*

*V případě hmotného majetku zaevidovaného a využívaného k provozu solárních zařízení, u kterého před 1.1.2011 nebylo zahájeno odpisování, začíná doba odpisování (240 měsíců) běžet počínaje prvním měsícem zdaňovacího období, které započalo v roce 2011.*

*Takto navržená účinnost nezakládá nebezpečí pravé retroaktivity, neboť se nejedná o revizi právních vztahů, které již nastaly, ale o úpravu právních vztahů do budoucna. Navrženou změnu lze proto považovat maximálně za nepravou retroaktivitu, která je v duchu rozhodovací praxe Ústavního soudu obecně přípustná a v tomto konkrétním případě obhajitelná, jelikož se jedná o systémovou změnu, která je ve veřejném zájmu a zároveň je společensky naléhavá. Navržená úprava směřuje k naplnění významného veřejného zájmu, (zachování stability cen energií, nezvyšování veřejného dluhu apod.), kterým by bylo možné v duchu judikatury Ústavního soudu odůvodnit i potenciální zásah do legitimního očekávání poplatníků.*