

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN BEZ ROZPORU ke dni 10.5.2017**Daň z příjmů**

495/25.01.17 Režim zdanění příjmů fyzických osob z provozu výroben elektřiny, ke kterému není vyžadována licence udělovaná Energetickým regulačním úřadem

Předkládá: JUDr. Ing. Martin Kopecký, daňový poradce, č. osv. 3826

Předmětem příspěvku je vyjasnění režimu zdanění příjmů fyzických osob z provozu malých fotovoltaických elektráren (FVE).

1. Legislativní úprava**1.1. Zákon o daních z příjmů**

Zákonem č. 125/2016 Sb. byl s účinností od 1. května 2016 novelizován § 10 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (ZDP), který mezi ostatní příjmy zařadil také:

- a) příjmy z provozu výroben elektřiny, ke kterému není vyžadována licence udělovaná Energetickým regulačním úřadem.

Podle přechodných ustanovení této novely ZDP:

1. Pro daňové povinnosti u daní z příjmů za zdaňovací období přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona a za zdaňovací období, které započalo přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, jakož i práva a povinnosti s nimi související, se použije zákon č. 586/1992 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona.
2. Ustanovení § 10 odst. 1 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona, lze použít již pro zdaňovací období roku 2016.

Podle důvodové zprávy k této novele ZDP „*příjmy plynoucí poplatníkům daně z příjmů fyzických osob z provozování výroben elektřiny jsou v současné době zdaňovány podle § 7 odst. 1 písm. c) ZDP jako příjem z jiného podnikání, ke kterému je třeba podnikatelské oprávnění. Na uvedenou činnost je provozovateli Energetickým regulačním úřadem (ERÚ) udělena licence. Podle zákona č. 131/2015 Sb., kterým se mění zákon č. 458/2000 Sb., o podmínkách podnikání a o výkonu státní správy v energetických odvětvích (energetický zákon), budou moci podnikat v energetických odvětvích na území České republiky osoby při splnění zákonných podmínek, a to na základě licence udělené ERÚ, která se vyžaduje na výrobu elektřiny ve výrobnách elektřiny s instalovaným výkonem nad 10 kW určené pro vlastní spotřebu zákazníka. V případě, že poplatník bude provozovat např. FVE elektrárnu s instalovaným výkonem do 10 kW bez příslušné licence, nebude se již jednat o příjem ze samostatné činnosti“.*

1.2. Energetický zákon

Podle § 3 odst. 1 energetického zákona:

- 1) Předmětem podnikání v energetických odvětvích je výroba elektřiny, přenos elektřiny, distribuce elektřiny a obchod s elektřinou, činnosti operátora trhu, výroba plynu, přeprava plynu, distribuce plynu, uskladňování plynu a obchod s plynem a výroba tepelné energie a rozvod tepelné energie.

Novelou energetického zákona č. 131/2015 Sb. došlo s účinností od 1. ledna 2016 ke změně energetického zákona. Podle novelizovaného znění § 3 odst. 3 energetického zákona:

- 3) Podnikat v energetických odvětvích na území České republiky mohou za podmínek stanovených tímto zákonem osoby pouze na základě licence udělené ERÚ. Licence se dále vyžaduje na výrobu elektřiny ve výrobnách elektřiny s instalovaným výkonem nad 10 kW určené pro vlastní spotřebu zákazníka, pokud je výrobní elektřiny propojena s přenosovou soustavou nebo s distribuční soustavou, nebo na výrobu elektřiny vyrobenou ve výrobnách elektřiny s instalovaným výkonem do 10 kW včetně, určené pro vlastní spotřebu zákazníka, pokud je ve stejném odběrném místě připojena jiná výrobní elektřiny držitele licence.

Podle důvodové zprávy k novele energetického zákona se nová úprava týká: „zjednodušení administrace výroby elektřiny u malých zdrojů, které nejsou předmětem podnikatelské činnosti a jejichž výkon je z hlediska dopadů na distribuční soustavu omezený a slouží převážně pro vlastní spotřebu zákazníka. V tomto případě není výroba elektřiny předmětem podnikání, a proto na ní není vyžadována licence udělená Energetickým regulačním úřadem. Současně její výkon a vliv na elektrizační soustavu je omezený a nevyžaduje přímý dohled a regulaci ze strany státu prostřednictvím licence. Současně dochází k explicitnímu definování požadavku na licenci jako podmínku výroby ve zdroji s výkonem přesahujícím 10 kW a to nikoliv z důvodů plnění podmínek pro podnikání, ale z důvodů výkonu státní správy a regulace výroby větších výkonů připojených k přenosové nebo distribuční soustavě, které mohou svojí výrobou ovlivnit ostatní zákazníky či výrobce připojené k této soustavě, i když jejich výroba je určena k vlastní spotřebě a to právě z důvodů galvanického propojení s distribuční nebo přenosovou soustavou a tím k možnému ovlivňování jejího chodu. Uvedená změna souvisí s novým odstavcem 5 v § 28 a doplněním nového odstavce 6 do § 28.“

1.3. Zákon o podporovaných zdrojích energie

Podle § 7 odst. 3 zákona č. 165/2012 Sb., o podporovaných zdrojích energie:

- 3) Právo na podporu elektřiny z obnovitelných zdrojů, druhotných zdrojů nebo vysokoúčinné kombinované výroby elektřiny a tepla (dále jen „podpora elektřiny“) podle tohoto zákona se vztahuje pouze na držitele licence na výrobu elektřiny, který vyrábí elektřinu z podporovaných zdrojů. U výroben elektřiny využívajících obnovitelné zdroje trvá právo na podporu elektřiny po dobu životnosti výrobní elektřiny stanovené prováděcím právním předpisem ve znění účinném ke dni uvedení výrobní do provozu. Způsob a postup uvedení výrobní elektřiny do provozu stanoví prováděcí právní předpis.

Podle § 8 odst. 1 zákona o podporovaných zdrojích energie se podpora elektřiny se uskutečňuje formou zelených bonusů na elektřinu nebo výkupních cen.

2. Stanovisko Energetického regulačního úřadu k potřebě licence

Podle stanoviska Energetického regulačního úřadu, které je přílohou příspěvku, se licence podle energetického zákona vyžaduje pouze pro subjekty, které:

- mají výrobu elektřiny s instalovaným výkonem nad 10 kW určené pro vlastní spotřebu zákazníka, pokud je výroba elektřiny propojena s přenosovou soustavou nebo s distribuční soustavou, pokud se nejedná o ostrovní systém.
- mají výrobu elektřiny s instalovaným výkonem do 10 kW včetně, určené pro vlastní spotřebu zákazníka, pokud je ve stejném odběrném místě připojena jiná výroba elektřiny držitele licence.

V jiných případech není licence na výrobu elektřiny vyžadována. Přestože to zákon nevyžaduje, výrobce elektřiny může požádat ERÚ o udělení licence a být držitelem licence. Rovněž tak novelou energetického zákona nebyla dotčena platnost již vydaných licencí, které jsou podmínkou pro zelený bonus nebo zvýhodněnou výkupní cenu elektřiny.

3. Popis problému

Nelze akceptovat názor uvedený v důvodové zprávě k novele ZDP, neboť provozovatel FVE naplňuje znaky podnikatele ve smyslu § 420 odst. 1 občanského zákoníku. Výroba elektřiny je samostatnou výdělečnou činností na vlastní účet se záměrem činit tak soustavně za účelem dosažení zisku. Výjimkou je situace, kdy by poplatník vyráběl elektřinu pouze pro svoji potřebu, ale v takovém případě by neměl z provozu FVE žádný zdanitelný příjem. Tím se tato situace liší např. od myslivosti, kdy příjmy dosažené v souvislosti s výkonem práva myslivosti nejsou příjmy z podnikání, neboť primárním účelem myslivosti není dosahování zisku¹⁹.

Pokud energetický zákon pro provoz FVE nestanoví podmínku licence, pak je nutno vyložit následující možné situace ve vztahu ke způsobu zdanění podle ZDP:

Situace č. 1: Příjem pouze z prodeje silové elektřiny za tržní cenu – jedná se o situace, kdy jediným zdroje příjmu poplatníka z provozu FVE je prodej silové elektřiny za tržní cenu.

Situace č. 2: Příjem ve formě zeleného bonusu a příjem z prodeje silové elektřiny.

Situace č. 3: Příjem z prodeje silové elektřiny za zvýhodněné výkupní ceny.

Situace č. 4: Příjem ve formě příjmu z jiného podnikání, ke které byla využita silová elektřina vyrobená ve FVE. Např. truhlář si na svoji dílnu instaluje FVE a vyrobenou elektřinu používá pro svoji činnost dle živnostenského oprávnění (tzn. ostrovní systém). Přitom může docházet i k tomu, že podnikatel využívá vyrobenou elektřinu k podnikání pouze částečně a zbytek používá pro svoji osobní spotřebu.

Ad Situace č. 1)

¹⁹ Rozsudek NSS č.j. 8 Afs 56/2010

V tomto případě jde o příjem podle § 10 odst. 1 ZDP, neboť k dosažení tohoto příjmu není potřeba licence ERÚ. Jde sice o podnikání, ale úprava v § 10 odst. 1 ZDP je speciální k § 7 ZDP. Lze také uplatnit osvobození dle § 10 odst. 3 písm. a) ZDP, nicméně příjmy z FVE s výkonem těsně pod 10 kW mohou za rok dosáhnout až 100 tis. Kč.

Pokud připustíme gramatický výklad²⁰, že všechny příjmy z FVE, u kterých není třeba licence podle energetického zákona, se daní podle § 10 ZDP, pak je třeba vypořádat se s otázkou způsobu uplatnění souvisejících nákladů, zejména s možností uplatňovat daňové odpisy.

Typickou je situace, kdy poplatník v roce 2012 začal na základě licence od ERÚ provozovat FVE o výkonu pod 10 kW s pořizovací hodnotou 400 tis. Kč, přičemž roční příjem z provozu FVE je 20 tis. Kč. Celou pořizovací cenu uhradil poplatník v roce 2012. Příjmy z FVE danil poplatník od r. 2012 jako příjmy dle § 7 ZDP a výdaje uplatnil paušální částkou ve výši 40%.

Výklad, že by v roce 2016 mohl a od roku 2017 musel tento poplatník danit příjmy z prodeje elektřiny dle § 10 ZDP a nemohl by uplatnit související náklady, zejména odpisy (zatímco subjekt s povinnou licencí by příjmy danil podle § 7 ZDP) je nejenom absurdní, ale také neústavní, neboť by tím byl neúměrně a nepředvídatelně zdaněn určitý typ příjmu, přičemž takové zdanění by mělo rdousící efekt. Podle Ústavního soudu²¹ porušení práva na rovné zacházení je podmíněno různým zacházením se subjekty, které se nacházejí ve stejné nebo srovnatelné situaci, aniž by existovaly objektivní a rozumné důvody pro uplatnění rozdílný přístup.

Ad Situace č. 2)

V tomto případě je nepochybné, že příjem z provozu FVE ve formě zeleného bonusu je podmíněn licencí ERÚ. Proto příjmy z FVE (zelený bonus + prodej silové elektřiny) spadají pod příjmy dle § 7 ZDP.

Vzhledem k tomu, že § 10 ZDP se systematicky týká zdanění příjmů z činností, které nejsou podnikáním, ale provoz FVE podnikání ve smyslu občanského zákoníku je, lze provoz FVE považovat za příjem z výkonu nezávislého povolání dle § 7 odst. 2 písm. c) ZDP, neboť příjem z provozu FVE nelze podřadit pod jiný druh příjmu uvedený v § 7 a ve smyslu energetického zákona jde o podnikání, ke kterému není třeba licence ERÚ. Nezávislým povoláním může být např. činnost rozhodčích²² nebo činnost profesionálních sportovců²³.

Z výše uvedeného plyne, že poplatník, který má příjem ve formě zeleného bonusu, daní tento příjem podle § 7 ZDP a může uplatnit nákladový paušál ve výši 40%. To odpovídá i stavu před nabytím účinnosti novely ZDP.

Ad Situace č. 3)

²⁰ K použití doslovného jazykového výkladu viz rozhodnutí Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 1773/07

²¹ Nález Ústavního soudu sp. zn. Pl.ÚS 18/15

²² Závěr koordinačního výboru č. 449/18.03.15 Daňový režim rozhodčích na úrovni výkonnostního fotbalu

²³ Rozsudek NSS č.j. 9 Afs 55/2007

Příjem ve formě zvýhodněné výkupní ceny elektřiny by měl mít z důvodů uvedených výše (Situace č. 2) stejný daňový režim jako v případě příjmu ve formě zeleného bonusu, tzn. daní se jako příjem dle § 7 odst. 2 písm. c) ZDP.

Ad Situace č. 4)

Pokud podstatou příjmu není prodej elektrické energie, ale elektřinu vyrobenou v FVE poplatník použije pro dosažení jiného příjmu, popř. ji použije k soukromé spotřebě, pak v tomto případě nejde vůbec o příjem z provozu FVE a na tuto situaci se § 10 odst. 1 písm. a) ZDP nevztahuje. Protože v tomto případě poplatník z provozu FVE žádný příjem nedosahuje, nepodléhá tato činnost zdanění.

4. Závěr

Předkladatel navrhuje potvrdit následující způsoby zdanění pro jednotlivé situace:

Situace č. 1: Příjem pouze z prodeje silové energie vyrobené ve vlastní výrobě, ke které není vyžadována licence udělovaná ERÚ, jsou příjmem podle § 10 odst. 1 písm. a) ZDP.

Situace č. 2: Příjem ve formě zeleného bonusu a příjem z prodeje silové elektřiny jsou příjmem podle § 7 odst. 2 písm. c) ZDP.

Situace č. 3: Příjem z prodeje silové elektřiny za zvýhodněnou výkupní cenu je příjmem podle § 7 odst. 2 písm. c) ZDP.

Situace č. 4: Žádný příjem z provozu FVE není přímo realizován a ZDP se neuplatní.

Podle názoru předkladatele však s ohledem na princip procesní ekonomie vyslovený daňovou správou (v rámci metodiky evidence tržeb) jako jeden ze základních principů daňového procesu lze připustit, že minoritní příjmy²⁴ z provozu FVE, které nepřesáhnou 175 tis. Kč ročně a které představují maximálně 49% celkových příjmů poplatníka, lze podřadit pod § 10 odst. 1 písm. a) ZDP, i když by jinak spadaly pod režim § 7 ZDP (situace č. 2 a č. 3). V těchto případech si tedy poplatník může zvolit, zda příjem související s výrobou elektřiny ve FVE, ke kterému není třeba licence ERÚ, pro účely zdanění podřadí pod § 7 ZDP nebo pod § 10 ZDP. Daňová správa je povinna tuto volbu respektovat, neboť v obou případech způsob zdanění vyplývá z výkladu ZDP.

Stanovisko GFR:

Nesouhlas.

Zdůvodnění:

V příspěvku je uvedeno, že „Podle stanoviska ERÚ se licence podle energetického zákona vyžaduje pouze pro subjekty, které:

²⁴ K pojmu „minoritní činnost“ viz Metodický pokyn k aplikaci zákona o evidenci tržeb

http://www.etrzby.cz/assets/cs/prilohy/Metodika-k-evidenci-trzeb_v1.0.pdf

- mají výrobu elektřiny s instalovaným výkonem nad 10 kW určené pro vlastní spotřebu zákazníka, pokud je výroba elektřiny propojena s přenosovou soustavou nebo s distribuční soustavou, pokud se nejedná o ostrovní systém.
- mají výrobu elektřiny s instalovaným výkonem do 10 kW včetně, určené pro vlastní spotřebu zákazníka, pokud je ve stejném odběrném místě připojena jiná výroba elektřiny držitele licence.

V jiných případech není licence na výrobu elektřiny vyžadována...

Podle § 3 odst. 3 energetického zákona platí, že podnikat v energetických odvětvích (předmětem podnikání v energetických odvětvích je např. výroba elektřiny a obchod s elektřinou) na území ČR mohou, za podmínek stanovených tímto zákonem osoby pouze na základě licence udělené Energetickým regulačním úřadem.

Co se týká uváděných dvou případů, ve kterých je dle příspěvku vyžadována licence ERÚ (ve stanovisku ERÚ není slovo „pouze“), tyto jsou v energetickém zákoně uvozeny souslovím „Licence se dále vyžaduje na ...“ a týkají se výroby elektřiny určených pro vlastní spotřebu zákazníka. Jedná se tedy o případy, kdy se licence vyžaduje v ostatních případech, než je podnikání v energetických odvětvích. Z toho lze dovodit, že v případě provozování výroby elektřiny jinak, než čistě pro vlastní spotřebu, je licence ERÚ vyžadována vždy, a to bez ohledu na instalovaný výkon.

Toto odpovídá i znění důvodové zprávy k novele energetického zákona účinné od 1. 1. 2016, kde je uvedeno, že „Úprava se týká zjednodušení administrace výroby elektřiny u malých zdrojů, které nejsou předmětem podnikatelské činnosti a jejichž výkon je z hlediska dopadů na distribuční soustavu omezený a slouží převážně pro vlastní spotřebu zákazníka. V tomto případě není výroba elektřiny předmětem podnikání, a proto na ní není vyžadována licence udělená Energetickým regulačním úřadem...“.

Uvedené odpovídá rovněž informacím dostupným, na internetových stránkách ERÚ, ze kterých vyplývá, že je-li osoba držitelem licence na výrobu elektřiny z výroby elektřiny do 10 kW, je na uvážení této osoby, zda a kdy se rozhodne požádat o její zrušení. V případě, že se rozhodne pro zrušení licence, je na její zodpovědnosti zajistit případný provoz tohoto zařízení v souladu s účinným zněním energetického zákona.

Cílem této možnosti je umožnit zákazníkovi (tj. dle § 2 odst. 2 energetického zákona osobě, která nakupuje elektřinu pro své vlastní konečné užití v odběrném místě) výrobu elektřiny pro vlastní potřebu. Zákazník však nemá právo dodávat elektřinu vyrobenou v jím provozované výrobně elektřiny ostatním účastníkům trhu s elektřinou a obchodovat s elektřinou. Zákazník dále musí zamezit přetoku přebytků do distribuční soustavy, protože dle energetického zákona nemá právo na dodávku elektřiny nebo na obchod s elektřinou.

Pokud osoba provozuje výrobu elektřiny, elektřinu vyrábí (nikoliv pouze pro vlastní spotřebu), dodává vyrobenou elektřinu do elektrizační sítě a inkasuje za to příjem (elektřinu prodává), tj. provozuje činnost soustavně za účelem dosažení zisku, jedná se dle energetického zákona o podnikání, ke kterému je dle tohoto zákona licence ERÚ vyžadována a příjmy z provozu takové výroby elektřiny je nutné považovat za příjmy ze samostatné činnosti dle § 7 odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů.

Toto rovněž odpovídá názoru vyjádřenému ERÚ a zaslanému GFR, dle kterého od 1. ledna 2016 není třeba mít licenci na zdroje do 10 kW, ale jedná se přitom o výroby, které jsou nově uvedeny do provozu po tomto datu (nebo licenci zrušily po tomto datu), avšak zároveň nedodávají vyrobenou elektřinu do elektrizační sítě, tj. výroba se děje čistě pro vlastní spotřebu bezúplatně a nejedná se tak o podnikání ve smyslu § 420 občanského zákoníku.

Závěr k situaci č. 1, 2 a 3:

Nesouhlas se závěry.

Ve všech případech, kdy je elektřina dodávána do elektrizační sítě, je třeba licence ERÚ a jedná se tedy o příjem dle 7 odst. 1 písm. c) ZDP, tj. příjem z jiného podnikání neuvedeného v písmenech a) a b), ke kterému je potřeba podnikatelské oprávnění.

Závěr k situaci č. 4:

Souhlas se závěrem.

Nesouhlas se závěrem týkajícím se „minoritních příjmů“. Aplikace metodiky k evidenci tržeb není pro daný případ odůvodněná. Pokud je k provozu výroby elektřiny vyžadována licence ERÚ, nemůže se jednat (viz výše) v případě příjmů z jejího provozu o příjmy dle § 10 ZDP.

Poznámka KDP ČR ke stanovisku GFR:

Při projednávání příspěvku zástupci KDP ČR uvedli, že před zveřejněním výše uvedeného závěru, který nerozporují, byli poplatníci opakovaně informováni ze strany zástupců MF (ale i v důvodové zprávě k novele ZDP), že výše uvedené příjmy mají být v zásadě zdaňovány jako příjmy dle § 10 odst. 1 písm. a) ZDP. Jelikož v některých případech poplatníci v rámci zdaňovacího období 2016 takto postupovali, navrhuje zástupci KDP ČR, aby pro zdaňovací období 2016 zvažilo MF možnost aplikovat prominutí příslušenství daně, případně i daně. Zároveň zástupci KDP ČR považují za vhodné, aby MF o nesrovnalostech ve zdaňování těchto příjmů informovalo MPSV a MZd, jelikož pojistné na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění vychází z daňového ošetření.