

# VLIV LEGISLATIVNÍHO PROSTŘEDÍ NA FYZICKOU OSOBU PROVOZUJÍCÍ FOTOVOLTAICKOU ELEKTRÁRNU

M. Baranyková, M. Polák

**Došlo: 31. srpna 2010**

## Abstract

BARANYKOVÁ, M., POLÁK, M.: *Impact of the legislative environment on an individual operating a photovoltaic power plant*. Acta univ. agric. et silvic. Mendel. Brun., 2010, LVIII, No. 6, pp. 33–42

Operation of a photovoltaic power plant by an individual is a business activity according to a special regulation. For this activity it is necessary to have a "Licence for doing business in energy sectors", which provides authorisation to do business in this sector and replaces the traditional Trade Licence. The Licence is issued by the Energy Regulatory Office, through which the Organisation Identification Number (Administrative Id. No.) is issued.

All these issues are however closely associated with the legislative environment, which is very unclear in the Czech Republic, and it is very difficult to estimate in what direction it will develop. In this connection it is appropriate to present a work definition of the term "legislatively uncertain environment". The issues connected with these topics can be divided into three areas, namely law, accounting and taxes. This environment is highly unstable for the decision making process of an individual, and it is not easy to determine whether the terms and conditions will remain as they are or if they are changed within several months, not speaking about the fact that the recent periods are characterised by the fact that the law regulations use more and more often the principle of retroactivity, and therefore it is not even clear whether the individual makes a decision in the conditions which are set at present or if he or she is retroactively hit by the changes which may be made during a few months and can have a fundamental impact on the individual concerned.

legislative uncertainty, legislative uncertain environment, photovoltaic power plants

Provozování fotovoltaické elektrárny fyzickou osobou je podnikáním podle zvláštního předpisu. Pro tuto činnost je nutné vlastnit „licenci pro podnikání v energetických odvětvích“, která opravňuje podnikání v tomto oboru a nahrazuje živnostenský list. Licence je vydávána Energetickým regulačním úřadem, jehož prostřednictvím je přiděleno identifikační číslo organizace (IČO).

Celá tato problematika je však velmi úzce spjata s legislativním prostředím, které je v České republice značně nejasné a jen velmi těžce lze odhadovat, jakým směrem se bude vyvíjet. V této souvislosti je na místě představení pracovní definice pojmu „legislativně neurčitě prostředí“. Problémy, které jsou s touto tematikou spojeny, lze rozdělit do tří oblastí, a to právo, účetnictví a daně.

Pro rozhodování fyzické osoby je toto prostředí značně nestabilní a není jednoduché určit, zda pod-

mínky zůstanou takové, jaké jsou, či budou během pár měsíců změněny. Nehledě na to, že v poslední době je čím dál častěji v zákonech využíváno retroaktivity, není tedy ani jasné, zda se rozhoduje subjekt v podmínkách, které jsou nyní nastaveny, nebo ho zastihnou zpětně změny, které mohou být učiněny během několika měsíců a mohou mít na fyzickou osobu zásadní dopad.

Legislativní prostředí v České republice je v současné době nastaveno tak, že změny v této oblasti přicházejí někdy i třikrát ročně. Fyzické osoby tak nemají jistotu, jak účinně plánovat a řídit své aktivity, ale velmi často ani sám zákonodárce neví, jak jednotlivá ustanovení některých zákonů použít v praxi.

## CÍL PRÁCE A POUŽITÉ METODY

Legislativním prostředím v oblasti provozování fotovoltaických elektráren se již zabývalo několik předních odborníků a daňových poradců jak v oblasti daně z příjmů (Nesrovnal, Tkáč, Hanák, Sedláková), tak z oblasti daně z přidané hodnoty (Skála). Neméně problematickou je oblast účetnictví a sociálního a zdravotního pojištění. Tato problematika byla řešena sekci Sociálního a zdravotního pojištění při Odborném kolegiu Komory daňových poradců ČR, zejména Tepperovou a Rytířovou, dále pak zástupci České správy sociálního zabezpečení (Červinka). V období rozvoje provozování fotovoltaických elektráren existovaly názory zákonodárců, které byly značně v rozporu s názory daňových poradců a odborníků na tuto problematiku z široké veřejnosti, kteří se setkali s praxí. Některé se postupem času ustálily, na dalších se stále pracuje a hledá se „to správné“ řešení.

Cílem článku je ukázat na nesrovnalosti v problematických oblastech při provozování fotovoltaické elektrárny fyzickou osobou jak z hlediska časového, tak z hlediska diskutovaných přístupů autorů odborných článků a zástupců zákonodárce, především Ministerstva financí ČR. Součástí článku je také představení pracovní definice „legislativně neurčitě prostředí“, která byla výsledkem časově náročného výzkumu a konzultací předních odborníků daňové a účetní legislativy, jakož i práva. Pro dosažení stanoveného cíle jsme využili metodu sběru informací z dostupné časopisecké literatury, komparace názorů a doporučení zákonodárce a odborníků s praktickými zkušenostmi z této oblasti, rovněž i vlastní poznatky z jednání Koordinačního výboru Komory daňových poradců ČR s Ministerstvem financí ČR.

## LEGISLATIVNĚ NEURČITÉ PROSTŘEDÍ

V souvislosti s danou problematikou bylo třeba definovat pojem „legislativně neurčitě prostředí“ (dále jen „LNP“). Po pečlivém a relativně časově náročném výzkumu realizovaném neformálními rozhovory s významnými odborníky v oblasti obchodního práva, daňové a účetní legislativy, jakož i zástupci významných podnikatelských subjektů, jsme sestavili pracovní definici pojmu „legislativně neurčitě prostředí“.

*Především, že tento pojem zavádíme primárně ve vztahu k podnikatelským subjektům.*

Legislativní neurčitostí (dále „LN“) rozumíme stav právních norem, při kterém v daném čase a daném místě dochází samostatně či současně k:

- existenci nedefinovaných pojmů užitých v právních normách, nebo k existenci definic, které se v rámci jednotlivých norem liší;
- existenci neurčitosti právních norem plynoucích z vágnosti, neúplnosti či nesprávnosti norem, či z rozporů mezi jednotlivými ustanoveními dané normy, nebo více dotčených norem;

- existenci zjevného rozporu mezi záměrem zákonodárce, či zjevným obecně prospěšným výkladem daného záměru a legislativní realitou zakotvenou v platných právních normách;
- následné existenci výkladových rozporů mezi odbornými autoritami, včetně rozporů mezi jejich názory a aktuálním stavem dotčené právní normy;
- následnému chaotickému a nesystematickému napravování identifikované neurčitosti změnami dotčených právních norem (včetně změn retroaktivních), nebo eliminací následků autoritativními či silovými kroky.

Legislativně neurčitým prostředím rozumíme prostředí vymezené:

- existencí subjektů vykonávajících činnosti ovlivněné konkrétní legislativní neurčitostí;
- teritoriem, na kterém subjekty vykonávají tyto činnosti, a na kterém platí legislativa upravující tyto činnosti a vytvářející danou legislativní neurčitost;
- časem, ve kterém jsou tyto činnosti vykonávány a ve kterém právě platí legislativa upravující tyto činnosti a vytvářející danou legislativní neurčitost.

V rámci výše zmíněné analýzy jsme identifikovali potenciální LNP v oblasti úpravy podmínek podnikání fyzické osoby při provozování fotovoltaických elektráren (dále „FVE“).

Definice legislativní neurčitosti je zde naplněna v neprovázanosti realizace „dobrých úmyslů“ státu v oblasti podpory ekologických zdrojů energie s aktuálně platnou legislativou upravující danou oblast. Současně zde lze identifikovat i problémy vznikající snahou hekticky a nesystematicky napravit vzniklou situaci.

LNP je zde vymezeno:

- subjekty – fyzickými osobami – přistupujícími ke chvályhodné myšlence odlehčit přírodě zbudováním vlastní – malé – fotovoltaické elektrárny na svém rodinném domě;
- teritoriem České republiky;
- dobou aktuálně současnou.

Legislativní ovlivnění podmínek v oblasti provozování „malých“ fotovoltaických elektráren je dle našeho názoru téměř školním příkladem vlivu vnějšího prostředí, resp. vlivu legislativního vývoje na podnikání fyzické osoby. Současně tuto problematiku považujeme také za odborně velmi zajímavou.

## PRÁVNÍ RÁMEC

Základním zákonným rámcem upravujícím v České republice podmínky podnikání v energetickém odvětví a podporu výroby elektrické energie z obnovitelných zdrojů jsou dva klíčové zákony, a to zákon č. 458/2000 Sb., o podmínkách podnikání a o výkonu státní správy v energetických odvětvích a o změně některých zákonů (energetický zákon) a zákon č. 180/2005 Sb., o podpoře výroby elektřiny z obnovitelných zdrojů. Tyto zákony je nutné posuzovat v souladu s vyhláškami Energetického regulačního úřadu (ERÚ).

Zákon č. 458/2000 Sb., o podmínkách podnikání a o výkonu státní správy v energetických odvětvích a o změně některých zákonů (energetický zákon).

Upravuje podmínky podnikání, výkon státní správy a regulaci v energetických odvětvích, kterými jsou elektroenergetika, plynárenství a teplárenství, jakož i práva a povinnosti fyzických a právnických osob s tím spojené.

Zákon č. 180/2005 Sb. o podpoře výroby elektřiny z obnovitelných zdrojů.

Upravuje způsob podpory výroby elektřiny z obnovitelných zdrojů energie a výkon státní správy a práva a povinnosti fyzických a právnických osob s tím spojené.

Související vyhlášky:

- **Vyhláška č. 150/2007 Sb., o způsobu regulace cen v energetických odvětvích a postupech pro regulaci cen.**
- **Vyhláška č. 51/2006 Sb., stanovující podmínky pro připojení zařízení k elektrizační soustavě** – tato vyhláška stanoví podmínky připojení výroben elektřiny, distribučních soustav a odběrných míst konečných zákazníků k elektrizační soustavě, způsob výpočtu podílu nákladů spojených s připojením a se zajištěním požadovaného příkonu, podmínky dodávek elektřiny a způsob výpočtu náhrady škody při neoprávněném odběru elektřiny.
- **Vyhláška č. 426/2005 Sb., o podrobnostech udělování licencí pro podnikání v energetických odvětvích** – tato vyhláška stanoví členění licencí pro účely regulace, vzory žádostí k udělení, změně a zrušení licence, náležitosti prohlášení odpovědného zástupce, způsob určení vymezeného území a provozovny, prokázání vlastnického nebo užívacího práva k užívání energetického zařízení, podrobnosti o finančních a technických předpokladech a způsobu jejich prokazování pro jednotlivé druhy licencí, podrobnosti prokazování odborné způsobilosti.
- **Vyhláška č. 475/2005 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o podpoře využívání obnovitelných zdrojů** – tato vyhláška stanoví termíny a podrobnosti výběru způsobu podpory elektřiny vyrobené z obnovitelných zdrojů, termíny oznámení záměru nabídnout elektřinu vyrobenou z obnovitelných zdrojů k povinnému výkupu a technické a ekonomické parametry.
- **Vyhláška č. 364/2007 Sb., kterou se mění vyhláška č. 475/2005 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o podpoře využívání obnovitelných zdrojů.**

Jak již bylo uvedeno, základem pro to, aby fyzická osoba mohla provozovat fotovoltaickou elektrárnu, je získání licence pro podnikání v energetických odvětvích, kterou vydává Energetický regulační úřad (ERÚ). Druhou podmínkou pro provozování je uzavření smlouvy s provozovatelem distribuční soustavy.

## ÚČETNICTVÍ

Na rozdíl od oblasti práva, kde jsou podmínky provozování fotovoltaických elektráren přesně dané, je oblast účetnictví mnohem problematičtější. Základní problém pro fyzické osoby plyne z ustanovení § 11 odst. 1 písm. f energetického zákona, které do 31. 7. 2010 znělo:

*§ 11 Práva a povinnosti držitelů licencí*

*(1) Držitel licence je povinen*

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

Toto ustanovení tak ukládalo povinnosti každému, kdo se stal držitelem licence na provozování fotovoltaické elektrárny, být účetní jednotkou a tedy vést podvojný účetnictví. Zásadní dopad to však mělo na fyzické osoby. Každá fyzická osoba musela začít vést podvojný účetnictví a to nejpozději v den, kdy zahájila provoz fotovoltaické elektrárny. V případě, že se jednalo o poplatníka, který měl i další příjmy z podnikání nebo jiné samostatné výdělečné činnosti, který vedl daňovou evidenci, musel přejít na vedení účetnictví. Jeho povinností se tak stala povinnost úpravy základu daně podle přílohy č. 3 k zákonu o daních z příjmů. Dílčí základ daně se tak bude sestávat ze dvou částí. Z rozdílu mezi příjmy a výdaji podle daňové evidence a z výsledku hospodaření za období, kdy vedl podvojný účetnictví – tedy provozoval fotovoltaickou elektrárnu. Stal-li se držitelem licence občan, fyzická osoba, zaměstnanec, který si nechal na střechu svého domu zabudovat solární panely, i on se tak stal účetní jednotkou a musel začít vést podvojný účetnictví (Sedláková, 2010).

Agenda spojená s vedením podvojného účetnictví může být pro osoby působící v odlišných oborech, než je účetnictví, daně či ekonomie, dosti komplikovaná a i zde jí mohou vznikat nemalé náklady na odbornou pomoc při sestavování věrného a pozitivního obrazu předmětu účetnictví a finanční situace v účetní závěrce.

Na základě nevole k tomuto ustanovení ze strany podnikatelů pravděpodobně i zákonodárce sám uznal, že je třeba zákon změnit. V rámci projednávání zákona č. 155/2010 Sb., kterým se mění některé zákony ke zkvalitnění jejich aplikace a ke snížení administrativní zátěže podnikatelů, byl podán pozměňovací návrh:

*V § 11 odst. 1 zákona č. 458/2000 Sb., o podmínkách podnikání a výkonu státní správy v energetických odvětvích (energetický zákon), ve znění zákona č. 670/2004 Sb., zákona č. 158/2009 Sb. a zákona č. 281/2009 Sb., se v písmenu f) část věty za středníkem zrušuje.*

Zákon byl schválen a podepsán prezidentem a s účinností od 1. 8. 2010 vstoupil v platnost. Znamená to tedy, že nyní zní § 11 odst. 1) písm. f) takto:

*§ 11 Práva a povinnosti držitelů licencí*

*(1) Držitel licence je povinen*

*f) vyúčtovat dodávku energií a souvisejících služeb.*

Podle Sedlákové na základě zákona č. 155/2010 Sb., kterým se mění některé zákony ke zkvalitnění jejich aplikace a ke snížení administrativní zátěže podnikatelů, který v části deváté přinesl i novelu energetického zákona, počínaje 1. srpnem 2010 již energetický zákon nestanoví, že držitel licence je povinen být účetní jednotkou.

Autoři s tímto názorem však nesouhlasí a ztotožňují se s názory daňových poradců, že tato povinnost být účetní jednotkou fyzické osobě odpadá až od 1. 1. 2011. Usuzujeme tak z logického uvážení a výkladu zákona. Zákon č. 155/2010 Sb. nabyl účinnosti dnem 1. 8. 2010, nicméně výslovně mění energetický zákon ve znění č. 281/2009 Sb., který nabývá účinnosti od 1. 1. 2011. Není podle nás možné, aby bylo změněno ustanovení zákona, který ještě nenabyl účinnosti.

V obou případech však v České republice dochází k radikální změně u fyzických osob, které chtějí provozovat fotovoltaické elektrárny. Nově jí nevzniká (nebude vznikat) povinnost vést podvojný účetnictví a s tím spojené další náležitosti. Pokud však tato osoba zahájila či zahájí provoz do konce roku 2010 (dle autorů), má povinnost vést účetnictví podle zákona o účetnictví nejméně pět let. Teprve poté může znovu přejít na daňovou evidenci.

Legislativní prostředí, ve kterém se má podnikatelský subjekt v České republice rozhodovat, je tak velmi nestabilní a nejasné. V současné době není znám ani jasný názor ministerstva financí, jak v těchto případech postupovat.

## DAŇ Z PŘÍJMŮ

V daňové problematice se provozování fotovoltaických elektráren promítá hned v několika institutech. Jde především o osvobození od daně z příjmů, odpisy, DPH a také lze do této oblasti zahrnout institut pojistného.

### OSVOBOZENÍ OD DANĚ Z PŘÍJMŮ

V souladu s ustanovením § 4 odst. 1 písm. e) ZDP a § 19 odst. 1 písm. d) ZDP jsou příjmy z provozu ekologických zdrojů elektrické energie osvobozeny od daně z příjmů, a to v kalendářním roce, v němž byly uvedeny do provozu a bezprostředně v následujících pěti letech. Za první uvedení do provozu se považuje i uvedení zařízení do zkušebního provozu, na jehož základě plynuly nebo plynou poplatníkovi příjmy. Podle výkladů Ministerstva financí ČR se doba osvobození nepřerušuje ani v případech

odstávky v důsledku technického zhodnocení nebo oprav a udržování (Nesrovnal, Tkáč, 2008).

Osvobození je dobrovolné a nepoužije se v případě, že se jej poplatník dobrovolně vzdá a to nejpozději v termínu pro podání daňového přiznání za zdaňovací období, kdy byly ekologické zdroje elektrické energie poprvé uvedeny do provozu (§ 4 odst. 3 ZDP a § 4 odst. 2 ZDP) (Sedláková, 2010).

Režim osvobození je vhodné aplikovat v těch případech, kdy subjekty plánují v prvních pěti letech dosahování kladných hospodářských výsledků v souvislosti s provozováním fotovoltaické elektrárny. Po dobu osvobození poplatník neuvádí ve svém daňovém přiznání vůbec příjmy dosažené v souvislosti s jejím provozováním (ať už jde o tzv. zelené bonusy<sup>1</sup> či výkupní ceny energie<sup>2</sup>) (Nesrovnal, Tkáč, 2008). S tím souvisí § 5 odst. 5 zákona o dani z příjmů, kde je stanoveno, že do základu daně se nezahrnují příjmy osvobozené a § 25 odst. 1 písm. i), který říká, že za výdaje vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely nelze uznat výdaje vynaložené na příjmy od daně osvobozené nebo nezahrnované do základu. V tomto případě vzniká povinnost krátit původně zcela daňově uznatelné náklady související s výkonem všech podnikatelských činností (Sedláková, 2010). U režijních nákladů, jako jsou např. účty za telefon, vedení účetnictví, spotřeba PHM, je nutné kvalifikovaně určit poměr těchto nákladů mezi těmi, které souvisejí s „hlavní podnikatelskou činností“ a ty, které jsou spojeny s provozováním fotovoltaické elektrárny. Procento nákladů, které souvisejí s jejím provozem, se musejí z nákladů zcela vyloučit.

Zmíněný institut osvobození se však nemusí vždy použít. Poplatník má právo se osvobození vzdát. Chce-li tak učinit, musí podat oznámení správci daně, a to nejpozději ve lhůtě pro podání daňového přiznání za zdaňovací období, v němž byly tyto zdroje a zařízení uvedeny do provozu. Učiní-li tak poplatník, osvobození se pak neuplatní ani při pronájmu těchto zařízení nebo při přechodu vlastnických práv k těmto zdrojům a zařízením na jiného vlastníka (Sedláková, 2010).

Tento režim je vhodný pro ty subjekty, jež v prvních pěti letech očekávají v souvislosti s provozováním fotovoltaické elektrárny dosahování ztráty. Jeli-kož je možné využívat až pět let starou naakumulovanou daňovou ztrátu, je možné tento stav efektivně zužitkovat v budoucnu při úpravě základu daně. V režimu, kdy se poplatník vzdá osvobození, jsou jeho příjmy daně sazbu 15 % a může si odečítat

1 **Zeleným bonusem** (§ 2 odst. 1 písm. d) zákona č. 180/2005 Sb.) se rozumí finanční částka navyšující tržní cenu elektřiny a hrazená provozovatelem regionální distribuční soustavy nebo přenosové soustavy výrobcí elektřiny z obnovitelných zdrojů, zohledňující snížené poškození životního prostředí využitím obnovitelného zdroje oproti spalování fosilních paliv, druh a velikost výrobního zařízení, kvalitu dodávané elektřiny.

2 Dle § 4 odst. 3 zákona č. 180/2005 Sb., o podpoře výroby elektřiny z obnovitelných zdrojů, má výrobce elektřiny právo si vybrat, zda svoji elektřinu nabídne odběrateli k výkupu za „výkupní cenu“, nebo zda za ni bude požadovat „zelený bonus“. Změna tohoto výběru je možná nejdříve za rok poté, co si výrobce závazně z těchto dvou možností jednu vybral a začal ji využívat. Změna výběru je prováděna vždy k 1. lednu následujícího kalendářního roku.



všechny související výdaje sloužící k dosažení, zajištění a udržení zdaňovaných příjmů včetně odpisů.

Fyzická osoba má na výběr, zda si zvolí uplatňování skutečných výdajů na dosažení, zajištění a udržení zdaňovaných příjmů, nebo může uplatnit výdaje procentem z příjmů ve výši 40%. Pokud fyzická osoba u svých předešlých činností používá jinou sazbu paušálních výdajů, musí ji zachovat a uvedených 40% uvede pouze na příjmy z provozu FVE. Fyzická osoba nemůže kombinovat metodu reálných výdajů a paušálních výdajů; musí se předem rozhodnout, kterou metodu chce uplatňovat.

Poplatník by měl při rozhodování o osvobození příjmů z provozu zařízení brát v úvahu všechny možné alternativy a především by si měl uvědomit, že v některých případech z provozu uvedených zařízení v prvních letech dosáhne ztráty, která je však ztrátou nedaňovou, jelikož podle § 25 zákona o daních z příjmů, k příjmům, které jsou od daňové povinnosti osvobozeny, nelze uplatnit daňové výdaje (Sedláková, 2010).

### ODPISY

Uplatní-li poplatník zmiňované osvobození od daně z příjmů, musí v souladu s § 23 odst. 5 ZDP a § 25 odst. 1 písm. i) ZDP po dobu uplatňování osvobození považovat za daňově neuznatelné veškeré náklady, které souvisejí s provozem fotovoltaické elektrárny. V této souvislosti je otázkou, jak to bude s daňovými odpisy. Ministerstvo financí ČR potvrdilo variantu, že lze postupovat tak, že poplatník nezahájí daňové odpisování (resp. odpisování přeruší) a po skončení osvobození začne odpisovat z původní vstupní ceny bez jakéhokoli krácení daňových odpisů. Tento výklad vychází z toho, že ustanovení § 26 odst. 5 ZDP stanoví, kdy může poplatník nejdříve zahájit daňové odpisy. Nestanoví však, kdy nejpozději musí zahájit daňové odpisy. Pokud po dobu, kdy je uplatňováno osvobození dle § 4 odst. 1 písm. e) ZDP, resp. § 19 odst. 1 písm. d) ZDP nebude poplatník uplatňovat odpisy, ať již z titulu jejich nezahájení či přerušení, o tyto odpisy z daňového hlediska „nepřijde“ (tzn. nemusí je vést evidenci s nemožností jejich následného uplatnění po uplynutí osvobození) a může je uplatnit po skončení osvobození.

Rozpor mezi zástupci MF ČR a daňovými poradci vzniká v případě, kdy ekologický zdroj elektrické energie má charakter dočasné stavby, která je odpisována dle § 30 odst. 4 ZDP. Jiří Nesrovnal a Radislav Tkáč v příspěvku pro Koordinační výbor 257/20.01.09 *Některé aspekty zdaňování ekologických zdrojů energie z hlediska ZDP* uvádějí, že v případě, uplatňuje-li fyzická osoba osvobození dle § 4 odst. 1 písm. e) ZDP, nebude uplatňovat odpisy dočasné stavby podle § 30 odst. 4 ZDP z titulu jejich nezahájení o daně odpisy „nepřijde“ a bude si je moci uplatnit po ukončení osvobození.

Stanovisko MF ČR k tomuto závěru je však záporné. Legislativní se domnívá, že s uvedeným ná-

zorem nelze souhlasit, jelikož je v rozporu s ustanovením § 30 odst. 7 ZDP.

Vstupní cenu zdroje je třeba stanovit v souladu s § 29 odst. 1 zákona o daních z příjmů, tj. s ohledem na pětiletý časový test. Stavební úpravy střechy, nosná konstrukce a kabeláž pro rozvod elektrické energie článků jsou technickým zhodnocením budovy, je-li provozována FVE na střeše rodinného domu. Fotovoltaické panely, generátory a elektromotory spadají do odpisové skupiny 3 – doba odpisování je v tomto případě deset let, fotovoltaické články jsou zařazeny do 2. odpisové skupiny – doba odpisování je tak pět let (Sedláková, 2010).

V případě, že se fyzická osoba rozhodla vzdát osvobození, měla možnost uplatnit mimořádné odpisy. Ty byly do zákona o daních z příjmů zavedeny jako jedno z protikrizových opatření české vlády na podporu podnikání. Podnikatel tak měl možnost odepsat tu část FVE, která byla zařazena do 2. odpisové skupiny za 24 měsíců. Tato možnost uplatnění však platila pouze na zařízení, která byla pořízena od 1. 1. 2009 do 30. 6. 2010. Je důležité upozornit na to, že pokud se fyzická osoba rozhodla pořídit fotovoltaickou elektrárnu v období od 1. 7. do 31. 7. 2010 a uplatňoval by se přístup dle Sedlákové, je FO značně znevýhodněna, oproti těm, kteří tak učinili buď před, nebo po tomto období. Podnikatel měl ještě povinnosti začít vést podvojný účetnictví, které nyní musí vést pět let a zároveň ani nestihl termín pro možnost uplatnění mimořádných odpisů.

V praxi institut osvobození a odpisů může vyvolávat určité výkladové problémy, proto byla tato problematika řešena v rámci Koordinačního výboru Komory daňových poradců ČR a Ministerstva financí ČR. Konkrétní závěry jsou uvedeny na webových stránkách České daňové správy.

### DAŇ Z PŘIDANÉ HODNOTY

Problematika daně z přidané hodnoty se ukrývá v rozklíčování možnosti použití snížené sazby daně u fyzické osoby, která si pořizuje fotovoltaickou elektrárnu na střechu svého domu. Otázka registrace plátce daně je daná zákonem, tedy neexistují žádné zvláštnosti při registraci v případě provozování FVE. Pokud obrát překročí 1 mil. Kč v po sobě jdoucích 12 měsících, vzniká provozovateli povinnost registrovat se jako plátce DPH. K plátcovství DPH se však provozovatel může přihlásit také dobrovolně. Což je většinou případ fyzických osob, které nedosáhnou výše uvedeného obrátu, pokud provozují pouze FVE.

Z odborné diskuse daňových poradců (Volf, Křížka, Nirgin, Doležal) na webové konferenci vyplynulo, že z hlediska DPH rozlišujeme, kdo je majitelem FVE a kdo je majitelem rodinného domu. Je-li totiž rozdílný majitel FVE a rodinného domu, není splněna podmínka § 121 občanského zákoníku – FVE tak není příslušenství rodinného domu a musí se uplatnit základní sazba daně. Je-li však FVE dodána jako příslušenství rodinného domu či bytového domu v rámci oprav nebo změny stavby dle

§ 48 zákona o DPH, a slouží rodinnému domu i veřejné síti, pak je možno uplatnit sníženou sazbu daně na stavební a montážní práce, nikoliv však na samotné zařízení FVE. Pozor si však musí dát provozovatel FVE v případě, kdy je samotné zařízení součástí nebo příslušenstvím rodinného nebo bytového domu již při jeho výstavbě. V takovém případě se snížená sazba daně uplatní pouze v případě, že jde o rodinné domy a bytové domy pro sociální bydlení dle § 48a zákona o dani z přidané hodnoty a uplatní se na celý vznik nového příslušenství.

Skála (2010) vidí tuto problematiku poněkud odlišně. Podle něho brání správnému určení sazby daně soukromoprávní a stavebně právní určení fotovoltaických elektráren. Nejprve je třeba rozklíčovat, zda-li jsou soukromoprávně součástí stavby, nebo jsou samostatnou věcí. V případě, pokud by byly samostatnou věcí, je možné, aby byly příslušenstvím stavby? Lze je považovat za změnu dokončené stavby? Tyto otázky jsou klíčové proto, aby bylo možno správně určit sazbu DPH. Skála uvádí, že se snížená sazba uplatní:

- a) u staveb pro bydlení ve vymezení § 4 odst. 1 písm. z) a § 48 zákona o DPH, a to při:
  - o změně stavby pro bydlení, včetně změny příslušenství,
  - o opravě stavby pro bydlení, včetně opravy příslušenství,
- b) u staveb pro sociální bydlení podle § 48a zákona o DPH, a to při:
  - o prvovýstavbě stavby pro sociální bydlení, včetně prvovýstavby příslušenství,
  - o změně stavby pro sociální bydlení, včetně změny příslušenství,
  - o opravě stavby pro sociální bydlení, včetně opravy příslušenství,
  - o převodu stavby pro sociální bydlení, včetně převodu příslušenství.

Problematika sazby daně v těchto případech je velmi složitá a ani ze strany zákonodárce není jasné určeno, jak by se mělo postupovat.

## POJISTNÉ

Problematika pojistného je vázána s fyzickými osobami a je značně komplikovaná, především pokud se podnikatel rozhodne uplatnit osvobození příjmů dle § 4 odst. 1. písm. e) ZDP. Ještě na začátku roku 2010 nebylo zcela jasné, kdy a které pojistné má fyzická osoba provozující fotovoltaickou elektrárnu platit či neplatit. Jednotný názor neměli ani představitelé Ministerstva práce a sociálních věcí ČR (MPSV), České správy sociálního zabezpečení (ČSSZ) a Všeobecné zdravotní pojišťovny (VZP).

Počátkem roku 2010 vydávala VZP informace o tom, že každý, kdo má příjmy zdaňované podle § 7 zákona č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů (ZDP), se považuje pro účely zdravotního pojištění za osobu samostatně výdělečně činnou (OSVČ) s výjimkou uvedenou v § 5 písm. b) bod. 4 zákona č. 48/1997 Sb. Za OSVČ se považuje také ten, kdo má příjmy

podle § 7 ZDP, i když jsou pro **daňové účely** osvobozené od daně podle § 4 odst. 1 písm. e). To znamená, že za OSVČ se pro účely zdravotního pojištění považuje i ten, kdo má příjmy z provozování fotovoltaické elektrárny.

Základ daně z příjmů podle § 23 ZDP, na který se odkazuje zákon č. 592/1992 Sb., o pojistném na zdravotní pojištění, v § 3a vychází z poznámky pod čarou, kde je odkaz na postup stanovení základu daně podle zákona č. 563/01 Sb., o účetnictví. Ten nepoužívá položky příjmů osvobozených od daně a nezná ani opravné položky, tzn. bývalé závěrkové operace podle § 23 ZDP (Hlaváčová, VZP, 02/2010).

Zákon upravující odvod pojistného na zdravotní pojištění nijak nezohledňuje (na rozdíl od zákona o daních z příjmů) příjmy osvobozené od daně. Nerozlišuje příjmy osvobozené a příjmy zdaněné. To znamená, že provozovatelé ekologických zařízení musejí do vyměřovacího základu pro zdravotní pojištění zahrnout i osvobozené příjmy a postupují stejně, jako budou postupovat i po uplynutí období osvobození od daně (5 + 1 let).

Stanovisko v tomto duchu vydávaly jednotlivé pobočky VZP do poloviny března 2010. Koncem března se však výklad změnil a pobočky začaly poskytovat informace o tom, že pokud není základ daně, není možné ani určit vyměřovací základ pro zdravotní pojišťovny.

Daněk z ČSSZ v květnu 2010 potvrdil, že je-li osoba samostatně výdělečně činná skutečně účetní jednotkou a vede účetnictví, což provozovatelé fotovoltaických elektráren na základě § 11 odst. 1 písm. f) energetického zákona bezpochyby jsou, vychází se pro účely stanovení vyměřovacího základu podle § 3a odst. 1 věty třetí zákona č. 592/1992 Sb., ze základu daně. § 23 odst. 1 ZDP jasně říká, že příjmy, které jsou od daně osvobozeny, se nezahrnují do základu daně. Na osobu vedoucí účetnictví se vztahuje předpis, na jehož základě nejsou osvobozené příjmy zahrnuty do vyměřovacího základu. Provozují tedy fyzická osoba fotovoltaickou elektrárnu, vede účetnictví a příjmy z této činnosti má osvobozené, nevzniká ji povinnost odvádět pojistné na zdravotní pojištění.

Z výše popsaného je jasné viditelný rozdíl v názorech jednotlivých institucí a to v rozmezí časového období přibližně pěti měsíců. Na fyzickou osobu tyto změny mohou mít výrazný dopad. Nehledě na to, že je velmi složité se v těchto změnách vůbec zorientovat.

Rozdílná situace je však u odvodů na sociální pojištění. Jak uvádí Sedláková (04/2010), pokud se nevzdá fyzická osoba osvobození příjmů z provozu fotovoltaické elektrárny, musí z těchto příjmů hradit sociální pojištění. To znamená, že fyzická osoba hradí sociální pojištění vždy, pokud provozuje fotovoltaickou elektrárnu. Nezáleží na tom, zda se osvobození vzdá či ho uplatní. S tím jsou samozřejmě spojeny povinnosti, které musí FO splnit, zejména oznamovací povinnost, placení záloh na pojistné v roce zahájení výdělečné činnosti, předložení pře-

hledu o příjmech a výdajích OSVČ, placení pojistného na důchodové pojištění a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, správné stanovení vyměrovacího základu.

V oblasti sociálního pojištění se setkáváme také s rozdílem, zda je fyzická osoba provozující fotovoltaickou elektrárnu na střeše svého domu také zaměstnancem či ne. V tomto případě se OSVČ dělí na ty, jejichž samostatná činnost byla výlučně hlavní a ty, jejichž samostatná výdělečná činnost byla výlučně vedlejší. Toto rozdělení má hlavní dopad v oblasti placení záloh, kdy podnikatel, jehož příjmy jsou výlučně vedlejší, nemusí platit zálohy na pojistné v kalendářním roce zahájení činnosti.

## ZÁVĚR

Jak jsme již uvedli, podnikání v oblasti fotovoltaických elektráren je podle nás téměř školním příkladem vlivu vnějšího prostředí, resp. vlivu legis-

lativního vývoje na podnikání fyzické osoby. Současná nejasná a stále měnící se situace značně komplikuje plánování jakéhokoli podnikání v oblasti FVE. Dle Sedlákové (2010) jsou s účinností od 1. 8. 2010 značně znevýhodněny fyzické osoby, které začaly zařízení provozovat před tímto datem, pro které je provozování těchto zařízení vedlejší samostatnou činností, a přesto jsou povinny být účetní jednotkou. Oblast pojistného jak sociálního, tak zdravotního, byla dlouhou dobu obklopena nejasnostmi a ani sám zákonodárce nevěděl, jak některá ustanovení vykládat. Vydaná stanoviska si navzájem odporovala a tak nebylo jasné, jak v daných případech postupovat.

V článku jsme ukázali, jak problematické může být řízení podnikatelského subjektu v **legislativně neurčitěm prostředí**. To může výrazným způsobem ovlivnit finanční situaci podnikatele, který s tak zásadními výdaji ve svém podnikatelském záměru v žádném případě nepočítal.

## SOUHRN

Cílem celého článku bylo poukázat na to, jaký vliv může mít na fyzickou osobu provozující fotovoltaickou elektrárnu legislativní prostředí v České republice.

Na základě rozsáhlého průzkumu jsme definovali legislativně neurčité prostředí a v něm dané nejasnosti. Dále jsme analyzovali problematické oblasti při provozování fotovoltaické elektrárny fyzickou osobou, a jaký vliv legislativní prostředí v České republice může na takovou osobu mít.

Rozhodne-li se fyzická osoba podnikat v oblasti fotovoltaických elektráren, je nutné pro tuto činnost vlastnit „licenci pro podnikání v energetických odvětvích“. Licence v takovémto případě nahrazuje živnostenský list a vydává ji Energetický regulační úřad. Provozování FVE je však úzce spjato s legislativním prostředím, které je v současné době v České republice značně nejasné. Problémové oblasti lze rozdělit do tří okruhů, a to právo, účetnictví a daně. Daňová problematika v sobě však ukrývá jak institut daně z příjmů, tak daň z přidané hodnoty a zahrnuli jsme sem také otázku pojistného.

V ČR je základním zákonným rámcem, který upravuje provozování v oblasti energetického odvětví, zákon č. 458/2000 Sb., o podmínkách podnikání a o výkonu státní správy v energetických odvětvích a o změně některých zákonů a zákon č. 180/2005 Sb., o podpoře výroby elektřiny z obnovitelných zdrojů. S tím jsou spojeny i další vyhlášky, jak uvádíme výše. Pro to, aby mohla FO provozovat FVE, je nutno splnit ještě jednu podmínku, a to uzavření smlouvy s provozovatelem distribuční soustavy. Oblast účetnictví byla nastavena pro fyzické osoby dosti nevýhodně, jelikož energetický zákon jim na základě § 11 odst. 1 písm. f) ukládá povinnost stát se účetní jednotkou a tedy vést účetnictví v momentě, kdy zahájí provoz FVE. Nutno podotknout, že tím, že se fyzická osoba stává podnikatelem, jí vznikají další a další povinnosti. Agenda související s přechodem daňové evidence na účetnictví může být značně komplikovaná a pro FO to znamená najmout si odborníka v oblasti účetnictví, což jsou pro něho nemalé náklady, se kterými při plánování provozování business plánu nepočítal. V polovině roku 2010 však nabyl účinnosti zákon č. 155/2010 Sb., který se mění některé zákony ke zkvalitnění jejich aplikace a ke snížení administrativní zátěže podnikatelů. Součástí tohoto zákona je také rozporuplný pozměňovací návrh: *V § 11 odst. 1 zákona č. 458/2000 Sb., o podmínkách podnikání a výkonu státní správy v energetických odvětvích (energetický zákon), ve znění zákona č. 670/2004 Sb., zákona č. 158/2009 Sb. a zákona č. 281/2009 Sb., se v písmenu f) část věty za středníkem zrušuje*. Toto ustanovení znamená, že se ruší povinnost fyzických osob být účetní jednotkou a vést účetnictví. Problém však nastává ve výkladu, od kdy tomu tak je? Podle Sedlákové (2010) platí dané ustanovení od 1. 8. 2010 a povinnost vést účetnictví tak nemají všechny FO, které začnou provozovat FVE po tomto datu. My však s tímto názorem nesouhlasíme a přikláníme se k tomu, že toto ustanovení platí až od 1. 1. 2011. Usuzujeme tak z logického uvážení a výkladu zákona. Zákon č. 155/2010 Sb., nabyl účinnosti dnem 1. 8. 2010, nicméně výslovně mění energetický zákon ve znění 281/2009 Sb., který nabývá účinnosti od 1. 1. 2011. Není podle nás možné, aby bylo změněno ustanovení zákona, který ještě nenabyl účinnosti. Pro fyzické osoby, které začnou provozovat FVE do konce roku 2010, tak není vůbec jasné, zda se účetní jednotkou stávají, či ne.

Daňová legislativa řeší především institut osvobození od daně, odpisy, sníženou sazbu daně z přidané hodnoty a v neposlední řadě povinnost odvádět sociální a zdravotní pojistné.



Příjmy z provozování FVE jsou zákonem o dani z příjmů osvobozeny prvních pět let od roku, kdy začne FO provozovat FVE. Poplatník však může využít možnost vzdát se osvobození. S tímto rozhodnutím jsou spojena další ustanovení, a to jak možnost uplatnění odpisů, či přerušení odpisů, tak povinnost odvádět sociální a zdravotní pojištění.

Rozpor mezi zástupci MF ČR a daňovými poradci vzniká v případě, kdy ekologický zdroj elektrické energie má charakter dočasné stavby, která je odpisována dle § 30 odst. 4 ZDP. Nesrovnal a Tkáč v příspěvku pro Koordinační výbor 257/20.01.09 *Některé aspekty zdaňování ekologických zdrojů energie z hlediska ZDP* uvádějí, že v případě, uplatňuje-li fyzická osoba osvobození dle § 4 odst. 1 písm. e) ZDP, nebude uplatňovat odpisy dočasné stavby podle § 30 odst. 4 ZDP z titulu jejich nezačínání a o dané odpisy „nepřijde“ a bude si je moci uplatnit po skončení osvobození.

Stanovisko MF ČR k tomuto závěru je však záporné. Zákonodárce se domnívá, že s uvedeným názorem nelze souhlasit, jelikož je v rozporu s ustanovením § 30 odst. 7 ZDP.

Problematika daně z přidané hodnoty se ukrývá především v možnosti použití snížené sazby daně. Podle Skály (2010) je ke správnému určení sazby daně potřeba nejprve soukromoprávní a stavebně právní určení fotovoltaických elektráren. Je tedy důležité, zda jde o stavbu pro bydlení vymezené v § 48, nebo stavby určené pro sociální bydlení podle § 48a zákona o DPH.

Daňoví poradci však na webových konferencích diskutují, že je důležité určit, kdo je majitelem domu a kdo je majitelem FVE. Na základě toho poté dokážeme rozklíčovat, kdy použít sníženou sazbu daně a kdy základní. I v této oblasti je tedy viditelný rozdíl v názorech. Problém však spatřujeme především v tom, že zákonodárce k této problematice žádné stanovisko nezařadil. Fyzická osoba tak nemá podporu ani v jednom ze zmíněných názorů.

Poslední oblastí, kterou se v příspěvku zabýváme, je pojistné. Zde se názory odborníků mění v časovém horizontu dvou až tří měsíců. Fyzická osoba tak vůbec nemůže předpokládat, že výklad, který platí dnes, bude platit také v budoucnu. To také výrazně ovlivňuje její možnost plánování a rozhodování. U sociálního pojištění není takový rozpor, jako je tomu v případě pojištění zdravotního. Podle zástupců ČSSZ, VZP a MPSV jsou fyzické osoby provozující činnost FVE povinny odvádět sociální pojištění jak v případě, že jsou příjmy osvobozeny, tak v situacích, kdy se poplatník tohoto osvobození vzdá. Problematika pojištění zdravotního však tak jednoduchá není. V lednu 2010 bylo dle zástupců VZP povinností našeho subjektu odvádět zdravotní pojištění. Stejně tak toto prezentovali zástupci ČSSZ (Červinka). Nicméně v březnu 2010 již pobočky VZP začaly vydávat stanoviska, která říkala, že pokud neexistuje základ daně (který v případě, kdy jsou příjmy osvobozeny není, resp. je nulový), není možné určit vyměřovací základ pro zdravotní pojištění, a proto není nutno platit odvody na toto pojištění.

V květnu 2010 toto potvrdil také zástupce České správy sociálního zabezpečení (Daněk).

V současné době tedy žijeme v situaci, kdy fyzická osoba provozující FVE musí odvádět pojistné na sociální a zdravotní pojištění v případě, pokud se vzdala osvobození příjmů podle § 4 písm. e) ZDP. Pokud toto osvobození využije, znamená to pro ni, že musí odvádět pojistné pouze na sociální pojištění. Nelze však zcela jasně říci, jak dlouho tato právní úprava vydrží.

legislativní neurčitost, legislativně neurčité prostředí, fotovoltaické elektrárny

## SUMMARY

The aim of the entire article was to point out what impact the legislative environment in the Czech Republic may have on an individual operating a photovoltaic power plant.

On the basis of an extensive survey we have defined the term “legislatively uncertain environment” and the unclear matters arising therein. Besides this, we were analysing also problematic areas during operation of a photovoltaic power plant (“PVPP”) by an individual, and what impact the legislative environment in the Czech Republic may have on such a person.

If an individual decides to do business in the field of photovoltaic power plants, it is necessary to hold the “Licence for Doing Business in Energy Sectors” in order to perform this activity. In such a case the Licence replaces the traditional Trade Licence and is issued by the Energy Regulatory Office. The operation of the PVPP is however closely associated with the legislative environment, which is very unclear in the Czech Republic. The issue areas can be divided into three circles, namely law, accounting and taxes. Tax issues include, however, both the aspects of income tax and the area of value added tax, and we included there also the issues of social security and public health insurance levies. The basic legislative framework in the Czech Republic which deals with operation activities in the area of the energy sector is the Act No. 458/2000 Coll., on the conditions of business activities and on the exercise of state administration in energy sectors and on amendments to certain Acts, and the Act No. 180/2005 Coll., on the support of generation of electricity from renewable resources. This is associated also with other regulations, as stated above. Nevertheless, in order that an individual can



be able to operate a PVPP, it is necessary to meet still another condition, namely the concluding of an agreement with the distribution system operator.

The area of accounting was set up in quite a disadvantageous way for individuals because the Energy Act imposes on them, on the basis of Section 11(1)(f) an obligation to become an accounting unit, and therefore to conduct the (double-entry) accounting system at the moment when they commence the PVPP operation. It is necessary to stress that due to the fact that an individual becomes an entrepreneur, many other obligations arise for them. The agenda associated with the transition from tax records (recording of incomes and expenses) to the accounting system may be highly complex, and for individuals this means a necessity of hiring an expert in the field of accounting, which leads to non-negligible expenses on which they did not count during the planning phase of the business plan operation. Nonetheless, in the middle of 2010, the Act No. 155/2010 Coll., amending certain Acts in order to increase the quality of their application and to reduce administrative burden of entrepreneurs, has become effective. A part of this Act is formed also by the controversial amending proposal: *In Section 11(1) of the Act No. 458/2000 Coll., on the conditions of business activities and on the exercise of state administration in energy sectors (Energy Act), as amended by the Act no. 670/2004 Coll., the Act No. 158/2009 Coll. and the Act No. 281/2009 Coll., the part of the sentence following after the semi-colon in point f) is cancelled.* This provision means that the obligation of individuals to be an accounting unit and to conduct a (double-entry) accounting system is cancelled. A problem, however, consists in the interpretation from when this applies? According to Sedláková (2010), this provision applies from 1 August 2010 and the obligation to conduct a (double-entry) accounting system therefore does not apply to any individuals who start to operate a PVPP after this date. We, however, disagree with this interpretation, and prefer the interpretation that this provision shall only apply from 1 January 2011. We have derived this opinion from logical considerations and interpretation of the Act. The Act No. 155/2010 Coll. has become effective on 1 August 2010, nevertheless it expressly amends the Energy Act in the wording of 281/2009 Coll., which becomes effective from 1 January 2011. In our opinion it is therefore not possible to amend a provision of the Act which has not become effective yet. For individuals who start to operate a PVPP before the end of 2010 it is thus not clear at all whether they become an accounting unit or not.

The tax legislation deals especially with such issues as tax exemptions, depreciation, reduced value added tax rate, and last but not least with the obligation to pay social security and public health insurance levies.

The incomes from the PVPP operation are exempted from tax, in virtue of the Income Tax Act, for the period of the first five years from the year when the individual starts to operate a PVPP. Nevertheless, a taxpayer may use a possibility to waive from this exemption. This decision is connected with other provisions, both the possibility of application of depreciations or interruption of depreciation, and the obligation to pay social security and public health insurance levies.

A controversy between representatives of the Ministry of Finance and Tax Advisers arises in the case when the ecological source of electrical energy takes a nature of a temporary construction which is depreciated according to Section 30(4) of the Income Tax Act ("ITA"). Jiří Nesrovnal and Radislav Tkáč state in their contribution to the Coordination Committee No. 257/20.01.09 entitled "*Certain aspects of taxation of ecology energy sources from the viewpoint of the Income Tax Act*" that in the case when individuals make use of tax exemption pursuant to Section 4(1)(e) of ITA, they shall not apply depreciations of a temporary construction pursuant to Section 30(4) of ITA in virtue of their non-commencement, and they will not "lose" such depreciations and will be allowed to apply them after the end of the exemption.

The opinion of the Ministry of Finance on this conclusion is, however, negative. The legislator believes that it is not possible to agree with the above mentioned opinion, because it is in contradiction with provisions of Section 30(7) of ITA.

The issues concerning value added tax consist especially in the possibility of using a reduced tax rate. According to Skála (2010), the correct determination of the tax rate requires at first a private-law and building-law determination of photovoltaic power plants. It is therefore important whether the matter concerns residential constructions outlined in Section 48 or constructions designed for social living pursuant to Section 48a of the VAT Act.

Tax Advisers, however, discuss on their web conference that it is important to determine who the owner of the house/building is and by whom the PVPP is owned. On the basis of these aspects we are then able to identify when to use the reduced and basic VAT rates. Even in this area it is therefore possible to see the difference in opinions. In our opinion, however the problem is in the fact that the legislator has not delivered any opinion on these issues. The individual thus does not have support in any of the above mentioned opinions.

The last area which we are dealing with in our contribution is social security and public health insurance levy. In this area the opinions of the experts change in a time horizon of 2–3 months. The individual concerned thus cannot suppose at all that the interpretation which is valid today will be valid in the future as well. This also significantly affects their possibilities of planning and decision making. In

the case of the social security contribution the discrepancy is not so evident as it is in the case of public health insurance levies. According to the officials of the Czech Social Security Administration, General Public Health Insurance Company and Ministry of Labour and Social Affairs, the individuals operating PVPP activities are obliged to pay social security contributions regardless of the fact whether their incomes are tax-exempted or whether the taxpayers have waived this exemption. The issues of health insurance levies are, however, more complex. In January, the individual concerned was obliged, according to the opinion of the General Public Health Insurance Company, to pay health insurance levies. In the same way this was presented by officials of the Czech Social Security Administration, such as Mgr. Červinka. Nonetheless, already in March this year the General Public Health Insurance Company branches started to issue opinions stating that if there is not any tax base (which in the case when the incomes are tax-exempted does not exist, or is zero), it is not possible to determine any assessment base for public health insurance and therefore it is not necessary to pay the public health insurance levies.

In May this year this has been confirmed also by the representative of the Czech Social Security Administration, Ing. Daněk.

At present we therefore live in the situation when the individuals operating PVPP must pay the social security and public health insurance levies in the case when they have waived the tax exemption pursuant to Section 4(e) of the ITA. If they use this exemption, it means that they have to pay social security levies only. Nevertheless, it is not possible to state with an absolute clarity for how long this legislation situation will last.

Príspevok vznikl jako dílčí výstup grantového projektu č. FP-S-10-17 s názvem *Rozvoj poznatků ke zdokonalování informační podpory ekonomického řízení vývoje podniku v souladu s vývojem podnikatelského prostředí*, a to v rámci 6. tematické oblasti: *Řízení daňových povinností podniku*, téma č. 2: *Zdokonalování informační podpory řešení manažerských problémů souvisejících s legislativně neurčitým prostředím v oblasti daní, účetnictví a práva*.

## LITERATURA

- DANĚK, A., 2010: Příjmy z provozu fotovoltaických elektráren a zdravotní pojištění. Poradce (vydává Sdružení účetních a daňových poradců, o. s., ISSN 1211-1686). 6/2010, s. 5.
- NESROVNAL, J., TKÁČ, R., 2009: Doplnění – Některé aspekty zdaňování ekologických zdrojů energie z hlediska ZDP. In: Ministerstvo financí ČR. *Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR*. Praha: [s. n.], s. 4–6. Dostupné z [www: <http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/cds/KVKDP24062009.pdf>](http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/cds/KVKDP24062009.pdf).
- NESROVNAL, J., TKÁČ, R., 2009: Některé aspekty zdaňování ekologických zdrojů energie z hlediska ZDP. In: Ministerstvo financí ČR. *Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR*. Praha: [s. n.], s. 12–16. Dostupné z [www: <http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/cds/KVDP29\\_10\\_2008.pdf>](http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/cds/KVDP29_10_2008.pdf).
- SEDLÁKOVÁ, E., 2010: Příjmy z provozu ekologických zdrojů energie. Poradce (vydává Sdružení účetních a daňových poradců, o. s., ISSN 1211-1686). 2010, 4/2010, s. 25–29.
- SEDLÁKOVÁ, E., 2010: Provozování fotovoltaických elektráren a účetnictví. Poradce (vydává Sdružení účetních a daňových poradců, o. s., ISSN 1211-1686). 2010, 6/2010, s. 4.
- SKÁLA, M., 2010: Daň z přidané hodnoty u výstavby fotovoltaických elektráren. *Daně a právo v praxi*. 2010, 2010/06, s. 2–6.
- Zákon č. 155/2010 Sb., kterým se mění některé zákony ke zkvalitnění jejich aplikace a ke snížení administrativní zátěže podnikatelů, jehož součástí je také změna energetického zákona.
- Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.
- Zákon č. 458/2000 Sb., o podmínkách podnikání a o výkonu státní správy v energetických odvětvích a o změně některých zákonů.
- Zákon č. 180/2005 Sb., o podpoře výroby elektřiny z obnovitelných zdrojů.
- Vyhláška č. 364/2007 Sb., kterou se mění vyhláška č. 475/2005 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o podpoře využívání obnovitelných zdrojů.
- Vyhláška č. 475/2005 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o podpoře využívání obnovitelných zdrojů.
- Vyhláška č. 426/2005 Sb., o podrobnostech udělování licencí pro podnikání v energetických odvětvích.
- Vyhláška č. 150/2007 Sb., o způsobu regulace cen v energetických odvětvích a postupech pro regulaci cen.
- Vyhláška č. 51/2006 Sb., stanovující podmínky pro připojení zařízení k elektrizační soustavě.

## Adresa

Ing. Michaela Baranyková, Ing. Michal Polák, Dr., Ústav financí, Fakulta podnikatelská, Vysoké učení technické v Brně, Kolejní 4, 612 00 Brno, Česká republika, e-mail: [baranykova@fbm.vutbr.cz](mailto:baranykova@fbm.vutbr.cz), [polak@fbm.vutbr.cz](mailto:polak@fbm.vutbr.cz)