

Parlament České republiky
POSLANECKÁ SNĚMOVNA
2015

7. volební období

398/

Pozměňovací návrh

**poslance Ing. Jana Volného k vládnímu návrhu zákona, kterým se mění
zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, a některé
další zákony**

(sněmovní tisk 398)

1. V části druhé, čl. III se před dosavadní bod 1 vkládají nové body 1 až 3, které znějí:

„1. V § 23 odst. 3 písm. a) se na konci bodu 19 doplňuje bod 20, který zní:

„20. částku ve výši zrušené rezervy na nakládání s elektroodpadem ze solárních panelů podle zákona upravujícího rezervy pro zjištění základu daně z příjmů, o kterou byl snížen výsledek hospodaření podle odstavce 3 písm. c) bodu 10,“.

2. V § 23 odst. 3 písm. c) se na konci bodu 9 tečka nahrazuje čárkou a doplňuje se bod 10, který zní:

„10. částku ve výši vytvořené rezervy na nakládání s elektroodpadem ze solárních panelů podle zákona upravujícího rezervy.“.

3. V § 24 odst. 2 se na konci textu písmene i) doplňují slova „ a s výjimkou rezervy na nakládání s elektroodpadem ze solárních panelů podle zákona upravujícího rezervy pro zjištění základu daně z příjmů“.

Následující novelizační body se přečíslují.

2. V části druhé, čl. III se za dosavadní bod 1 vkládá nový bod X, který zní:

„X. V § 25 se na konci odstavce 1 tečka nahrazuje čárkou a doplňuje se písmeno zr), které zní:

„zr) u poplatníků, kteří jsou účetními jednotkami, dílčí platba příspěvku na zajištění financování zpracování, využití a odstranění elektroodpadu ze solárních panelů uvedených na trh do dne 1. ledna 2013 prováděné provozovatelem kolektivního systému.“.

Následující novelizační body se přečíslují.

3. V části druhé, čl. IV se před dosavadní bod 1 vkládají nové body 1 a 2, které znějí:

„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 § 23 odst. 3 písm. a) bod 20, § 23 odst. 3 písm. c) bod 10, § 24 odst. 2 písm. i) a § 25 odst. 1 písm. zr) zákona č. 586/1992 Sb., ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona, lze použít již pro zdaňovací období započaté v roce 2015.“.

Následující body se přečíslují.

4. Část třetí včetně nadpisu zní:

„ČÁST TŘETÍ

Změna zákona o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů

Čl. V

Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění zákona č. 157/1993 Sb., zákona č. 323/1993 Sb., zákona č. 244/1994 Sb., zákona č. 132/1995 Sb., zákona č. 211/1997 Sb., zákona č. 333/1998 Sb., zákona č. 363/1999 Sb., zákona č. 492/2000 Sb., zákona č. 126/2002 Sb., zákona č. 260/2002 Sb., zákona č. 176/2003 Sb., zákona č. 438/2003 Sb., zákona č. 669/2004 Sb., zákona č. 377/2005 Sb., zákona č. 545/2005 Sb., zákona č. 223/2006 Sb., zákona č. 261/2007 Sb., zákona č. 296/2007 Sb., zákona č. 126/2008 Sb., zákona č. 2/2009 Sb., zákona č. 216/2009 Sb., zákona č. 278/2009 Sb., zákona č. 346/2010 Sb., zákona č. 458/2011 Sb., zákonného opatření Senátu č. 344/2013 Sb., zákona č. 267/2014 Sb., a zákona č./2015 Sb., se mění takto:

1. V § 3 se doplňuje odstavec 4, který zní:

„(4) Tvorbu rezerv může jako výdaj (náklad) na dosažení, zajištění a udržení příjmů uplatnit také poplatník, který vede jednoduché účetnictví, pokud současně vede prokazatelnou evidenci těchto rezerv, a to maximálně ve výši stanovené touto prokazatelnou evidencí.“.

2. Za § 11 se vkládají nové § 11a až 11c, které včetně nadpisů znějí:

„§ 11a

Obecná ustanovení o rezervě na nakládání s elektroodpadem ze solárních panelů uvedených na trh do dne 1. ledna 2013

1. Rezervu na nakládání s elektroodpadem ze solárních panelů může vytvářet provozovatel solární elektrárny, který je povinen podle zákona upravujícího odpady zajistit financování zpracování, využití a odstranění elektroodpadu ze solárních panelů.
2. Rezerva na nakládání s elektroodpadem ze solárních panelů se tvoří nezávisle na účelově shodné rezervě vytvářené podle právních předpisů upravujících účetnictví a její tvorba není podmíněna jejím zaúčtováním. Poplatník je povinen vést evidenci vytvořené rezervy, a to minimálně v rozsahu stanoveném pro tvorbu rezerv v předpisech upravujících účetnictví.
3. Rezerva na nakládání s elektroodpadem ze solárních panelů se tvoří od prvního měsíce toho zdaňovacího období, ve kterém vznikla provozovateli solární elektrárny povinnost úhrady první platby příspěvku na zajištění financování zpracování, využití a odstranění elektroodpadu ze solárních panelů prováděné provozovatelem kolektivního systému, do okamžiku, kdy by bylo ukončeno odpisování hmotného majetku, jehož je solární panel součástí, pokud by jej odpisoval jeho první vlastník podle § 30b zákona o

daních z příjmů. Při technickém zhodnocení předmětného hmotného majetku se období tvorby rezervy neprodlužuje.

4. Pacht, likvidace a insolvenční řízení nezakládají povinnost zrušit již vytvořenou rezervu na nakládání s elektroodpadem ze solárních panelů a lze ji tvořit i v průběhu likvidace a v průběhu insolvenčního řízení v době trvání účinků prohlášení konkursu.
5. Pro účely rezervy na nakládání s elektroodpadem se za zdaňovací období považuje i období, za které se podává daňové přiznání.

§ 11b

Výše rezervy na nakládání s elektroodpadem ze solárních panelů uvedených na trh do dne 1. ledna 2013

(1) Celková výše rezervy na nakládání s elektroodpadem ze solárních panelů je úhrnná částka financování, kterou je podle právních předpisů upravujících odpady povinen provozovatel solární elektrárny zajistit ke zpracování, využití a odstranění elektroodpadu ze solárních panelů prováděnému provozovatelem kolektivního systému.

1. Do celkové výše rezervy se nezahrnují částky, o které byl snížen základ daně z příjmů.
2. Měsíční rezerva je rovna podílu celkové výše rezervy a počtu měsíců, které uplynou od prvního dne zdaňovacího období, ve kterém vznikla povinnost úhrady první platby příspěvku, do ukončení doby odpisování hmotného majetku, jehož je solární panel součástí.
3. Tvorba rezervy za zdaňovací období je součinem částky měsíční rezervy a počtu měsíců v tomto zdaňovacím období, ve kterých jsou splněny podmínky pro tvorbu rezervy.

§ 11c

Zvláštní ustanovení o rezervě na nakládání s elektroodpadem ze solárních panelů uvedených na trh do dne 1. ledna 2013

(1) Zjistí-li poplatník skutečnost odůvodňující změnu výše rezervy, musí provést úpravu její výše počínaje zdaňovacím obdobím, v němž tuto skutečnost zjistí.

1. Dojde-li k likvidaci solárního panelu, zruší se část rezervy týkající se likvidovaného panelu ve zdaňovacím období, kdy provozovatel kolektivního systému předloží finanční vypořádání provozovateli solární elektrárny, ve kterém toto vyřazení zohledňuje.“.

Čl. VI

Přechodná ustanovení

- i. Pro daňové povinnosti u rezerv za zdaňovací období, které započalo přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona,

jakož i práva a povinnosti s nimi související, se použije zákon č. 593/1992 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona.

ii. Ustanovení § 4 odst. 1 a § 11a až § 11c zákona č. 593/1992 Sb., ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona, lze použít již pro zdaňovací období započaté v roce 2015.

iii. Do tvorby rezervy na nakládání s elektroodpadem ze solárních panelů za zdaňovací období započaté v roce 2015 nebo 2016 lze zahrnout i částku rezervy připadající na měsíce zdaňovacího období započaté v roce 2014 nebo 2015, ve kterých jsou splněny podmínky pro tvorbu rezervy podle zákona č. 593/1992 Sb., ve znění ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona.“.

Odůvodnění pozměňovacího návrhu:

Návrh je reakcí na rozdílnou praxi při účtování dílčích příspěvků na likvidaci, které je provozovatel solární elektrárny povinen platit provozovateli kolektivního systému. Tyto příspěvky jsou splatné v 5 platbách, první proběhla v roce 2014, další proběhnou v následujících letech a tyto zálohové platby tak budou hrazeny v letech 2014-2018. Platba probíhá v naprosté většině případů vystavením faktury provozovatelem kolektivního systému likvidace s tím, že většina provozovatelů vystavuje faktury jako zálohové, někteří však vystavili faktury na příspěvek jako nezálohové. Hrazené příspěvky jsou většinou účtovány zálohově a vždy jsou podle předpisů upravujících odpady předmětem průběžného a finálního zúčtování v závislosti na skutečně vynaložených nákladech na likvidaci.

Odborná veřejnost se přiklání k názoru, že správné zobrazení nákladů souvisejících s povinností přispívat na budoucí likvidaci solárních panelů v účetnictví ve věcné a časové souvislosti s výnosy by mělo být řešeno prostřednictvím tvorby rezervy. Tvorba účetních rezerv obecně není daňově účinná, základní princip časové a věcné souvislosti je však potřeba naplnit také v daňové oblasti. Jako nejvhodnější nástroj pro zajištění postupného daňového uplatnění zaplacených příspěvků se proto jeví tvorba daňově uznatelné rezervy, která sjednotí rozdílné režimy uplatňování příspěvků v základu daně jejich plátců. Rezerva umožní provozovatelům solárních elektráren daňově uplatnit celou výši skutečných nákladů na likvidaci panelů, a to postupně a rovnoměrně, po celou dobu až do okamžiku likvidace solárního panelu, resp. do ukončení jejich daňového odpisování podle § 30b zákona o daních z příjmů. Tato úprava také zajišťuje srovnatelný přístup jako u nových panelů, které již mají příspěvek zahrnut v ceně panelu.

Navrhuje se tedy do zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů vložit nová ustanovení § 11a až § 11c, která stanoví, že provozovatel solární elektrárny, který je podle zákona č. 185/2001 Sb., o odpadech povinen platit provozovateli kolektivního systému příspěvek na likvidaci solárních panelů, může tento příspěvek uplatnit jako daňově uznatelnou rezervu. Rezerva se bude vytvářet postupně po dobu daňového odpisování v režimu § 30b zákona o daních z příjmů, což zajistí průběžné a rovnoměrné daňové uplatnění plateb příspěvků ve věcné a časové souvislosti s výnosy z provozu solárních elektráren.

Navrhované řešení je nezávislé na tvorbě účelově shodné rezervy v účetnictví. Důvodem pro tuto nezávislost je snaha přiblížit se parametricky pokud jde o dobu tvorby rezervy co nejvíce době daňového odpisování a tím zajistit obdobný vliv na základ daně, který je již dnes nastaven pro panely uvedené na trh po 1. lednu 2013.

Vzhledem k tomu, že tato úprava může nabýt účinnosti až od roku 2016, bude doprovázena přechodným ustanovením, které umožní uplatnění této rezervy již za zdaňovací období započaté v roce 2015. Současně bude navržena možnost zahrnout při tvorbě této rezervy také částku ve výši dosud neuplatněné části rezervy vztahující se věcně a časově k roku 2014 (vycházející ze stejného principu navrženého výpočtu).

K bodu 1 (čl. III, § 23 odst. 3 písm. a) bod 20, § 23 odst. 3 písm. c) bod 10 a § 24 odst. 2 písm. i))

§ 23 odst. 3 písm. a) bod 20

Vzhledem k možnosti popsané v novele zákona o rezervách vytvářet rezervu na likvidaci solárních panelů uvedených na trh do 1. ledna 2013 se zcela nezávisle na účetnictví navrhuje povinnost uplatnit tuto rezervu jako položku zvyšující základ daně v případě jejího zrušení, což přichází v úvahu vždy při dílčím a finálním vypořádání hrazených příspěvků, čímž bude zajištěn shodný daňový režim, jako platí standardně u rezerv navázaných na účetnictví.

§ 23 odst. 3 písm. c) bod 10

Vzhledem k možnosti popsané v novele zákona o rezervách vytvářet rezervu na likvidaci solárních panelů uvedených na trh do 1. ledna 2013 zcela nezávisle na účetnictví se navrhuje možnost uplatnit tuto rezervu jako položku snižující výsledek hospodaření a tím základ daně z příjmů, čímž bude zajištěn shodný daňový režim, jako u rezerv navázaných na účetnictví.

§ 24 odst. 2 písm. i)

Úprava ustanovení reaguje na změnu zákona o rezervách, která umožňuje tvorbu rezervy na likvidaci solárních panelů uvedených na trh do 1. ledna 2013. Navrhuje se vyjmutí těchto rezerv z působnosti ustanovení, jelikož je nastaven mechanismus ovlivnění daňové povinnosti prostřednictvím položek zvyšujících či snižujících základ daně, ne tedy přes institut výdaje (nákladu) vynaloženého na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Zároveň se tak výslovně zamezuje možnému využití jednoho nákladu dvakrát.

K bodu 2 (čl. III, § 25 odst. 1 písm. zr)

Návrh je reakcí na rozdílnou praxi při účtování dílčích příspěvků na likvidaci podle platné legislativy řešící likvidaci solárních panelů uvedených na trh do 1. ledna 2013, které je provozovatel solární elektrárny povinen platit provozovateli kolektivního systému. V souladu se záměrem popsaným v novele zákona o rezervách zajistit stejné podmínky zdanění pro všechny provozovatele solárních elektráren, kteří vedou účetnictví, se navrhuje, aby platba těchto příspěvků nebyla daňově uznatelným nákladem, ale byla daňově uplatněna postupně ve věcné souvislosti prostřednictvím tvorby daňově uznatelných rezerv. Za zdaňovací období započaté v roce 2014, resp. 2015 bude v případě účtování příspěvku v nákladech uznatelná pouze jeho poměrná část ve věcné a časové souvislosti odpovídající předpokládané době provozu solární elektrárny, resp. době jejího daňového odpisování.

K bodu 3 (čl. IV, nová přechodná ustanovení 1 a 2)

Je zakotveno standardní přechodné ustanovení, které zajišťuje zamezení nepravé retroaktivity, která by v rámci změn prováděných tímto zákonem nebyla žádoucí.

Navržené přechodné ustanovení stanoví, že ustanovení § 23 odst. 3 písm. a) bod 20, § 23 odst. 3 písm. c) bod 10, § 24 odst. 2 písm. i) a § 25 odst. 1 písm. zr) zákona o daních z příjmů, ve znění navrženém tímto zákonem (tj. úpravy v souvislosti se zavedením rezervy na likvidaci solárních panelů uvedených na trh do 1. ledna 2013), lze aplikovat již pro zdaňovací období započaté v roce 2015.

K bodu 4 (část pátá)

Navržená ustanovení § 11a až 11c se vkládají na konec zákona vzhledem k tomu, že se jedná o časově i věcně omezenou rezervu (zahrnuje pouze solární panely, které byly dodány na trh do 1. ledna 2013). Jde de facto o přechodný režim s delší dobou trvání.

K § 11a

Odstavec 1 stanovuje, že provozovatel solární elektrárny může tvořit rezervu na nakládání s elektroodpadem ze solárních panelů. Týká se pouze solárních panelů, které byly dodány na trh do 1. ledna 2013. U panelů, které byly na trh uvedeny později, je již příspěvkem zatížen dovozce, který celý tento příspěvek zahrne do ceny solárních panelů. Z pohledu provozovatele solárních elektráren je tedy příspěvek součástí pořizovací ceny a je postupně rozpouštěn do nákladů v rámci režimu odpisů, což je postup, který odpovídá ekonomické realitě a zajišťuje tak věcnou a časovou souvislost nákladů a výnosů.

Odstavec 2 navazuje na výše popsané řešení, že tvorba této daňové rezervy je zcela nezávislá na tvorbě účelově shodné účetní rezervy, která není dle ustanovení § 25 odst. 1 písm. l)

zákonu o daních z příjmů daňově uznatelným nákladem. Při kalkulaci základu daně z příjmů tedy poplatník vyloučí celou tvorbu účetní rezervy i její celé použití účtované v jeho účetnictví a základ daně z předmětného titulu ovlivní jen částky stanovené podle pravidel daňové rezervy. Vzhledem k tomu, že tvorba této rezervy nebude zachycena v účetnictví, musí poplatník vždy vést její prokazatelnou evidenci. Minimální rozsah této evidence je jako v případě evidence rezerv podle § 3 odst. 3 rozsah, který požadují právní předpisy upravující účetnictví pro tvorbu a použití rezerv. Za tvorbu rezerv se považuje i jejich použití.

V odstavci 3 je upraveno, po jak dlouhou dobu se rezerva tvoří. Začátek tvorby rezervy je stanoven na první měsíc zdaňovacího období, ve kterém vznikla povinnost platby příspěvku na zajištění financování zpracování, využití a odstranění elektroodpadu ze solárních panelů na základě smlouvy uzavřené s provozovatelem kolektivního systému (nastane tak zpravidla v roce 2014). Konec tvorby rezervy nastane okamžikem předpokládaného původního ukončení odpisování předmětné technologie odpisované podle § 30b zákona o daních z příjmů, jejíž je solární panel součástí, a to i v případě, že během následujících let dojde k převodu vlastnictví. Případné nové odpisování solárního zařízení, které by tak prodloužilo období, po které se rozpočítávají rezervy, není již bráno v úvahu (vytvořená rezerva se převádí a pokračuje se v tvorbě rezervy podle původního rozpisu). Stejně tak tvorbu rezervy neovlivní provedení případného technického zhodnocení solárního panelu. U každého poplatníka může být doba a tím i roční výše tvorby rezervy odlišná. Záleží na skutečnosti, po jak dlouhou dobu před rokem 2014 je již předmětné solární zařízení odpisováno, tj. kdy bylo uvedeno do provozu.

V odstavci 4 je v návaznosti na specifika při tvorbě rezerv na likvidaci solárních panelů stanovena výjimka z obecně platných pravidel pro vytváření rezerv uvedených v § 4 zákona o rezervách. Navrhovaná úprava stanoví, že v případě pachtu solární elektrárny, likvidace či insolvenčního řízení není povinnost zrušit vytvořenou rezervu a rezerva může dále tvořena i v průběhu likvidace a insolvenčního řízení. V případě pachtu není tvorba rezervy v § 4 omezena a při vytváření rezervy na likvidaci solárních panelů v tomto případě budou poplatníci postupovat v závislosti na konkrétních smluvních podmínkách dané transakce.

V odstavci 5 je uvedeno, že ustanovení o rezervě na nakládání s elektroodpadem ze solárních panelů se vztahují (včetně přechodových ustanovení) jak na zdaňovací období, tak i na období, za které se podává daňové přiznání.

K § 11b

Odstavec 1 stanoví celkovou výši rezervy, jakou lze za všechna období vytvořit, tj. celková částka financování, kterou je povinen poplatník zaplatit provozovateli kolektivního systému za zpracování, využití a odstranění elektroodpadu ze solárních panelů. Pokud rezervu k jednomu panelu vytváří více poplatníků (např. v případě prodeje či pachtu), nemůže součet rezerv za poplatníky překročit celkovou částku financování sjednanou s likvidátorem na likvidaci panelu.

Odstavec 2 upravuje situaci, kdy provozovatel solární elektrárny zaúčtoval v souladu s účetními předpisy část příspěvku na likvidaci solárních panelů do nákladů, proto si musí celkovou výši rezervy za zdaňovací období, započaté v roce 2015 o tuto část snížit, neboť platí obecné pravidlo uvedené v § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, že nelze žádný výdaj daňově uplatnit dvakrát. Pokud je část příspěvku na likvidaci solárních panelů, kterou si provozovatel uplatnil do nákladů, vyšší než celková výše roční rezervy, musí o zbytek její hodnoty upravit rezervu i ve zdaňovacích obdobích následujících. Toto ustanovení nemění obecně platné pravidlo, že za zdaňovací období může být v nákladech vždy uplatněna pouze časově a věcně odpovídající část uhrazeného příspěvku. Např. v případě, že poplatník uhradí v roce 2014 jednu pětinu celkového příspěvku, nemůže si celou tuto částku zahrnout do

nákladů uplatněných za jedno zdaňovací období, neboť věcně souvisí s výnosy, které budou generovány po nesporně delší dobu, která může v řadě případů odpovídat i stanovené době daňového odpisování technologií pro výrobu elektrické energie ze slunečního záření (doba odpisování činí 240 měsíců, tj. 20 let).

V odstavci 3 je popsán výpočet výše měsíční rezervy. Výše rezervy, kterou může poplatník uplatnit za měsíc, je dána podílem celkové výše rezervy na likvidaci solárních panelů a počtu měsíců, které zbývají od 1. ledna 2014 (resp. u poplatníků uplatňujících hospodářský rok od počátku zdaňovacího období, ve kterém byla zaplacen první platba příspěvku na likvidaci) do ukončení doby odpisování.

V odstavci 4 je upraveno, že rezerva se bude vytvářet za zdaňovací období, tedy roční výše rezervy bude výše měsíční rezervy vynásobena počtem měsíců, které zdaňovací období obsahuje. V posledním roce (zdaňovacím období), kdy bude končit doba odpisování, se vytvoří rezerva podle počtu měsíců zbývajících do ukončení odpisování.

Příklad 1:

Solární panely byly uvedeny do užívání v červnu roku 2011 - doba daňového odpisování skončí v červnu roku 2031.

Počet měsíců od ledna 2014 do června 2031 je 210.

Celková výše rezervy je X a činí např. 2 100 000 Kč

*Výše rezervy vytvořené za jeden rok = $(X/210) * 12$, tj. $(2\ 100\ 000/210) * 12 = 120\ 000$ Kč*

O částku, která nebyla uplatněna ve zdaňovacím období započatém v roce 2014 nebo v roce 2015 z důvodů neexistence právní úpravy, která by toto snížení umožňovala, lze podle navržených přechodných ustanovení snížit základ daně ve zdaňovacím období započatém v roce 2015 nebo 2016.

K § 11c

Odstavec 1 upravuje situace, kdy dojde ke změně celkové částky financování nakládání s elektroodpadem (včetně změn, ke kterým došlo v důsledku změny právního předpisu). Pokud se tak stane, poplatník začne tvořit nově přepočtenou rezervu od začátku zdaňovacího období, kdy se o změně dozvěděl. Dalším důvodem pro aktualizaci rezervy bude situace, kdy poplatník za zdaňovací období započaté v roce 2014 uplatní v nákladech vyšší částku (např. celý dílčí příspěvek hrazený v roce 2014), než odpovídá věcné a časové souvislosti ve vazbě na předpokládanou dobu provozu solární elektrárny a následnou opravu provede až po zahájení tvorby daňové rezervy. V takovém případě bude povinen podat dodatečné daňové přiznání a o neuznatelnou částku upraví - zvýší původní celkovou výši rezervy. Tento postup zajistí jednak stejné dopady u všech poplatníků a jednak, aby nesprávně zahrnuté částky za rok 2014, které byly předmětem dodanění, bylo možno v následujících obdobích podle aktualizovaného režimu výše rezervy daňově uplatnit.

Odstavec 2 vychází z podmínek stanovených v § 14b vyhlášky č. 352/2005 Sb., které stanoví, že provozovatel kolektivního systému má povinnost předložit provozovateli solární elektrárny průběžné finanční vypořádání, a to až po zlikvidování 1/3 celkové hmotnosti solárních panelů dané solární elektrárny (ne však dříve než 1. ledna 2019). Další průběžné finanční vypořádání bude provedeno po likvidaci 2/3 solárních panelů. Výše vytvořené rezervy bude revidována vždy při provedení průběžného finančního vypořádání, kdy dojde k zrušení té části rezervy, která se vztahuje k zlikvidovaným panelům, a skutečné náklady na jejich likvidaci budou zúčtovány do nákladů. Zároveň dojde k úpravě cílové výše příspěvků na likvidaci, která zohlední množství zlikvidovaných solárních panelů. To znamená, že při aktualizaci výpočtu

rezervy návazně na obdržené finanční vypořádání k likvidovaným panelům se nerozpouští celá dosud natvořená rezerva, ale pouze její poměrná část odpovídající procentuálně poměru zlikvidovaných panelů k celkovému počtu panelů, na které byla rezerva tvořena. Po aktualizaci rezervy výše uvedeným postupem bude v tvorbě rezervy zachována dosud natvořená rezerva ve výši odpovídající dosud nezlikvidovaným panelům a rezerva se dále vytváří pouze na zbývajících část očekávaného výdaje na likvidaci po započtení tohoto natvořeného zůstatku rezervy.

K úplnému zrušení vytvořené daňově uznatelné rezervy dojde po zlikvidování všech solárních panelů, kdy provozovatel kolektivního systému předloží závěrečné finanční vypořádání. Pokud bude skutečná doba životnosti solárních panelů delší, použití rezervy může nastat i později než je stanovená doba odpisování dle zákona o daních z příjmů.

V navrhovaných ustanoveních není výslovně upraveno zrušení vytvořené rezervy pro situaci, kdy dojde k vyřazení solárního panelu z důvodu prodeje, a to s ohledem na ustanovení § 4 zákona o rezervách, které stanoví povinnost rušit rezervy v období, kdy pominuly důvody, pro které byly vytvářeny. V souvislosti s navrženým doplněním nového ustanovení § 25 odst. 1 písm. z), které vylučuje dílčí platbu příspěvku na zajištění financování zpracování, využití a odstranění elektroodpadu ze solárních panelů z daňově účinných nákladů, poplatník, který prodal předmětné solární panely za sjednanou cenu, s využitím ustanovení § 23 odst. 4 písm. e) zákona o daních z příjmů nezahrne do základu daně výnos z tržby za tento prodej odpovídající části uhrazených příspěvků, která se váže k počtu prodaných solárních panelů.

Příklad 2 (navazuje na předchozí):

Do roku 2020 je vyřazena a zlikvidována 1/3 panelů, v roce 2020 provozovatel kolektivního systému vypracuje předběžné finanční vypořádání, ve kterém vyčíslil skutečné náklady na likvidaci panelů na 700 000 Kč.

Proběhne finanční vypořádání mezi provozovatelem solární elektrárny a provozovatelem kolektivního systému likvidace, vyčíslené náklady na likvidaci 1/3 panelů vstupují jako nákladová položka do základu daně provozovatele solární elektrárny a zrušená část rezervy se stává položkou zvyšující výsledek hospodaření, resp. základ daně.

V závislosti na vypořádání a zbývajícím objemu funkčních solárních panelů bude stanovena nová celková výše rezervy (pokud se náklady na zlikvidování solárních panelů nebudou lišit od rezervy stanovené podle vyhlášky 352/2005 Sb., bude nová celková výše rezervy ve výši 2/3 původní celkové výše rezervy).

Provozovatel solární elektrárny provede novou kalkulaci, ve které zohlední novou celkovou výši rezervy a počet měsíců zbývajících do ukončení tvorby rezervy. Přitom rezerva se mění již od prvního měsíce zdaňovacího období, ve kterém provozovatel solární elektrárny obdržel příslušné finanční vypořádání ke zlikvidovaným panelům.

Příklad

začátek tvorby rezervy	1.1.2014
ukončení odpisování	30.6.2031
počet měsíců	210
celková výše rezervy	2 100 000 Kč
měsíční rezerva	10 000 Kč
roční rezerva	120 000 Kč

likvidace 1/3 solárních panelů a vypořádání v roce 2020

konec období tvorby původní rezervy	31.12.2019
počet měsíců	72
rezerva vytvořená k 1.1.2020 celkem	720 000 Kč
zrušení rezervy	240 000 Kč
náklady dle průběžného finančního vypořádání	700 000 Kč
dopad na ZD (náklady - zruš. rezerva)	460 000 Kč

zbylá rezerva 480 000 Kč

výpočet nové rezervy

nová celková rezerva	1 400 000 Kč
již vytvořená rezerva	480 000 Kč
zbývá vytvořit	920 000 Kč
počet měsíců do ukončení	138
nová měsíční rezerva	6 667 Kč
nová roční rezerva	80 000 Kč

K čl. VI – přechodná ustanovení

Navržené přechodné ustanovení č. 2 umožňuje poplatníkovi postupovat dle § 4 odst. 1 a § 11a až § 11c ve znění tohoto zákona již za zdaňovací období započaté v roce 2015. Tvorba daňově uznatelné rezervy na nakládání s elektroodpadem ze solárních panelů sníží základ daně již za toto zdaňovací období, což omezí prodlevu v daňové uznatelnosti části příspěvku na likvidaci solárních panelů pouze na jeden rok.

Vzhledem k předpokládané účinnosti navrhované úpravy od roku 2016 se navrhuje prostřednictvím přechodného ustanovení č. 3 umožnit zahrnutí alikvotní části rezerv, které nebyly vytvořeny v předchozích zdaňovacích obdobích (tj. započatých v roce 2014 nebo 2015), také do rezervy uplatňované ve zdaňovacím období započatém v roce 2015 nebo v roce 2016. Poplatník si tedy bude moci vybrat, zda bude vytvářet daňově uznatelné rezervy již ve zdaňovacím období započatém v roce 2015 nebo až ve zdaňovacím období započatém v roce 2016. Případně může rozložit tvorbu rezervy vztahující se k počátečnímu období (tj. k rokům 2014 a 2015) mezi obě dotčená zdaňovací období. Tento postup tak pouze s ročním, resp. maximálně s dvouročním odstupem umožní všem provozovatelům solárních elektráren uplatnit shodné podmínky a od roku 2016 bude platit jednotný daňový režim pro všechny provozovatele.