

UZAVŘENÉ PŘÍSPĚVKY

Daň z příjmu

411/13.11.13 Problematika zařazení kogeneračních jednotek pro účely daně z příjmů

Předkládá: Ing. Jana Pytelková Svobodová, daňová poradkyně, č. osvědčení 3852
Ing. Petr Toman, daňový poradce, č. osvědčení 3466

Stanovisko upraveno, příspěvek uzavřen s rozporem

1. Úvod

Tento příspěvek se zabývá otázkou povahy technologií kogeneračních jednotek¹ z hlediska jejich zařazení do odpisové skupiny pro účely daně z příjmů, a to vzhledem k povaze a účelu těchto zařízení a v kontextu pokynu D-6 a relevantní judikatury správních soudů.

Tento příspěvek má za cíl odstranění nejasností ohledně způsobu daňového zařazení kogeneračních jednotek či obdobných zařízení pořizovaných podnikateli k provozování jejich podnikatelské činnosti, které jsou využívány k výrobě elektřiny a zároveň k vytápění vybraného již dříve zkolaudovaného objektu nebo skupiny objektů.

V praxi se totiž v posledních několika letech významně rozvíjejí energetické projekty založené na instalaci kogenerační jednotky (či jiného obdobného zařízení) do již existujících objektů nebo vně těchto objektů s tím, že toto zařízení buďto nahradí nebo doplňuje stávající zdroj vytápění těchto objektů.

Příspěvek se netýká tzv. malých kogeneračních jednotek, které jsou umístovány zpravidla v rodinných domech nebo jiných menších objektech s cílem spotřebovat přímo v těchto objektech teplo i veškerou nebo významnou část elektřiny vyrobené v tomto zařízení, ani komplexních kogeneračních systémů instalovaných jako součást elektráren a tepláren.

2. Vymezení problému

Kogenerační jednotkou se rozumí zařízení umožňující kombinovanou výrobu elektřiny a tepla. Princip fungování těchto zařízení je založen na skutečnosti, že při výrobě elektrické energie formou spalování paliv vzniká velké množství ztrátového tepla, které je z hlediska zachování funkčnosti motoru nebo turbíny za běžných okolností třeba odvádět bez jeho dalšího využití. Při kogeneračním procesu je toto ztrátové resp. odpadní teplo jako vedlejší produkt použito v k vytápění nebo ohřevu teplé vody. Kogenerační jednotky jsou z tohoto hlediska chápány jako jedna z cest snižování emise skleníkových plynů efektivnějším využíváním primárních paliv.

¹ Technologie kogenerační jednotky zpravidla obsahuje kogenerační jednotku jako takovou, protihlukovou kapotu, spalinový výměník, tlumič výfuku, technologický chladič umístěný vně objektu, vzduchotechniku, trafostanici a akumulátor na teplou vodu.

Z hlediska umístění diskutovaných kogeneračních jednotek se lze setkat s následujícími situacemi:

1) Menší zařízení mohou být instalována přímo v objektu, ve kterém bude teplo vyrobené v kogenerační jednotce využíváno (např. v suterénu), a mohou plně nahradit stávající způsob vytápění a stát se tak jediným zdrojem tepla pro objekt. Instalace kogenerační jednotky podle povahy samotné kogenerační jednotky a podle stavu objektu může vyžadovat určité stavební úpravy v objektu, ve kterém je instalována. Elektrická energie vyrobená v kogenerační jednotce je dodávána do distribuční soustavy, tj. není primárně určena ke spotřebě v objektu, ve kterém je kogenerační jednotka nainstalována.

V těchto případech se lze setkat s případy, kdy kogenerační jednotka je instalována

a) vlastníkem objektu

b) třetí osobou, která na základě dohody s vlastníkem objektu umístí kogenerační jednotku do objektu jako vlastní zařízení na základě souhlasu vlastníka objektu s umístěním tohoto zařízení (či na základě nájemní smlouvy k prostoru, kde je zařízení umístěno). Tato třetí osoba pak dodává na základě smlouvy s vlastníkem objektu vyrobené teplo vlastníkovi objektu pro jeho vytápění.

2) Větší zařízení pak mohou být umístěna v samostatných objektech, které již neplní svou původní funkci či byly pro umístění kogenerační jednotky vybudovány (drobné stavby na sídlištích či průmyslových areálech). Pokud je vlastník tohoto objektu odlišný od vlastníka kogenerační jednotky, jsou tyto prostory obvykle k jejímu umístění využívány na základě nájemní smlouvy s vlastníkem objektu.

V těchto případech kogenerační jednotka primárně neslouží k vytápění objektu, ve kterém je umístěna (výtopna, která sama o sobě k plnění své funkce a účelu vytápění nevyžaduje), ale k vytápění jiných objektů, které jsou připojeny teplovodním vedením.

Jako základní charakteristiky technologie kogenerační jednotky z hlediska jejich případné relevance pro daňové zařazení lze uvést zejména následující:

- jedním z hlavních účelů kogenerační jednotky je výroba elektřiny a její prodej na trhu s elektřinou;²
- životnost technologie kogenerační jednotky je podle typu 6 až 12 let.

Vzhledem ke stávajícímu trendu rychlého rozšiřování využití kogeneračních jednotek roste i počet poplatníků, kteří ve své praxi řeší zařazení těchto technologií do odpisových skupin pro účely daňového odpisování. V poslední době se podle našich praktických zkušeností názory na povahu těchto technologií z hlediska jejich daňového zařazení začaly různit i napříč odbornými agenturami zabývajícími se klasifikací majetku.

² Tj. i v případě, že by kogenerační jednotka byla jediným zdrojem tepla v objektu, ve kterém je umístěna, její funkce není omezena na vytápění daného objektu.

3. Návrh řešení

3.1 Rozbor a výklad platné právní úpravy

Podle § 26 zákona o daních z příjmů se za samostatné movité věci považují také výrobní zařízení, jakož i zařízení a předměty sloužící k provozování služeb (výkonů) a účelová zařízení a předměty, která s budovou nebo stavbou netvoří jeden funkční celek, i když jsou s ní pevně spojeny.

Naproti tomu podle vysvětlivek k příloze č. 1 zákona o daních z příjmů platí, že nedílnou součástí budov a staveb jsou zařízení a předměty, které z hlediska stavebního díla umožňují jeho funkci a účel, ke kterému je určeno. Takováto zařízení a předměty musí být se stavebním dílem pevně spojena a nelze je demontovat, aniž by došlo ke znehodnocení funkce a účelu stavebního díla, a jsou zpravidla součástí celkové dodávky stavebního díla.

Posuzování funkčního spojení technologie se stavbou pro účely zákona o daních z příjmů bylo v minulosti předmětem rozsudku Nejvyššího správního soudu č.j. 5 Afs 3/2010-144 ze dne 17. září 2010. Z předmětného rozsudku vyplývá, že pro účely daně z příjmů je vždy nutno zkoumat funkci a účel, k němuž byla stavba určena a zkolaudována. Jako hlavní kritérium pro posouzení, zda se určitá technologie pevně spojená s budovou z pohledu zákona o daních z příjmů posoudí jako samostatná movitá věc či nikoliv, je skutečnost, zda je daná technologie ze stavebně-technického hlediska vyžadována resp. nezbytná pro funkci a účel stavby (tedy zda přítomnost této technologie bude podmínkou vydání kolaudačního souhlasu pro danou stavbu). Dalším kritériem je podle citovaného rozsudku také to, zda daná technologie slouží jen věci, již je součástí, či zda slouží i pro jiné účely (v takovém případě by se mohlo jednat o samostatnou movitou věc).

V návaznosti na výše uvedený rozsudek byl rovněž doplněn pokyn GFŘ D-6 K § 26 bod 1., který uvádí výčet zařízení jakožto samostatné movité věci, které jsou pevně spojeny s budovou nebo se stavbou, s přihlédnutím k jejich stavebně-technickým parametrům, funkci a účelu budovy nebo stavby.

Pro zařazení kogeneračních jednotek pro účely odpisování, bude tedy podstatné zejména, zda tyto s objektem, v němž jsou instalovány, tvoří jeden funkční celek umožňující jeho funkci a účel.

1. S ohledem na skutečnost, že technologie kogenerační jednotky vedle případného vytápění objektu, v němž je instalována, naplňuje také **svůj vlastní účel ve formě výroby elektřiny dodávané do distribuční sítě**, lze předpokládat, že přítomnost této konkrétní technologie, nebude obecně podmínkou vydání kolaudačního souhlasu pro danou stavbu. Na druhou stranu je nutno připustit, že v případech, kdy technologie kogenerační jednotky bude jediným zdrojem tepla pro objekt, v němž je umístěna, může být ve smyslu výše uvedeného rozsudku považována za technologie nezbytnou pro funkci a účel stavby.
2. Občansko-právní předpisy umožňují, aby vlastník kogenerační jednotky byl odlišný od vlastníka budovy, v němž se tato jednotka nachází a k jehož vytápění tato jednotka případně slouží (viz také § 508 NOZ). V závislosti na plnění svých smluvních závazků vůči vlastníku objektu, pak vlastník takového zařízení může s tímto zařízením nakládat dle svého uvážení a případně po splnění svých závazků jej z objektu i odinstalovat.

Domníváme se, že v daném případě pak nemůže být naplněn požadavek vysvětlivek k příloze č. 1 zákona o daních z příjmů. Přestože jsou tato zařízení s dílem pevně spojena, při demontáži těchto zařízení nedochází k znehodnocení funkce a účelu stavebního díla, neboť tato zařízení nejsou jeho součástí dle občansko-právních předpisů. Stejně tak nebudou splněny ani podmínky výše uvedeného rozsudku Nejvyššího správního soudu, neboť příslušná technologie v takovém případě nemůže být nezbytná pro účel a funkci stavby (s ohledem na skutečnost, že není ve vlastnictví vlastníka objektu), ale v případě její demontáže pak vlastník objektu zajistí její funkci (v daném případě dodávku tepla) jiným způsobem (vlastním zařízením, jiným dodavatelem tepla, dálkovým vytápěním,...). Montáž těchto zařízení také zpravidla nebývá součástí dodávky celého stavebního díla

Z hlediska zařídění technologie kogenerační jednotky by pak neměla být rozdílně posuzována situace, kdy osoba zabývající se v rámci své podnikatelské činnosti výrobou tepelné energie a elektřiny umístí kogenerační jednotku do prostoru uvnitř objektu, který má být teplem vytvořeným v kogenerační jednotce vytápěn, a kdy je kogenerační jednotka umístěna do jiného objektu s tím, že teplo je do vytápěného objektu přivedeno teplovodním vedením.

3.2 Závěr

Zařazení kogeneračních jednotek pro účely odpisování bude záviset na skutečnosti, zda tyto tvoří s objektem, kde jsou umístěny, jeden funkční celek a jsou nezbytná pro využití objektu k jeho účelu.

Pro úplnost je nutno uvést, že případné stavební úpravy vyvolané instalací technologie kogenerační jednotky (díličí změna dispozic, úprava rozvodů apod.) budou vždy představovat technické zhodnocení stavby, ve které jsou prováděny.

S ohledem na funkčnost kogeneračních jednotek z hlediska výroby tepla pak bude rozhodující zejména

- zda objekt, ve kterém je tato jednotka umístěna, vyžaduje dle stavebních předpisů vytápění,
- zda kogenerační jednotka představuje jediný zdroj tepla pro daný objekt a
- zda vlastník kogenerační jednotky je shodný s vlastníkem objektu, v němž je kogenerační jednotka umístěna.

Z hlediska případů, kdy technologie kogenerační jednotky je instalována osobou odlišnou od vlastníka vytápěného objektu, mohou nastat následující situace:

3.2.1 Instalace jednotky v objektu jako náhrada stávajícího zdroje vytápění

Technologie kogenerační jednotky je nainstalována do objektu, který pro svou funkci a účel vyžaduje vytápění. Stávající zdroj vytápění je touto kogenerační jednotkou zcela nahrazen. Technologie kogenerační jednotky je ve vlastnictví jejího provozovatele (odlišného od vlastníka objektu), tj. nestává se ve smyslu § 508 NOZ součástí nemovité věci, ke které je upevněna. Provozovatel uzavře s vlastníkem objektu smlouvu o dodávce tepla (či obdobnou smlouvu).

Díličí závěr k bodu 3.2.1: Technologie kogenerační jednotky v daném případě představuje z právního hlediska samostatnou věc ve vlastnictví jejího provozovatele, přičemž tento ji svým jménem provozuje a nakládá s ní samostatně s cílem plnění

svých soukromoprávních závazků (dodávky tepla uživatelům objektu a dodávky elektřiny do distribuční sítě). Z hlediska zařazení pro účely odpisování dle § 26 zákona o daních z příjmů pak bude tato jednotka představovat samostatnou movitou věc.

3.2.2 Instalace jednotky v objektu jako alternativního resp. doplňkového zdroje vytápění

Technologie kogenerační jednotky je nainstalována do objektu, který pro svou funkci a účel vyžaduje vytápění. Stávající zdroj vytápění je v objektu ponechán, přičemž kogenerační jednotka plní funkci alternativního příp. doplňkového zdroje. Technologie kogenerační jednotky je ve vlastnictví jejího provozovatele, tj. nestává se ve smyslu § 508 NOZ součástí nemovité věci, ke které je upevněna. Provozovatel uzavře s vlastníkem objektu smlouvu o dodávce tepla (či obdobnou smlouvu).

Dílčí závěr k bodu 3.2.2: Technologie kogenerační jednotky v daném případě představuje z právního hlediska samostatnou věc ve vlastnictví jejího provozovatele, přičemž její vlastník ji svým jménem provozuje a nakládá s ní samostatně s cílem plnění svých soukromoprávních závazků. Vzhledem k tomu, že instalace kogenerační jednotky není nezbytná pro funkci a účel stavby (stavba obsahuje stávající zdroj a jako taková splňuje podmínky užívání stanovené stavebně-právními předpisy), představuje technologie kogenerační jednotky samostatnou movitou věc pro účely odpisování dle § 26 zákona o daních z příjmů.

3.2.3 Instalace jednotky mimo vytápěný objekt

Technologie kogenerační jednotky je nainstalována mimo vytápěnou stavbu do samostatného objektu, který sám o sobě není kogenerační jednotkou vytápěn a jehož funkce a účel nejsou instalací kogenerační jednotky podmíněny. Teplo je pak do vytápěného objektu přiváděno dálkovým teplovodním vedením.

Dílčí závěr k bodu 3.2.3: Vzhledem k tomu, že instalace kogenerační jednotky není nezbytná pro funkci a účel stavby, ve které je nainstalována, představuje technologie kogenerační jednotky samostatnou movitou věc.

4. Návrh na opatření

Navrhujeme přijmout výše uvedené závěry a po projednání příspěvku na Koordinačním výboru doporučujeme přijaté závěry vhodným způsobem publikovat.

Stanovisko GFŘ:

Problematika vymezení samostatných movitých věcí a součástí staveb pro účely ZDP se netýká jen kogeneračních jednotek, ale i např. klimatizačních jednotek, tepelných čerpadel, solárních systémů. Z důvodu častých dotazů v této oblasti a s ohledem na judikaturu NSS bylo s účinností od roku 2011 (poprvé lze použít pro zdaňovací období, které započalo v roce 2011) upraveno návěští bodu 1. k § 26 v Pokynu D – 6 následovně:

„Výrobními zařízeními, zařízeními a předměty k provozování služeb (výkonů), účelovými zařízeními a předměty, které jsou samostatnými movitými věcmi i přesto, že jsou pevně spojeny s budovou nebo se stavbou, jsou s přihlédnutím ke

stavebně - technickým parametrům, funkci a účelu budovy nebo stavby zejména stroje, přístroje, zařízení, konstrukce a příslušné technologické rozvody... „

Toto zpřesnění samostatné movité věci má mimo jiné i vazbu na vymezení součástí staveb v +++++ v příloze č. 1 k ZDP. To jinými slovy znamená, že technologie zpravidla bude samostatnou movitou věcí ve smyslu § 26 ZDP, pokud nebude umožňovat funkci a účel stavby (a priori se vychází z funkčního určení), i když s ní bude pevně spojena. Pokud bude technologie umožňovat funkci a účel stavby, bude pevně spojena se stavbou a její demontáží dojde k funkčnímu a účelovému znehodnocení stavby, bude se jednat o nedílnou součást stavby a tedy o technické zhodnocení ve smyslu § 33 ZDP.

Při posouzení těchto dvou odlišných daňových režimů je vždy nutné posuzovat každý konkrétní případ individuálně s přihlédnutím ke konkrétním stavebně technickým a funkčním skutečnostem, které daňový subjekt v rámci daňového řízení prokáže. Je možné např. vycházet z povinné projektové dokumentace staveb, z povinných prvků staveb, které stanovuje stavební zákon a prováděcí předpisy, z účelu a funkce, ke kterému byly stavby zkolaudovány atd.

K závěru 3.2.1 – výměna stávající technologie vytápění

Nesouhlas se závěrem předkladatele.

Na úvod je třeba uvést, že vyhláška č. 268/2009 Sb., o technických požadavcích na stavby v § 38 výslovně vyžaduje pro samotný provoz stavby i vytápění. Informace o způsobu vytápění jsou součástí povinné dokumentace ke stavebnímu povolení, bez zdroje vytápění nelze stavbu zkolaudovat a dále provozovat. Na topné technologii kogenerační jednotky (nikoliv na její výrobě elektřiny) je závislý provoz stavby a, pokud by byl systém vytápění demontován, nelze stavbu ke zkolaudovanému účelu (např. bydlení) používat. Demontáž by vedla v určitém slova smyslu i ke znehodnocení stavby (např. snížením její hodnoty). Lze technicky předpokládat i pevné spojení zařízení se stavbou.

Technologie (buť ve vlastnictví jiné osoby) nainstalovaná výměnným způsobem do objektu, kde tato technologie umožňuje funkci a účel stavby, je pevně se stavbou spojena a pokud by byla odstraněna, došlo by k funkčnímu a účelovému znehodnocení, je posuzována jako součást stavby z hlediska ZDP (speciální ustanovení +++++ přílohy č. 1 k ZDP, které specifikuje, co je součástí staveb a budov).

Obecně pak platí, že pro účely posouzení daňového režimu uvedených technologií (SMV nebo součást stavby) se bude vycházet ze speciálního ustanovení +++++ přílohy č. 1 k ZDP, které specifikuje, co je součástí staveb a budov. Zároveň však nelze opomenout také ustanovení § 508 občanského zákoníku, které umožňuje za podmínek zde uvedených oddělení vlastnictví věcí, které jsou podle § 505 občanského zákoníku součástí nemovité věci.

Podle § 28 odst. 1 písm. a) ZDP přitom platí, že až na výjimky daňově odpisuje pouze vlastník.

Na základě výše uvedeného lze v případě, kdy vlastník objektu bude odlišný od vlastníka příslušné technologie, která bude podmiňovat funkci a účel stavby a za podmínky, že dojde u dané technologie podle § 508 občanského zákoníku k zápisu výhrady jejího vlastnictví do veřejného seznamu, umožnit jejímu vlastníkovi při dodržení **všech podmínek ZDP** uplatnit její odpisy v základu daně jako technické zhodnocení.

K tomu, aby se předešlo případným budoucím výkladovým nejasnostem, GFŘ uvádí, že podporuje novelu předmětných ustanovení ZDP.

K závěru 3.2.2 – technologie jako doplňkový zdroj vytápění

Pokud by v daném případě představovala technologie samostatnou věc ve vlastnictví jiného subjektu, než je vlastník nemovitosti z pohledu právního (tedy občanského zákona), pak tato skutečnost nebude mít vliv na daňové posouzení tohoto majetku.

Technologie jako doplňkový zdroj vytápění, která nebude splňovat podmínky stanovené +++++ přílohy č. 1 k ZDP (zejména funkční a účelovou nezbytnost), lze na základě konkrétních skutečností odpisovat jako samostatnou movitou věc - § 26 ZDP.

K závěru 3.2.3 – technologie mimo vytápěný objekt

Souhlas se závěrem.