

## Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR ze dne 29.5.2014

### **UZAVŘENÉ PŘÍSPĚVKY ke dni 29.5.2014**

#### **- seznam -**

#### **Daň z příjmů**

411/13.11.13 Problematika zatřídění kogeneračních jednotek pro účely daně z příjmů ..... 2  
Předkládá: Ing. Jana Pytelková Svobodová,  
Ing. Petr Toman

Stanovisko upraveno, příspěvek uzavřen s rozporem

#### **Daň z příjmů**

423/23.04.14 Zjištění základu daně z příjmů právnických osob při přechodu z jednoduchého účetnictví na podvojně účetnictví a při přechodu z podvojněho účetnictví na jednoduché účetnictví ..... 9  
Předkládá: Ing. Růžena Merlíčková Růžičková,  
Ing. Pavel Lampa

Příspěvek uzavřen

#### **Daň z příjmů**

424/29.05.14 Bezúplatné plnění podle § 20 odst. 8 ZDP poskytnuté spojenou osobou ..... 13  
Předkládá: Ing. Lucie Řihová,  
Ing. Hana Cicvářková

Příspěvek uzavřen

### **ODLOŽENÉ PŘÍSPĚVKY**

#### **- seznam -**

425/29.05.14 Vklad fyzické osoby spočívající v provedení provádění prací nebo v poskytnutí nebo poskytování služby

Předkládá: Ing. Zuzana Rylová

426/29.05.14 Uplatnění výdajů nezbytně nutných na dosažení úrokových příjmů

Předkládá: Ing. David Krch,  
Ing. Marie Velflová

427/29.05.14 Tvorba daňových opravných položek podle § 5a zákona o rezervách od 1. ledna 2014

Předkládá: Ing. Karel Hronek

# 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 jednotek<sup>1</sup> 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.

<sup>1</sup> 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;<sup>2</sup>
- 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.

---

<sup>2</sup> 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 (dílní 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).

Dílní 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 GŘ:**

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 návětí 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.



## Daň z příjmů

### 423/23.04.14 Zjištění základu daně z příjmů právnických osob při přechodu z jednoduchého účetnictví na podvojně účetnictví a při přechodu z podvojně účetnictví na jednoduché účetnictví

Předkládá: Ing. Růžena Merlíčková Růžičková, daňový poradce ev.č. 1668  
Ing. Pavel Lampa, daňový poradce ev.č. 564

#### Příspěvek uzavřen

Z důvodů zajištění srozumitelnosti následujícího textu budeme používat pro rozlišení účetní metody slovní spojení jednoduché účetnictví a podvojně účetnictví. V celém textu se posuzuje právní režim pro právnické osoby a platí také, že účetní jednotka=daňový subjekt.

#### 1. Úvod (předpoklad podle právního stavu v roce 2013)

Účetní jednotky (občanská sdružení, jejich organizační jednotky, které mají právní subjektivitu, církve a náboženské společnosti nebo církevní instituce, které jsou církevní právnickou osobou, a honební společenstva), u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání, účtují:

- buď **v soustavě jednoduchého účetnictví**, a to v případě, že splňují podmínky podle §38a zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále jen ZoÚ), tj. pokud jejich celkové příjmy za poslední uzavřené účetní období nepřesáhnou 3 000 000 Kč. Účetní jednotky postupují podle vyhlášky č. 507/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení ZoÚ, pro účetní jednotky účtující v soustavě jednoduchého účetnictví, která byla sice zákonem č. 437/2003 Sb. zrušena, ale výše jmenované účetní jednotky při splnění zákonných podmínek podle §38a ZoÚ podle této vyhlášky postupují stále. Tyto účetní jednotky současně postupují podle Opatření MFČR, kterým se stanoví postupy účtování pro účetní jednotky účtující v soustavě jednoduchého účetnictví (čj. 281, 283/77 411/2000).
- nebo **v soustavě podvojně účetnictví** a postupují podle vyhlášky č. 504/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení ZoÚ, pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání, pokud účtují v soustavě podvojně účetnictví. Podvojně účetnictví tedy vedou zmíněné právnické osoby, které přešly na podvojně účetnictví dobrovolně a pak ty, které nesplnily podmínky obratu a přešly na podvojně účetnictví povinně.

Stávající znění §38a ZoÚ stanoví, že „*Občanská sdružení, jejich organizační jednotky, které mají právní subjektivitu, církve a náboženské společnosti nebo církevní instituce, které jsou církevní právnickou osobou a honební společenstva mohou vést účetnictví podle zákona č. 563/61 Sb., o účetnictví, ve znění zákonů č. 117/1994 Sb., 227/1997 Sb., 492/2000 Sb., 353/2001 Sb. a č. 437/2003 Sb., pokud jejich celkové příjmy za poslední uzavřené účetní období nepřesáhnou 3.000.000 Kč, přitom se na ně vztahují ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, a jeho prováděcích právních předpisů, která upravují účtování v soustavě jednoduchého účetnictví, ve znění účinném k 31. prosinci 2003.*“

Právní úprava (§38a ZoÚ) u vyjmenovaných účetních jednotek diktuje pro formu vedení účetnictví jedinou podmínku a tou je hranice 3.000.000,-- Kč za minulé účetní

období a ta je rozhodující. Účetní předpisy tedy neomezují možnost, aby si účetní jednotka případně zvolila změnu formy vedení účetnictví z podvojného účetnictví na účetnictví jednoduché a opačně, a to s ohledem na obratový výsledek i každoročně.

Postup přechodu z jednoduchého účetnictví na účetnictví podvojně je upraven §42a vyhlášky MFČR č. 504/2002 Sb. a ČÚS č. 414.

Postup přechodu z podvojného účetnictví na účetnictví jednoduché je upraven přílohou č. 3 Opatření MFČR, kterým se stanoví postupy účtování pro účetní jednotky účtující v soustavě jednoduchého účetnictví (č.j. 281, 283/77 411/2000) a to s ohledem na znění §38a ZoÚ.

## 2. Předpoklad (podle právního stavu v roce 2014)

V souvislosti s nabytím účinnosti nového Občanského zákoníku č. 89/2012 Sb. (dále jen NOZ) od 1.1.2014 je při využití §3029 a §3045 NOZ oprávněným předpokladem, že přechod mezi jednoduchým účetnictvím a podvojným účetnictvím a opačně bude aktuální i pro spolky nově vzniklé od 1.1.2014 nebo pro občanská sdružení, která vznikla do 31.12.2013 a od 1.1.2014 se považují za spolky podle NOZ.

## 3. Popis problémů – zjištění základu daně z příjmů

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen ZDzP), řeší problematiku zjištění základu daně z příjmů při přechodu z podvojného účetnictví na daňovou evidenci a opačně pouze pro fyzické osoby a pro právnické osoby pro „obdobné“ přechody podvojně účetnictví <-> jednoduché účetnictví právní úprava v ZDzP neexistuje.

ZDzP v minulosti obsahoval ustanovení, která podrobněji upravovala postup při přechodu z jednoduchého účetnictví na podvojně účetnictví, např.:

- čl. II. zákona č. 2/2009 Přechodná ustanovení, odst. 4: *Poplatník uvedený v §17 zákona č. 586/1992 Sb., ve znění zákona č. 259/1994 Sb. a zákona č. 492/2000 Sb., který není založen za účelem podnikání a který k 31. prosinci 2008 bude účtovat v soustavě jednoduchého účetnictví podle předpisů platných do 31. prosince 2003 a od roku 2009 povede účetnictví, zvýší výsledek hospodaření o hodnotu zásob a cenin, hodnotu poskytnutých záloh, s výjimkou záloh na hmotný a nehmotný majetek, hodnotu pohledávek, které by při úhradě byly zdanitelným příjmem, a současně sníží výsledek hospodaření o hodnotu přijatých záloh, hodnotu závazků, které by při úhradě byly výdajem na dosažení, zajištění a udržení příjmů, zjištěných k 31. prosinci 2008, a to jednorázově za zdaňovací období roku 2009 nebo postupně v průběhu nejvýše 3 zdaňovacích období, počínaje zdaňovacím obdobím 2009. Tento poplatník se pro zdaňovací období roku 2008 považuje pro účely zákona o daních z příjmů za poplatníka, který nevede účetnictví.*

Znamená to tedy však, že postup podle tohoto ustanovení bylo možné naposledy využít při zahájení účtování v soustavě podvojného účetnictví od roku 2009. V následujících letech se již obdobná právní úprava v ZDzP neobjevila.

Je tedy zřejmé, že v případě změny formy vedení účetnictví daňový subjekt (právnická osoba) **nebude postupovat** podle §23/8 a §23/14 ZDzP.

Základ daně z příjmů právnických osob:

- za období, které předchází období změny formy vedení účetnictví,

- za období, kdy došlo ke změně formy vedení účetnictví
  - za období následující po období změny formy vedení účetnictví
- se u právnických osob, které provedou změnu formy vedení účetnictví, stanoví podle obecných ustanovení ZDzP, zejména tedy podle §23 ZDzP. Právnická osoba je současně oprávněna uplatnit postup podle Čl. II./7. Přejícných ustanovení zákona č. 492/2000 Sb.

Pro stanovení výsledku hospodaření nebo rozdílu mezi příjmy a výdaji daňový subjekt zvolí postup podle výše uvedených účetních předpisů a to

- za období, které předchází období změny formy vedení účetnictví,
  - za období, kdy došlo ke změně formy vedení účetnictví
  - za období následující po období změny formy vedení účetnictví
- a následně bude účetní jednotka z tohoto „výsledku“ pro zjištění základu daně podle §23/10 a §23/2-b) ZDzP vycházet.

Daňový subjekt (právnická osoba) upraví takto zjištěný účetní výsledek jednotlivými postupy podle §23 ZDzP, s výjimkou již uvedených odstavců 8) a 14).

Z jednotlivých složek aktiv a pasiv účetní jednotky lze předpokládat, že zásadní vliv na stanovení základu daně z příjmů právnických osob za jednotlivá období bude mít zejména:

- hodnota zůstatků vytvořených rezerv a opravných položek, záloh, výnosů příštích období, výdajů příštích období, příjmů příštích období a nákladů příštích období a nájemného
- hodnota neuhrazených pohledávek, hodnotu neuhrazených závazků, hodnota přijatých a zaplacených záloh, cena nespotebovaných zásob, zůstatky vytvořených rezerv.

Daňový subjekt bude v jednotlivých obdobích zejména uplatňovat ustanovení §23/3 a §23/4 ZDzP:

- - §23/3-b)-3. částky dalších výdajů (nákladů), které lze uplatnit jako výdaje (náklady) na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, jen pokud byly zaplacené, dojde-li k jejich zaplacení v jiném zdaňovacím období, než ve kterém tyto náklady ovlivnily výsledek hospodaření. Obdobně to platí pro právního nástupce poplatníka zaniklého bez provedení likvidace. Základ daně nelze snížit o zaplacené úroky, které nebyly výdajem (nákladem) na dosažení, udržení a zajištění příjmů z důvodů uvedených v §25 odst. 1 písm. w),
- - §23/3)-c)-2. částky nezahrnuté do výdajů (nákladů), které lze podle tohoto zákona do výdajů (nákladů) zahrnout,
- - §23/3)-c)-3. částky související s rozpouštěním rezerv a opravných položek, jejichž tvorba nebyla pro daňové účely výdajem (nákladem) na dosažení, zajištění a udržení příjmů, pokud jsou podle zvláštního právního předpisu [20] zaúčtovány ve prospěch nákladů nebo výnosů,
- - §23/4)-d) částky, které již byly zdaněny podle tohoto zákona u téhož poplatníka nebo u poplatníka zaniklého bez provedení likvidace v případě, kdy jsou příjmem u jeho právního nástupce,

#### 4. Závěr

Zákon o daních z příjmů neobsahuje pro zjištění základu daně z příjmů právnických osob speciální ustanovení k postupu při stanovení základu daně z příjmů při změně formy účtování z jednoduchého účetnictví na podvojný účetnictví nebo z podvojnýho

účetnictví na jednoduché účetnictví. V případě těchto změn forem účtování se u daňových subjektů (právnických osob) u jednotlivých dotčených zdaňovacích obdobích bude vycházet z výsledku hospodaření nebo z rozdílu mezi příjmy a výdaji a tento zjištěný výsledek se upraví postupy podle §23 ZDzP, zejména podle §23/3 a §23/4 ZDzP. **Nepoužije se však postup podle §23/8 a §23/14 ZDzP.**

### **Stanovisko GFŘ:**

#### **K bodu 2.**

Souhlas se závěrem předkladatelů s tím, že úpravy budou prováděny ve zdaňovacím období, ve kterém k úpravám podle ZDP (např. § 23 odst. 9) bude docházet. Zde je potřebné doplnit, že vzhledem k absenci právní úpravy ZoÚ k vedení účetnictví v soustavě jednoduchého účetnictví u účetních jednotek vymezených v § 38a ZoÚ v souvislosti s účinností zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, lze skutečně oprávněně předpokládat, že účetní jednotky, které k 31.12.2013 vedly jednoduché účetnictví, budou i nadále postupovat stejně po 1.1.2014 a i nově vzniklé účetní jednotky, které budou mít formu "spolku" budou moci vést jednoduché účetnictví. Jedná se o výkladové stanovisko o možnosti vedení jednoduchého účetnictví, ke kterému by mělo závěr učinit Ministerstvo financí.

#### **K bodu 3.**

S ohledem na aktuální znění ZDP souhlas se závěrem předkladatelů pro oblast daně z příjmů právnických osob s tím, že v ZDP není řešena úprava pro daňové účely v okamžiku přechodu z jednoduchého na podvojný účetnictví u právnických osob.

(Pozn. Pokud bude postup uváděný v příspěvku u právnických osob uplatňován, bude při přechodu z jednoduchého účetnictví na podvojný účetnictví poplatník postupovat podle přílohy č. 3 k ZDP. Pokud dojde k přechodu z podvojnýho účetnictví do jednoduchého účetnictví bude poplatník postupovat podle přílohy č. 2 k ZDP. Uvedené postupy pro účely ZDP by měly být do zákona aplikovány v rámci novely.)

#### **K bodu 4.**

Vzhledem k výše uvedenému souhlas se závěrem předkladatelů.

## Daň z příjmů

### 424/29.05.14 Bezúplatné plnění podle § 20 odst. 8 ZDP poskytnuté spojenou osobou

*Předkládá: Ing. Lucie Říhová, daňový poradce, č. osvědčení 3678  
Ing. Hana Cícvárková, daňový poradce, č. osvědčení 4415*

## Příspěvek uzavřen

### 1. Cíl příspěvku

Cílem tohoto příspěvku je potvrzení následujícího:

- Úprava základu daně dle ustanovení § 23 odst. 7 ZDP<sup>3</sup> ve znění účinném od 1. ledna 2014 se neuplatní na bezúplatná plnění poskytnutá mezi spojenými osobami na účely splňující požadavky ustanovení § 15 odst. 1, resp. v § 20 odst. 8 ZDP.
- Toto bezúplatné plnění může být na straně poskytovatele položkou odčitatelnou od základu daně podle § 15 odst. 1 nebo § 20 odst. 8 ZDP (za splnění příslušných podmínek).
- Osvobození bezúplatného příjmu podle § 19b odst. 2 písm. b) ZDP se uplatní i na veřejně prospěšné poplatníky, jejichž činnost je zaměřena výhradně na podporu jiných veřejně prospěšných poplatníků.

### 2. Úprava základu daně dle ustanovení § 23 odst. 7 ZDP

#### 2.1. Shrnutí problému

S účinností od 1. ledna 2014 se ustanovení § 23 odst. 7 ZDP aplikuje na ceny sjednané mezi spojenými osobami i v případě, kdy je cena mezi poplatníky daně z příjmů právnických osob rovna nule.

*V důvodové zprávě<sup>4</sup> je uvedeno, že „[u]stanovení obecně dopadá na situace, kdy jsou mezi sdruženými osobami sjednány ceny „neobvyklé“. V návaznosti na zrušení zákona o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí bude ustanovení dopadat také na situace, kdy cena mezi sdruženými osobami je sjednána v nulové výši.“*

V praxi existují poplatníci vykonávající veřejně prospěšnou činnost (např. nadace), kteří jsou různými způsoby podporováni spojenými osobami – spojené osoby jim např. zdarma zajišťují administrativu, vedou účetnictví, věnují jim auto či jiný majetek určený k zabezpečování jejich činnosti, apod.

Poskytovatelem bezúplatného plnění a tedy spojenou osobou může být jak fyzická osoba, obchodní korporace, tak i jiný veřejně prospěšný poplatník.

<sup>3</sup> Zákon č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

<sup>4</sup> Důvodová zpráva k zákoně o opatření Senátu č. 344/2013 Sb., bod 315 k § 23 odst. 7 ZDP

Podle novelizovaného ZDP jsou tato plnění označována jako bezúplatná plnění. Z podstaty bezúplatného plnění je zřejmé, že cena za plnění je rovna nule. Vzhledem k tomu, že se jedná o spojené osoby podle ZDP, lze dovodit použití ustanovení § 23 odst. 7 ZDP i na tato bezúplatná plnění.

Pro úplnost uvádíme, že do nabytí účinnosti předmětné novely ZDP nebylo obdobné bezúplatné nabytí majetku předmětem daně z příjmů, ale bylo předmětem daně darovací, od které však bylo osvobozeno.

## 2.2. Argumentace

Úprava základu daně dle ustanovení § 23 odst. 7 ZDP by se neměla vztahovat na bezúplatná plnění poskytnutá v souladu a na účely vymezené v § 15 odst. 1 a § 20 odst. 8 ZDP, protože v těchto případech nedochází ke vzniku rozdílu mezi použitou nulovou cenou a cenou, která by byla sjednána mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, neboť i mezi nespojenými osobami by toto plnění bylo bezúplatné.

## 2.3. Návrh řešení

Navrhujeme přijmout závěr, že úprava základu daně dle ustanovení § 23 odst. 7 ZDP se nepoužije na bezúplatná plnění poskytnutá mezi spojenými osobami při splnění podmínek uvedených v ustanovení § 15 odst. 1, resp. v § 20 odst. 8 ZDP.

## **3. Položka snižující základ daně**

### 3.1. Shrnutí problému

V minulosti neexistovala a ani nyní neexistuje pochybnost, že předmětem ustanovení § 15 odst. 1, resp. § 20 odst. 8 ZDP je majetek. Na koordinačním výboru č. 395/27.03.13 vyjádřilo GFŘ pochybnosti o tom, zda předmětem darovací smlouvy může být služba.

V souladu s novelou ZDP účinnou od 1. ledna 2014 je nyní bezpochyby, že i služby mohou plnit účel stanovený v § 15 odst. 1, resp. § 20 odst. 8 ZDP.

### 3.2. Argumentace

S účinností od 1. ledna 2014 byl pojem dar nahrazen v celém ZDP pojmem bezúplatné plnění.

Pojem bezúplatné plnění není definován ani v novém Občanském zákoníku<sup>5</sup>, ani v ZDP, ale obecně je za bezúplatné plnění považováno cokoli, co je poskytnuto bezúplatně, tj. nejen majetek, ale i služba.

### 3.3. Návrh řešení

Navrhujeme potvrdit, že bezúplatná plnění zahrnují jak majetek, tak služby a jsou při splnění ostatních podmínek uvedených v § 15 odst. 1, resp. § 20 odst. 8 ZDP položkou snižující základ daně u poskytovatele plnění.

Co se týká stanovení hodnoty bezúplatného plnění, chápeme, že v této věci nedošlo na straně GFŘ ke změně závěrů uvedených v koordinačním výboru č. 395/27.03.13.

---

<sup>5</sup> Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník

#### **4. Osvobození bezúplatného příjmu veřejně prospěšného poplatníka, jehož činnost je zaměřena výhradně na podporu jiného veřejně prospěšného poplatníka**

##### **4.1. Shrnutí problému**

Podle ustanovení § 19b odst. 2 písm. b) ZDP se od daně z příjmů osvobozuje bezúplatný příjem poplatníka, který je veřejně prospěšným poplatníkem, pokud je nebo bude využit pro účely vymezené v § 15 odst. 1 nebo § 20 odst. 8 ZDP nebo jeho kapitálové dovybavení.

Tato část příspěvku se věnuje pouze prvnímu účelu, tj. účelu vymezenému v § 15 odst. 1 nebo § 20 odst. 8 ZDP. Pokud je veřejně prospěšný poplatník jak příjemcem, tak poskytovatelem bezúplatného plnění a je tedy zřízen výhradně k podporování činnosti jiného veřejně prospěšného poplatníka, je otázka, zda je splněna podmínka, že jeho bezúplatný příjem je použit na účely vymezené v § 15 odst. 1 nebo § 20 odst. 8 ZDP. Jinými slovy, zda se osvobození podle § 19b odst. 2 písm. b) ZDP uplatní i na případy, kdy veřejně prospěšný poplatník přijme bezúplatný příjem a použije jej nikoli na přímé financování účelů zmíněných v § 20 odst. 8 ZDP, ale poskytne přijaté prostředky jinému veřejně prospěšnému poplatníkovi, který je přímo použije na stanovené účely.

Pro lepší přehlednost uvádíme příklad:

Obchodní korporace A založí dva veřejně prospěšné poplatníky. Veřejně prospěšný poplatník V1 je zřízen výhradně pro účely stanovené v § 20 odst. 8 ZDP. Veřejně prospěšný poplatník V2 je zřízen výhradně pro účely administrativní podpory V1. Pouze V2 má zaměstnance, kteří svoji veškerou činnost vykonávají ve prospěch V1 (např. vedení účetnictví, zpracování daňových přiznání, řízení jednotlivých dárcovských projektů, přerozdělování peněžních prostředků, shánění dárců, apod.). V1 nemá žádné zaměstnance ani nevykonává žádnou činnost, pouze přijímá darované peněžní prostředky, které jsou dál použity na stanovený účel. Společnost A financuje peněžními dary V2, který z nich pokrývá veškeré své náklady, tj. zejména náklady související s činnostmi pro V1 a související drobné náklady na svůj vlastní provoz.

Z uvedeného příkladu je zřejmé, že společnost A poskytuje bezúplatné plnění ve formě peněžních prostředků V2 a V2 poskytuje bezúplatná plnění V1 ve formě služeb.

##### **4.2. Argumentace**

Podle našeho názoru je u veřejně prospěšného poplatníka, který svou činností výhradně podporuje jiného veřejně prospěšného poplatníka, splněn účel § 15 odst. 1, resp. § 20 odst. 8 ZDP. Bezúplatný příjem V2 je použit na financování služeb, které jsou využívány ve prospěch V1, jejíž veřejně prospěšný účel je zcela zřejmý.

ZDP nikde neuvádí, jakou formou má být účel z předmětných ustanovení naplněn. Lze tak uzavřít, že pokud je přijaté bezúplatné plnění v konečném důsledku využito na stanovené účely, jsou podmínky pro osvobození u obou veřejně prospěšných poplatníků splněny.

Ve prospěch splnění podmínek lze také argumentovat tím, že by se způsob zdanění bezúplatného příjmu neměl lišit podle toho, zda je příjem poskytnut jedné osobě nebo projde přes více subjektů. Pokud by v příkladu byl jen jeden veřejně prospěšný poplatník, který by zajišťoval jak svou administrativní činností, tak i příjem a přerozdělování prostředků od dárců, nebylo by o splnění § 19b odst. 2 písm. b) ZDP pochyb.

Podle našeho názoru tak nelze dospět k jinému daňovému režimu veřejně prospěšného poplatníka jen proto, že je administrativní činnost oddělena od samotné veřejně prospěšné činnosti.

#### 4.3. Návrh řešení

Bezúplatný příjem obdrženy veřejně prospěšným poplatníkem, který ho použije nikoli na přímé financování účelů zmíněných v § 15 odst. 1 / § 20 odst. 8 ZDP, ale poskytne ho jinému veřejně prospěšnému poplatníkovi nebo ho použije na financování svých činností, které jsou převážně uskutečňovány ve prospěch jiného veřejně prospěšného poplatníka, který je přímo využije pro účely definované v § 15 odst. 1 / § 20 odst. 8 ZDP, splňuje podmínky pro osvobození podle 19b odst. 2 písm. b) ZDP.

#### **Stanovisko GFŘ:**

##### **K bodu 2.**

GFŘ souhlasí se závěrem, že ustanovení § 23 odst. 7 ZDP se nepoužije na bezúplatná plnění poskytnutá mezi spojenými osobami na účely uvedené v ustanovení v § 15 odst. 1 a § 20 odst. 8 ZDP.

##### **K bodu 3.3.**

Souhlasíme s názorem, že předmětem bezúplatného plnění může být majetek i poskytnutá služba. Ke stanovení hodnoty bezúplatného plnění v podobě služby uvádíme, že GFŘ i nadále trvá na svém stanovisku k příspěvku č. 395/27.03.13. , tj. „... při splnění všech zákonem stanovených podmínek pro aplikaci § 20 odst. 8 ZDP může poskytovatel uplatnit snižující položku od základu daně ve výši vynaložených vlastních nákladů. Je tomu tak proto, že účelem aplikace § 20 odst. 8 ZDP je umožnit poplatníkovi (poskytovateli) za zákonem vymezených podmínek snížit základ daně o částku, kterou vynaložil na poskytnuté plnění a nikoliv o částku, kterou by na toto plnění vynaložil příjemce. Jinak řečeno - v dané věci je nutné zohlednit obecnou zásadu, že poskytovateli je umožněno uplatnit si jako odčitatelnou položku od základu daně pouze hodnotu plnění, kterou poskytovatel skutečně vynaložil (bez dalšího navýšení).“



**K bodu 4.3.**

Obecně lze uvést, že s účinností od 1.1.2014 jsou dary, včetně daru peněžitého, předmětem daně z příjmů. Přitom za splnění podmínek uvedených v § 19b odst. 2 písm. b) bod 1. ZDP jsou u veřejně prospěšných poplatníků nepeněžní příjmy - dary od daně z příjmů osvobozeny.

Dle § 19b odst. 2 písm. b) bodu 1. ZDP je od daně z příjmů právnických osob osvobozen bezúplatný příjem poplatníka, který je veřejně prospěšným poplatníkem, se sídlem na území České republiky, pokud je nebo bude využit pro účely vymezené v § 15 odst. 1 nebo § 20 odst. 8 ZDP nebo jeho kapitálové dovybavení.

Tuto skutečnost je příjemce daru povinen vždy prokázat, přičemž "řetězení" bezúplatných příjmů ZDP výslovně neřeší. Lze tedy uzavřít, že pokud příjemce daru prokáže, že dar byl nakonec použit pro účely vymezené v § 15 odst. 1 nebo § 20 odst. 8 ZDP nebo na jeho kapitálové dovybavení, jsou podmínky pro jeho osvobození podle § 19b odst. 2 písm. b) bodu 1. ZDP u tohoto příjemce splněny i v případě "řetězení".

K příkladu použitého předkladatelem v argumentaci bodu 4.2 nelze zaujmout stanovisko. Jedná se o posouzení konkrétního případu bez znalosti podrobných smluvních podkladů. Není zřejmá ekonomická podstata transakce, není zřejmý zejména důvod, proč podpora od dárce nesměřuje přímo na subjekt V1, ale je postupně řetězena přes společnost V2. Navíc předkladatel u společnosti V1 uvádí, že nevykonává žádnou činnost, což odporuje tvrzení, že společnost je zřízena pro účely stanovené v § 20 odst. 8 ZDP.