

Problematika zařízení (ne)tvořící funkční celek s budovou

Předmětem příspěvku je problematika posouzení různých zařízení z hlediska jejich účetních a daňových předpisů ve vazbě na samostatné technické a technologické určení, eventuálně jako součást funkčního celku stavby budov, a to včetně souvisejících soudních rozsudků.



Petr Koubovský

Daňový poradce,
Rödl & Partner Tax

Výrobní zařízení, zařízení a předměty sloužící k provozování služeb či účelová zařízení a předměty různého druhu jsou nedílnou součástí podnikatelských aktivit. Otázky však začínají vznikat v případech, kdy předmětná zařízení s budovou nebo se stavbou netvoří jeden funkční celek, přestože jsou s ní pevně spojeny a představují tak samostatné movité věci, které jsou samostatně odpisovány.

Obdobné otázky pak samozřejmě přicházejí i v opačných případech, tj. u zařízení, která naopak pevné spojení s budovou či stavbou nevykazují, ale přesto jsou jejich součástí a odepisovány tedy v rámci jejich ocenění.

Budiž důkazem úvodní krátký a jednoduchý příklad.

Příklad

Společnost si nechá ve svém objektu výrobní haly zřídit technologický výtah pro přepravu materiálu mezi poschodími předmětného objektu. Technologický výtah je logicky pevně spojen se stavbou. Pořizovací cena činí 1 500 000 Kč. Otázka je nasnadě – je tento výtah součástí stavby, a tedy jejím technickým zhodnocením, nebo se jedná o samostatnou movitou věc?

Pokud se budeme řídit pokynem Generálního finančního ředitelství (dále jen „GFŘ“) D-22, potom se bude jednat o samostatnou movitou věc, protože v části pokynu k § 26 ZDP jsou jako příklady samostatných movitých věcí uvedeny právě i technologické výtahy, zdvihadla, eskalátory a pohyblivé chodníky. Tyto lze tedy považovat za samostatnou movitou věc a odpisovat samostatně, nezávisle na stavbě výrobní haly. Zpravidla budou výtahy zařazeny ve III. odpisové skupině.

V praxi se však lze setkat s celou řadou případů, kde už k tak jednoznačnému závěru nebude snadné dospět. Co si lze například představit pod účelovými zařízeními pro školství, vzdělávání, kulturu, sport a účelovými zařízeními zdravotnických pracovišť či strojním zařízením kin, divadel, kulturních domů a zařízení, knihoven, archivů, lázní, koupališť, stadionů a krematorií a řadou dalších podobných příkladů? Bohužel v řadě případů budeme bojovat jen s velmi obecným vymezením tohoto výkladu, který, podle mého názoru, daný problém moc neřeší.

Na co se tedy spoléhat v takovýchto případech, co nám může být nápomocno k identifikaci správného posouzení dané věci? Osobně se domnívám, že lze čerpat z těchto dostupných a podporných zdrojů:

- i. Právní úprava soukromého práva
- ii. Stanovisko KANCL¹ č. 17 – k pojmu součást věci – stroje; výhrada vlastnictví dle § 508 NOZ
- iii. Právní úprava daňového práva
- iv. Výklady GFŘ obsažené v pokynu GFŘ D-22
- v. Známá a publikovaná stanoviska a sdělení MF ČR
- vi. Závěry soudních rozsudků k dané problematice

¹ Komise pro aplikaci nové civilní legislativy při Ministerstvu spravedlnosti (dále jen „KANCL“)

V dalším textu tohoto článku bych se rád podrobněji pozastavil právě nad výše uvedenými zdroji a jejich bližším zkoumáním a rozбором pomohl přispět alespoň k částečnému objasnění uvedené problematiky, resp. získání prostředků, jak se s ní vypořádat.

I. Soukromoprávní úprava

Český právní systém definuje věc (latinsky res) v ustanovení § 489 a následujících občanského zákoníku,² dle kterého: „Věc v právním smyslu je vše, co je rozdílné od osoby a slouží potřebě lidí.“ Dle citovaného ustanovení NOZ dále dělí věci na movité a nemovité.

Význam rozdělení věcí na movité a nemovité se projevuje například v podobě rozdílných náležitostí, které se vyžadují při jejich převodu. Ve shodě s dosavadní právní úpravou tak nový občanský zákoník požaduje písemnou formu pro právní jednání, na jejichž základě se nemovité věci převádějí.³ Dalším případem odlišného vnímání právního režimu movitých a nemovitých věcí je skutečnost samotného nabytí movité věci, kdy u movité věci je to zpravidla dříve odevzdáním, dle § 1099 NOZ již dokonce samotnou účinností smlouvy,⁴ zatímco nemovité věci se nabývají až vkladem do katastru nemovitostí, tedy pokud této evidenci podléhají.

NOZ také rozlišuje pojmy součást a příslušenství věci, kde součástí věci je vše, co k dané věci podle její povahy náleží a nemůže být od věci odděleno, aniž by se tím daná věc (věc hlavní) znehodnotila. Znehodnocením se rozumí zničení nebo poškození jak faktické, tak funkční, jde tedy o ztrátu jejího funkčního určení, resp. hospodářského účelu. Součást věci tedy tvoří s hlavní věcí celek a není v právním smyslu samostatnou věcí, proto právní jednání, která se týkají hlavní věci, se týkají i její součástí. Při koupi věci hlavní tedy přechází na kupujícího i vlastnické právo k její součásti bez ohledu na to, zda to bude uvedeno ve smlouvě, či nikoli.

Ustanovení § 509 NOZ pak speciálně upravuje definice vodovodů, kanalizací nebo energetických či jiných vedení, která svou povahou zasahují do více pozemků a nejsou jejich součástí, neboť patří vlastníkově dané věci.

Jednou ze zásadních otázek, které je třeba řešit, je odpovědět si a nalézt rozdíl mezi slovy připevněný anebo upevněný. Stěžejní může být toto rozlišení zejména v případech zařízení (stroje), které se následně umísťuje do pronajatých prostor. Součástí nemovité věci není upevněné zařízení, které je zapsané do veřejného seznamu, byla-li se souhlasem vlastníka nemovité věci zapsána výhrada, že stroj jeho vlastnictvím není.⁵ Jde o výjimku z ustanovení § 505 NOZ. Obecně však platí, že pouze ty stroje a zařízení, které jsou upevněné k nemovité věci, se mohou stát její součástí, pokud takovému důsledku vlastník nemovitosti a vlastník stroje nezabrání učiněním výhrady.

V praxi je bohužel mnohdy velmi obtížné rozlišit mezi trvalým upevněním zařízení či jen připevněním. A právě pro tyto případy je zde dána možnost, a já tuto možnost jen doporučuji, učinit výhradu. V této souvislosti nutno poznamenat, že katastrální úřad povahu zařízení/stroje ve smyslu jeho pevnosti spojení s nemovitou věcí vůbec nezkontroluje. Výhrada je tedy zapsána, bez ohledu na reálnost výhrady samotné nebo nadbytečnou informaci vykazovanou

u nemovitosti. Zápis výhrady je v evidenci katastru nemovitostí proveden formou vkladu (dříve poznámky). Návrh je podán původním vlastníkem zařízení/stroje, a to se souhlasem vlastníka nemovitosti. Účinky zápisu výhrady jsou konstitutivní. V těchto případech pak tedy dle mého názoru existuje pouze jediný možný negativní důsledek, a to jsou související konsekvence vyplývající z uvedení nepravdivých informací vůči orgánu státní správy.

Příslušenství věci bylo před účinností NOZ dáno zejména subjektivním náhledem vlastníka samotného, např. i z estetických či jiných důvodů (např. snubní prsten a jeho pouzdro).⁶ NOZ však přichází ve svém ustanovení § 510 odst. 1 věta první⁷ s vymezením příslušenství, které potlačuje subjektivní kritérium vlastníka a určení vedlejší věci za příslušenství věci hlavní a přiklání se spíše k objektivnímu vymezení příslušenství, u něhož je rozhodující hospodářské určení vedlejší věci ve vztahu k věci hlavní.⁸

Níže uvádím typické příklady součástí a příslušenství nemovité věci:

Součást věci	Příslušenství věci
rostlinstvo vysazené na pozemku	sklep či komora umístěná mimo byt
stavby stojící na pozemku (s vyj. dočasné stavby)	studny rodinných domů
podlahové krytiny bytů	septiky a žumpy
vytápění	oplocení
vnitřní instalace	kůlny a stodoly

II. Stanovisko expertní skupiny Komise pro aplikaci nové civilní legislativy (KANCL)

Expertní skupina Komise pro aplikaci nové civilní legislativy při Ministerstvu spravedlnosti působí od září 2012 a je stálým

2 zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „NOZ“).

3 § 560 NOZ.

4 § 1099 NOZ: „Vlastnické právo k věci určené jednotlivě se převádí už samotnou smlouvou k okamžiku její účinnosti, ledaže je jinak ujednáno nebo stanoveno zákonem.“

5 § 508 NOZ.

6 Spáčil, J.: Sporné otázky institutu „příslušenství věci“. Právní rádce, 2010, č. 2, str. 43: „Podle platného právního stavu je příslušenstvím nejen příslušenství přirozené, ale i umělé, tedy takové, které bylo jako příslušenství určeno vlastníkem, ač společné užívání příslušenství s věcí hlavní není hospodářskou nezbytností.“ Podobně srov. Eliáš, K.: Součást věci a její příslušenství. Ad notam, 2007, č. 4, str. 106.

7 § 510 NOZ: „Příslušenství věci je vedlejší věc vlastníka u věci hlavní, je-li účelem vedlejší věci, aby se jí trvale užívalo společně s hlavní věcí v rámci jejich hospodářského určení. Byla-li vedlejší věc od hlavní věci přechodně odloučena, nepřestává být příslušenstvím.“

8 Srov. Eliáš, K., Havel, B.: opt. cit., sub 2, s. 301, komentář k ustanovením § 481 až 484.

poradním orgánem ministra spravedlnosti v oblasti nového soukromého práva. Základním úkolem této skupiny je právě podávání a sjednocování výkladu otázek nového soukromého práva, podílení se na tvorbě doprovodné legislativy, vzdělávání a předkládání návrhů a doporučení v této oblasti. Členy jsou totiž zejména zástupci justiční sféry, profesních komor, akademické obce a Ministerstva spravedlnosti.

Podle stanoviska č. 17⁹ KANCL pod pojmem upevnění rozumí takové spojení, které by v případě odejmutí předmětného zařízení znamenalo znehodnocení nemovitosti. Nutno však zmínit, že pevné spojení s nemovitostí však není jediným kritériem. Dalším kritériem je totiž například funkční spojení zařízení s nemovitostí, které bude zřejmé například u zařízení typu osobních výtahů, transformátorů, výtopových systémů, vzduchotechniky atd. I judikatura Nejvyššího soudu z dvacátých let dvacátého století došla k obdobným závěrům.¹⁰

Obecně je vše, co je zapuštěno nebo upevněno ve zdech, součástí věci.¹¹ Stroj spojený „pevným základem“ s nemovitou věcí je tedy její součástí. Výjimka je pak dána pouze díky ustanovení § 508 odst. 1 NOZ, tj. zápisu věci do veřejného seznamu. Je navíc nutné upozornit i na to, že katastrální úřad nebude jako podmínku zápisu zkoumat, zda stroj skutečně je součástí nemovité věci.¹² Výhrada podle ustanovení § 508 odst. 1 NOZ je tak způsobilá řešit i ty hraniční případy, kdy není na první pohled zřejmé, zda stroj je či není součástí nemovité věci.

V praxi se lze běžně nejvíce setkat například s přibetonováním zařízení/stroje k podlaze. S přihlédnutím k testu funkčnosti (zpravidla dle povahy stroj nebude náležet k budově) a dále vzhledem ke skutečnosti, že případné odejmutí stroje bude znamenat sice poškození betonu, avšak nikoliv budovy jako celku, pravděpodobně i drobné poškození stroje samotného (např. odřeniny), stroj však je samostatnou věcí v právním smyslu a není nutné zapisovat výhradu do katastru nemovitostí.

III. Právní úprava daňového práva

Primárně naši pozornost zaměříme samozřejmě na zákon o daních z příjmů¹³, neboť toto posouzení má zásadní význam při stanovení základu daně z příjmů. Jestliže totiž technologie bude součástí budovy, bude se pro daňové účely odpisovat společně s budovou 30 resp. 50 let. Pakliže však bude technologie posouzena jako samostatný hmotný majetek, doba odpisování bude výrazně kratší, v případě druhé odpisové skupiny dokonce jen 5 let.

Přestože se i v daních v obecné rovině vychází ze soukromého práva, tj. NOZ, ZDP má k této problematice svou vlastní, tedy speciální úpravu, a to v následujících ustanoveních:

„Za samostatné movité věci se považují také výrobní zařízení, jakož i zařízení a předměty sloužící k provozování služeb (výkonů) a účelová zařízení a předměty, které s budovou nebo se stavbou netvoří jeden funkční celek, i když jsou s ní pevně spojeny.“¹⁴

„Nedílnou součástí domů, budov a staveb (stavebních děl) 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.“¹⁵

V daném případě se domnívám, že platí obecné právní principy, zde „**lex specialis derogat generali**“ (zvláštní zákon ruší obecný) neboli jinak řečeno, že zvláštní úprava, má přednost před úpravou obecnou, např. vztah ZDP (zvláštní úprava, lex specialis) a NOZ (obecná úprava, lex generalis). Ještě si dovoluji upozornit na skutečnost, že výše komentovaná speciální právní úprava v ZDP se vztahuje pouze ke stavbám a nelze ji tedy použít u movitých věcí.

Z citované věty ustanovení § 26 odst. 2 ZDP je pak zcela zjevné, že zásadním kritériem, zdali je technologie samostatná či součástí stavby, je funkce a účel, ke kterému byla stavba určena a zkolaudována. Proto je nutné vždy primárně u stavby posoudit její funkční a účelové hledisko a posléze zaměřit pozornost na to, co ten který účel stavby umožňuje.

Příklad

Zřízení klimatizace v administrativní budově:

a) Společnost provádí výstavbu administrativní budovy, přičemž v projektové dokumentaci ke stavebnímu dílu je uvedeno, že budova nemá přirozené větrání, a proto že větrání bude zajištěno klimatizačními jednotkami.

= > v tomto případě je klimatizace součástí budovy, bez ní by totiž nebyla budova vůbec zkolaudována a nemohla by plnit svoji funkci a účel.

b) Společnost se rozhodla v administrativní budově k instalaci klimatizačních jednotek. Administrativní budova, která je již užívána v souladu se stavebními předpisy (a to i před dodáním klimatizace).

= > v tomto případě není klimatizace součástí budovy, neboť dodávka a instalace klimatizace v tomto případě nemá vliv na funkci a účel užívání budovy a je samostatným hmotným majetkem.

Pokyn D-22 v části „K Příloze ZDP“ dokonce uvádí již konkrétní příklady technických vybavení, která jsou chápána jako nedílná součást stavebních děl, jedná se například o:

„**vnitřní rozvody studené a teplé vody** (včetně rozvodů pro ústřední vytápění), páry a související regulační a měřicí technika (s výjimkou výměňkových stanic uvedených dále u samostatných movitých věcí),

9 http://obcanskyzakonik.justice.cz/images/pdf/Stanovisko-17-508_NOZ.pdf.

10 RV II 244/28 ze dne 27. prosince 1928 a RV II 188/23 ze dne 3. 7. 1923.

11 § 506 odst. 1 NOZ.

12 § 23 odst. 1 písm. p) zákona č. 256/2013 Sb., o katastru nemovitostí („katastrální zákon“).

13 zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“).

14 § 26 odst. 2 ZDP.

15 Příloha č. 1 pod odkazem +++++) k ZDP.

- / vnitřní rozvody kanalizace,
- / vnitřní odpadové šachty,
- / vnitřní rozvody elektroinstalace včetně nástropních a nástěnných svítidel a příslušných rozvodných skříní a rozvaděčů, slaboproudá a sdělovací vnitřní vedení, včetně rozvodů zabezpečovacích a bezpečnostních zařízení, rozvody datových sítí, hromosvody,
- / venkovní osvětlení stavebních děl (s výjimkou osvětlení výrobních nebo provozních zařízení, osvětlení výškových objektů),
- / vnitřní rozvody vzduchu (klimatizace a vzduchotechnika) a plynů,
- / lokální a ústřední vytápění včetně kotlů a výměňkových stanic pro dům (budovu), resp. pro několik domů (blok) v domech a budovách bez ohledu na druh topného média (kromě kotlů a výměňkových stanic v samostatných budovách vytopen a energetických stavebních děl),
- / základní armatury a vybavení spojené se stavebním dílem (klozety, vany, umyvadla, dřezy, baterie, kuchyňské sporáky, kuchyňské odsávače par, karmy, boilery, osušovače rukou), prefabrikovaná jádra,
- / vestavěný nábytek,
- / osobní výtahy a nákladní výtahy (kromě technologických nákladních výtahů uvedených dále u samostatných movitých věcí),
- / zabudované konstrukce (kovové atd.), sloužící k upevňování účelových zařízení a předmětů,
- / zabudovaná umělecká díla v domech a budovách,
- / obklady stěn a stropů včetně zavěšených stropů (např. kazetových),
- / protipožární zařízení včetně rozvodů a hasicích přístrojů (kromě požárně bezpečnostních zařízení, která jsou instalována na technologických zařízeních a zabezpečovacích zařízeních, a požární signalizace v domech a budovách uvedených dále u samostatných movitých věcí),
- / stavební konstrukce jeřábových drah včetně pojezdových kolejnic a sběračů,
- / izolace stavebních děl všeho druhu,
- / okenice, mříže, rolety, žaluzie, markýzy,
- / dopravní značky a dopravní značení.

IV. Výklady GŘR obsažené v pokynu GŘR D-22

Zákony bývají mnohdy složité, daňové nevyjímaje. ZDP (ve srovnání kupříkladu s účetními předpisy) není „prováděn“, tedy rozpracován a vysvětlován prostřednictvím prováděcích vyhlášek.

GŘR dříve pak Ministerstvem financí jsou v zájmu uplatňování jednotného postupu v ne vždy zcela jasných ustanoveních zákona (zde myšleno ZDP) vydávány pokyny řady D. Jedním z „celoplošných a širokospektrálních“ pokynů, protože se týká mnoha částí celého ZDP, je nový pokyn D-22.¹⁶ Tento pokyn je sice relativně nový, ale přibližně v polovině ustanovení kopíruje řešení stanovená původním pokynem D-6 (D-300, D-190), změny v něm

uvedené jsou vyvolány reakcí na rekodifikaci práva a mnohé změny jsou tak pouze terminologické.

Je namístě si však hned na počátku uvědomit, že tento pokyn není nejen na úrovni zákona, ale dokonce ani součástí právních předpisů, nevychází totiž ani ve Sbírce zákonů, nejedná se ani o vyhlášku publikovanou ve Sbírce zákonů. Tedy z právního hlediska je právně nezávazný. Na druhé straně je však zcela zjevné, a praxe z minulých let to jen potvrzuje, že pokyny státní správa dává najevo své názory na problematiku nebo mnohdy také nejednoznačná ustanovení ZDP. Poplatníci tedy mají takřkajíc jednoznačnou zpětnou názorovou vazbu správce daně při případných daňových kontrolách. Nelze jistě očekávat, že by se Odvolací finanční ředitelství při řešení opravných prostředků nedrželo textu pokynu, a tak nelze vyloučit, že se spor dostane až k soudu, jehož výsledný rozsudek možná ovlivní výklad ZDP, resp. není ani výjimkou, že právě až na základě soudních rozsudků dojde ke zpětné změně i výše uvedených pokynů.

Kromě již výše v textu uvedených konkrétních příkladů technických vybavení, která jsou v rámci pokynu D-22 chápána jako nedílná součást stavebních děl, je zde uvedený příklad samostatných movitých věcí sledujících daňově samostatný osud bez ohledu na své pevné zabudování do stavby, které je nutno vnímat ve vazbě na vysvětlivku „+++++“ k odpisové skupině 4 až 6 v Příloze č. 1 k ZDP. Jedná se například o:

- / zařízení vytopen – kotelen (středotlakých, vysokotlakých, parních, horkovodních) a výměňkových stanic pro průmyslovou výrobu tepla a dále výměňkových stanic uvedených v bodě 2.,
- / strojní zařízení čerpacích stanic včetně jejich podzemních a nadzemních nádrží, stanic ropných produktů,
- / strojní zařízení přečerpávacích a čistících stanic úpraven vod, čistících a redukčních stanic a zařízení na čištění odpadů včetně měření, regulace, dálkového ovládání,
- / požární bezpečnostní zařízení a ochranné systémy, které slouží pro protipožární zabezpečení technologických zařízení, zabezpečovací zařízení a bezpečnostní zařízení včetně jejich signalizace v domech a budovách (kromě rozvodů uvedených ve vysvětlivkách k příloze zákona obsažené v tomto pokynu),
- / technologické výtahy, zdvihačky, eskalátory a pohyblivé chodníky,
- / zařízení mostových kolejových vah a mechanizovaných výsypek,
- / skladová a úložná zařízení pro mechanizované ukládání včetně manipulačních zařízení a regálů,
- / rozvodná zařízení a osvětlení technologických zařízení včetně přestavitelných nosných konstrukcí technologických rozvodů k výrobním zařízením, jejichž dispoziční uspořádání je přímo závislé na dispozičním uspořádání výrobní linky,

¹⁶ Pokyn GŘR D-22 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, čj. 5606/15/7100-10 ze dne 6. 2. 2015 (dále jen „pokyn D-22“).



- / strojní zařízení transformoven, měníren, spínacích stanic, náhradní zdroje elektrické energie včetně automatiky a akumulatorů,
- / zařízení kuchyní a vývařoven pro veřejné stravování včetně chladírenského a mrazírenského vybavení,
- / přístroje a zařízení pro klimatizaci a vzduchotechniku,
- / informační, reklamní a propagační zařízení (světelná a nesvětelná), kromě trvale zabudovaných nosných konstrukcí a elektroinstalace,
- / antény včetně satelitních.

Příklad

Společnost si nechá v rámci svého areálu zřídit plynovodní přípojku do své výrobní haly. Plynovodní přípojka bude financována z vlastních finančních zdrojů. Otázkou je, zda-li předmětná plynovodní přípojka bude představovat samostatný hmotný majetek, či se stane součástí stavby budovy výrobní haly.

Pokud se budeme řídit pokynem D-22, potom se bude jednat o samostatnou movitou věc, protože v části pokynu k § 26 ZDP jsou jako příklady uvedeny pod bodem 6. „Elektrické přípojky, plynovodní přípojky a tepelné přípojky podle energetického zákona, které odběratel zřizuje na svůj náklad, jsou pro odběratele pořízením hmotného majetku.“ Pro účely daňových odpisů se zatřídí předmětná přípojka do IV. odpisové skupiny.

Samostatnou věcí tak typicky budou dále např. výrobní prostředky, které mají vlastní funkci (např. soustruh, fréza, kolejový jeřáb ve skladišti apod.), jakkoli jsou pevně spojené se stavbou.

I když to tak přímo nevypadá, GŘ dále rozebírá i příslušenství budov a staveb. Již od roku 2010 přináší Ministerstvo financí další pohled na příslušenství skrze rozdělení majetku, který je stavbou, bytem, nebytovým prostorem, samostatnou movitou věcí či souborem movitých věcí na komponenty.

Jak si dále v textu tohoto příspěvku ukážeme, NSS mimo jiné konstatoval, že pokyn v části upravující problematiku součástí stavby „... vyjadřuje sice záměr, ale neodpovídá textu zákona“. Dle pokynu totiž např. klimatizační jednotka je samostatným hmotným majetkem, ale rozvody jsou součástí budovy. Toto tvrzení je příliš zevšeobecňující a nemá oporu v zákoně.

V. Některá známá publikovaná stanoviska a sdělení MF ČR

V minulosti dávne i nedávne lze nalézt i méně či více oficiální vyjádření ze strany Ministerstva financí či GŘ. Jen namátkou si přiblížíme některá z nich.

17 <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-pridane-hodnoty/informace-standiska-a-sdeleni/dph-u-sc-pri-prvodu-a-naj-ne-a-byt-druz/informace-k-uplatnovani-zakona-o-dph-1646>.

18 Zápis z jednání koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR ze dne 29. 5. 2014 č. 411/13.11.13 – Problematika zařazení kogeneračních jednotek pro účely daně z příjmů.

Informace k uplatňování zákona o DPH u výstavby po 1. 1. 2008¹⁷
V rámci této informace MFČR mimo jiné příkladně vymezilo příslušenství rodinného domu a bytového domu, a to například:

- / garáže, zahradní altány, kůlny, skladové prostory pro dům;
- / podzemní stavby, například jímky, jámy pro měřicí zařízení, čističky odpadních vod sloužící domu, vinné sklepy, stavby pro tepelná čerpadla;
- / oplocení;
- / přípojky na veřejné rozvodné sítě a kanalizace, které jsou ve vlastnictví majitele rodinného domu nebo bytového domu;
- / připojení drobných staveb na rozvodné sítě a kanalizaci stavby hlavní (liniové stavby sloužící domu);
- / studny;
- / bazény.

Informace GŘ vydaná ve spolupráci s ČSÚ k některým otázkám zařazení stavebních prací dle oddílů 41 až 43 klasifikace CZ-CPA ve vztahu k režimu přenesení daňové povinnosti ve stavebnictví na DPH

Pro potřeby veřejnosti GŘ vydalo v oblasti režimu přenesení daňové povinnosti na DPH ve stavebnictví již celou řadu informací, stanovisek odpovědí na nejčastější dotazy atd., které uveřejňuje na webu České daňové správy mimo jiné práce typu instalace, opravy či údržby různých zařízení pevně spojených s budovou. Tento dokument obsahuje závěry v podobě obecných zásad k dotčeným otázkám tak, jak byly projednány GŘ a ČSÚ.

KOOV č. 411/13.11.13 – Problematika zařazení kogeneračních jednotek pro účely daně z příjmů¹⁸

Tento příspěvek se zabývá otázkou povahy technologií kogeneračních jednotek z hlediska jejich zařazení do odpisové skupiny pro účely daně z příjmů, a to vzhledem k povaze a účelu těchto zařízení. S rozvojem různých energetických projektů dochází totiž k instalaci kogeneračních jednotek (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.

Technologie kogenerační jednotky zpravidla obsahuje kogenerační jednotku jako takovou, protihlukovou kapotu, spalínový výměník, tlumič výfuku, technologický chladič umístěný vně objektu, vzduchotechniku, trafostanici a akumulátor na teplou vodu. Jedním ze základních charakteristických parametrů technologie kogenerační jednotky je výroba elektřiny a její prodej na trhu s elektřinou a dále její životnost dle typu 6 až 12 let. Technologie kogenerační jednotky totiž vedle případného vytápění objektu, v němž je instalována, naplňuje také svůj vlastní účel právě ve formě výroby elektřiny dodávané do distribuční sítě.

V obecné rovině lze předpokládat, že přítomnost této konkrétní technologie nebude podmínkou vydání kolaudačního souhlasu pro danou stavbu. Pokud však technologie kogenerační

jednotky bude jediným zdrojem tepla pro objekt, v němž je umístěna, může být ve smyslu soudních rozsudků¹⁹ považována za technologii nezbytnou pro funkci a účel stavby. Dle mého názoru pak bude s ohledem na funkčnost kogeneračních jednotek z hlediska výroby tepla 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.

Výše uvedená problematika kogeneračních jednotek se však může týkat i např. klimatizačních jednotek, tepelných čerpadel, solárních systémů. Vzhledem k upravenému návěti bodu 1. k § 26 ZPD, pokynu D-22 a také vazbě na vymezení součástí staveb v +++++ v příloze č. 1 k ZDP lze dospět k závěru, že technologie zpravidla bude samostatnou movitou věcí ve smyslu § 26 ZDP, pokud nebude umožňovat právě 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. V daných případech lze mimo jiné 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.²⁰

Jestliže 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.

VI. Soudní rozsudky k dané problematice

Pokud má poplatník pochybnosti, nachází se v legislativní či výkladové nouzi, může se s důvěrou obrátit na související judikaturu. Bohužel i nadále platí, že v tomto ohledu se závěry našich soudů vážou především k právní úpravě před rekodifikací soukromého práva. Bez ohledu na tento fakt lze dle mého názoru na některé závěry přesto spoléhat a aplikovat je i na současnou právní úpravu.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR (dále „NSS“) sp. zn. 5 Afs 3/2010 – 144 ze dne 17. 10. 2010

Jedním z nejznámějších a průlomových rozsudků je právě tento rozsudek. NSS zde totiž konstatuje, co se rozumí movitou věcí. Pojem „samostatná movitá věc“ účetní a daňové předpisy nikterak nevymežují. Lze uzavřít, že pojem „samostatná (movitá) věc“ je pojmem právní nauky a judikatury.

Dále názoru NSS je dle § 120 odst. 1 občanského zákona součástí věci vše, co k ní podle její povahy náleží a nemůže být odděleno, aniž by se tím věc znehodnotila. Občanský zákon staví samostatnost věci ve vztahu k věci jiné na dvou kritériích:

■ na vzájemné sounáležitosti věcí – jde spíše o subjektivní hledisko, neboť „to, co k věci podle její povahy náleží,“ se určuje do značné míry podle lidských zvyklostí, zkušeností a norem vztahujících se ke konkrétní věci,

■ na míře jejich oddělitelnosti – jde spíše o objektivní hledisko, které sleduje spojení věcí především ve smyslu fyzickém.

V účetních a daňových předpisech se dle NSS obecně uplatní právě právní úprava soukromoprávní. NSS dále při posouzení významu § 26 odst. 2 ZDP uvádí: „Zásadní pro posouzení věci – součástí stavby – ve vymezení podle ZDP je umožnění funkce a určeného účelu stavby, pevné spojení se stavbou, jakož i to, zda demontáž součástí (ne)dojde ke znehodnocení funkce a účelu stavby. Zpravidla (tj. nikoli nutně) se jedná o součást celkové dodávky stavby. Za samostatné věci, tedy nikoli součást věci, se považují dle zákona o daních z příjmů zařízení a předměty, které se stavbou netvoří jeden funkční celek, i když jsou se stavbou pevně spojeny.“

NSS dospěl k závěru, že případné oddělení (zde klimatizační jednotky) od stavby by znamenalo její funkční a účelové znehodnocení, neboť tato byla svým charakterem trvale určena k výrobě, kterou by bez nich nebylo možno provozovat. Tato zařízení nadto nebyla využívána i k jiným účelům, předmětná technologická zařízení slouží jen věci, jejíž jsou součástí. NSS se také vyjádřil k pokynům řady D, kde konstatoval, že pokyn v části upravující problematiku součástí stavby „... vyjadřuje sice záměr, ale neodpovídá textu zákona“. Dle pokynu totiž např. klimatizační jednotka je samostatným hmotným majetkem, ale rozvody jsou součástí budovy. Toto tvrzení je příliš zevšeobecňující a nemá oporu v zákoně.

Domnívám se a ohlasy s kruhu odborné veřejnosti mi dávají za pravdu, že právě tento rozsudek lze považovat za možný návod, jak v těchto sporných případech postupovat a pro svůj postoj mít i nějakou solidní právní oporu.

Lze tedy uzavřít, že zásadním kritériem pro určení, zda je technologie samostatná či součástí stavby, je funkce a účel, ke kterému byla stavba určena a zkolaudována!

Rozsudek sp. zn. 3 Afs 229/2017-29 ze dne 22. 11. 2018

V tomto svém dalším rozsudku se NSS zabýval otázkou týkající se nákladů na výměnu klimatizace a vzduchotechniky instalované v nemovitosti.

Zde proti sobě stály názory daňové správy (klimatizace a vzduchotechnika představuje samostatný hmotný majetek a v případě jejich výměny se jedná o náklady na pořízení nového hmotného majetku) a dále názor poplatníka, že se jedná o součást budovy, která byla tímto způsobem opravena.

NSS v souladu se svojí předchozí judikaturou uzavřel, že stav účelnictví (klimatizace nebyla evidována samostatně) – i když by byl

19 Např. rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 5 Afs 3/2010-144 ze dne 17. 9. 2010.

20 Vyhláška č. 268/2009 Sb., o technických požadavcích na stavby, kde se v § 38 výslovně vyžaduje pro samotný provoz stavby i vytápění.

v rozporu se skutečností – nelze považovat za zásadní, bez níž daňový subjekt nemůže unést své důkazní břemeno. K otázce samostatnosti klimatizace soud zdůraznil, že je mj. třeba posoudit zachování technických parametrů daných zařízení, a dále mimo jiné potvrdil, že za opravu lze považovat též výměnu původního zařízení za nové při zachování jeho funkčnosti – tzv. oprava v podobě výměny.

Rozsudek sp. zn. 7 Afs 136/2018 – 24 ze dne 3. 7. 2018

Přestože se v daném rozsudku jednalo primárně o problematiku daně z převodu nemovitostí, lze i zde čerpat určité závěry k výše popsané problematice. Konkrétně se jednalo o zvýšení základního kapitálu nepeněžitým vkladem, jehož součástí byla vložená nemovitost, včetně součástí, příslušenství, vedlejších objektů a zabudovaného technologického zařízení. Z protokolu o místním šetření mimo jiné vyplývalo, že se předmětná technologie skládá z následujících: „Zařízení na odstopkování umístěné pod náspyným otvorem v obvodové konstrukci stavby. Dále navazuje zařízení lisu, obě zařízení jsou mobilní a na kolečkách. Propojení mezi těmito zařízeními je zprostředkováno hadicemi a přenosnými čerpadly. Stejným způsobem se napojují i výrobní nerezové tanky. Tanky jsou napojeny na chladicí zařízení používané dle potřeby. V navazující místnosti je umístěna plnicí a etiketovací linka. Propojení linky s tanky je provedeno opět přes hadice a mobilní čerpadla. Linka není ukotvena do podlahy a je napojena na vlastní rozvaděč elektrické energie. Tanky jsou v rámci provozu přemísťovány podle potřeby provozu za použití vysokozdvižného vozíku. V hale se nachází i mobilní zařízení pro filtrování vína.“

Dle § 20 odst. 6 písm. e) tehdy účinného zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, platilo, že od daně z převodu nemovitostí jsou osvobozeny pouze samotné vklady vložené do základního kapitálu obchodní společnosti.

Dle názoru poplatníka se při vkladu haly jednalo o vzájemně funkčně propojený komplex stavby a technologie, jejíž některé části jsou spojeny se zemí pevným základem, a pokud by byla technologická část výroby vína oddělena, došlo by ke znehodnocení věci a zmaření účelu, pro který byla vybudována. Technologické zařízení tak bylo podle žalovaného součástí stavby ve smyslu § 120 odst. 1 tehdy účinného zákona č. 40/1964 Sb., občanského zákoníku, takže celý tento komplex byl předmětem daně z převodu nemovitostí. Samotná skutečnost, že stroje nejsou pevně spojeny se zemí, nehraje v dané věci významnější roli, protože pevné spojení se stavbou je třeba vnímat jako funkční a hospodářskou vazbu se stavbou.

NSS dále konstatoval, že „... u příslušenství věci se tedy jedná o podstatně volnější spojení s věcí hlavní. Sem by bylo možno řadit technologické či jiné zařízení, které sice není součástí věci hlavní, ovšem bez jeho existence by věc hlavní nebyla schopna plnit svůj účel, k němuž byla kolaudována a určena, a proto by pozbyla plně či zčásti hodnoty. Jiná je ovšem situace u věcí movitých, které jsou volně zcizitelné,

samostatně využitelné a nahraditelné“. „Věci movité, byť pro činnost věci hlavní využitelné či v ní umístěné, nelze označit za příslušenství věci ve smyslu § 121 o. z. a z jejich kupní ceny vycházet při určení daně z převodu nemovitostí, pokud tu není dán vztah nezbytnosti pro využití věci hlavní...“ A za této skutkové situace se NSS přiklonil na rozdíl od krajského soudu k názoru, že převáděné technologie nejsou součástí nemovitosti, nýbrž že jde o samostatné věci, které společně se samotným areálem vinařství vytvářejí „věc hromadnou“ ve smyslu rozsudku sp. zn. 5 Afs 52/2007 – 100.

Rozsudek sp. zn. 7 Afs 82/2008 – 85 ze dne 30. 4. 2009

Nejvyšší správní soud zde v rozsudku připomněl: „Při stanovování základu daně z převodu nemovitostí je tedy nutno důsledně trvat na rozlišování mezi součástmi věci hlavní, příslušenstvím k této věci a dalšími věcmi, které však nelze zařadit ani do jedné ze zmíněných kategorií...“ (obdobně pak i závěry v rozsudku sp. zn. 5 Afs 52/2007 – 100 ze dne 21. 10. 2008).

Rozsudek Nejvyššího soudu (dále jen „NS“) sp. zn. 25 Cdo 770/98 ze dne 29. 7. 1999

Tento rozsudek se zabýval otázkou formulace „nemůže být oddělena, aniž by se tím věc znehodnotila“. V této souvislosti pak Nejvyšší soud odkázal i na svůj další rozsudek ze dne 29. 7. 1999, sp. zn. 25 Cdo 770/98: „Charakter oddělení zákon nestanoví, a tedy nutně tento pojem musí zahrnovat celou škálu způsobů od přímých zásahů do hmotné podstaty věci (např. vybourání vestavěných oken domu) přes manipulaci neničící podstatu věci (např. odmontování kola automobilu) po pouhé volně proveditelné odnětí věci (např. odnesení bezdrátového sluchátka od telefonního aparátu). Definici součástí věci pak z tohoto pohledu vyhovují ty případy, kdy oddělení kterýmkoliv z uvedených způsobů znamená pro věc hlavní (nikoliv též pro její oddělovanou součást) újmu na její hodnotě. Znehodnocením nemusí být ovšem jen ztráta hodnoty peněžní (byť ta bývá zpravidla výsledným odrazem ztráty jakýchkoliv jiných hodnot), nýbrž může jít i o znehodnocení funkční, estetické či jiné. Jinými slovy řečeno, se znehodnocením míní stav, kdy hlavní věc v porovnání se stavem před oddělením její součástí slouží svému původnímu účelu méně kvalitně nebo mu nemůže sloužit vůbec. Teprve faktické oddělení součástí doprovázené znehodnocením věci hlavní přináší právní důsledek, že dřívější součást se stává věcí samostatnou a na dosavadní hlavní věci nezávislou.“

Rozsudek Nejvyššího soudu sp. zn. 20 Cdo 2369/99 ze dne 31. 10. 2001

I zde se Nejvyšší soud vyjádřil k oddělitelnosti, a to následovně: „Oddělitelnost věci může spočívat v zásahu do hmotné podstaty věci, ale i v zásahu do některé vedlejší kvality. Znehodnocením musí být cenově (hodnotově) vyjádřitelné, může být kvantitativní, kvalitativní, funkční, estetické apod.“

21 Rozsudek sp. zn. 2 Afs 24/2005-44 ze dne 14. 7. 2005.

Rozsudek Nejvyššího soudu sp. zn. 22 Cdo 2250/99 ze dne 19. 6. 2001

V tomto rozsudku Nejvyšší soud dokonce označil za součást domu i nábytek, ovšem za situace, kdy s jeho odstraněním poklesla estetická hodnota domu a byly nutné následné úpravy. Jednalo se o knihovnu původně pevně zabudovanou do dřevěného obložení pracovny, botník do obložení v předsíni a rohovou skříň s kompletní skříňkou, které tvořily s knihovnou soubor.

Rozsudek Nejvyššího soudu České republiky sp. zn. 33 Odo 351/2002-88, ze dne 30. 7. 2003

Dle názoru Nejvyššího soudu je součástí věci vše, co k ní podle její povahy náleží a nemůže být odděleno, aniž by se tím věc znehodnotila. Znehodnocením nemusí být jen ztráta hodnoty pevně, nýbrž může jít i o znehodnocení funkční, estetické či jiné. Znehodnocením se míní stav, kdy hlavní věc v porovnání se stavem před oddělením její součásti slouží svému původnímu účelu méně kvalitně nebo mu nemůže sloužit vůbec. Součástí věci se může stát i původně samostatná věc, je-li spojena s jinou věcí. Zpravidla půjde o fyzické spojení, nelze však zcela vyloučit, že jedinou věcí v právním smyslu mohou být věci, které takto spojeny nebudou. Nutnou podmínkou pro to, aby původně samostatná věc mohla být v případě volnějšího spojení s jinou věcí považována za součást věci, je, aby nadále byla v samostatných funkčních vazbách pouze s touto jedinou věcí.

V daném případě se jednalo o váhu, zabudovanou pevně do betonové podlahy v prodejně potravin, kterou není možno bez zničení betonové podlahy od nemovitosti oddělit. Nejvyšší soud přesto dospěl k závěru, že předmětná váha ocelová do 500 kg není s nemovitostí, v níž se nachází, natolik funkčně spjata, že by byla její součástí.

Rozsudek sp. zn. 1 Afs 33/2011 – 99 ze dne 24. 8. 2011

I v tomto rozsudku se NSS zabýval předmětem daně z převodu ne/movitých věcí, zde konkrétně posouzení Francisovy turbíny, synchronního generátoru, fázového rozvaděče a dalších zařízení nacházejících se v malé vodní elektrárně. „... minulým i dnešním účelem využití nemovitosti je, podle vůle vlastníka, (také) provoz MVE, ke kterému specifikovaná zařízení být musí. Pokud by byla odstraněna (přemístění mimo budovu není odstraněním ve funkčním smyslu, na podstatě sounáležitosti věci hlavní a její součásti by to nic nezměnilo a s úvahou o základu daně z převodu nemovitostí to nijak nesouvisí), nebylo by možné v provozu MVE pokračovat a hodnota majetku by v nějakém smyslu jistě doznala změny. Uvedený účel součástí věci podtrhuje skutečnost, že zařízení MVE bylo sice prodáno spolu s budovami, nebylo však odstraněno a používáno k témuž účelu (provoz MVE) bylo i po prodeji.“

Rozsudek sp. zn. 20 Cdo 2736/2016 ze dne 1. 9. 2016

Z novější judikatury NS pak stojí za zmínku tento rozsudek, kde soud seznal jako součást stavby, bytu – zabudovaný plynový kotel, provozní zařízení – vodní elektrárny, zabudovaná zařízení pěstítkové pánice – pěstítkové pánice, jakožto věci hlavní. Jejich oddělením by totiž došlo k znemožnění užívání primární hlavní stavby k jejímu účelu, došlo by ke znehodnocení stavby, neboť by se významně snížila její užitná hodnota i její cena. Součástí věci od věci hlavní nelze oddělit pouhým projevem vůle, a to bez ohledu na skutečnost, jestli jde o projev jednorázový nebo opakovaný.

Rozsudek NS sp. zn. 24 Cdo 1212/2020-861 ze dne 26. 8. 2020

V posuzované věci se NS zabýval otázkou vlastnického práva ke garážím, kteréžto měly tvořit součást vydražené provozní jednotky, resp. zda se jednalo o příslušenství věci hlavní – zde provozovny, případně o věc samostatnou.

Odvolační soud vyloučil, že by předmětné garáže byly příslušenstvím věci hlavní, relevantně se však – stejně jako soud prvního stupně – nezabýval otázkou, zda tyto garáže splňují charakter součástí zmíněné provozní jednotky.

Osobně se domnívám, že obor daňového práva by měl reflektovat určité základní principy, kterými jsou zejména princip právní jistoty a princip předvídatelnosti právní regulace, z kterých pak následně plyne zákaz analogie v neprospěch daňového subjektu. Dále by měla platit zásada, že v případě, že daňový zákon z důvodu své nejasnosti, nesrozumitelnosti či nepřesnosti nebo „mezery v zákoně“ umožňuje vícero rovnocenně přesvědčivých výkladů, je nutno použít takový z nich, který je vůči daňovému subjektu mírnější (neboť je věcí státu, aby formuloval své daňové zákony natolik jednoznačně, srozumitelně, přesně a úplně, aby minimalizoval výkladové nejasnosti; v opačném případě by se jednalo o nepřipustnou libovůli zákonodárce).²¹

Závěr

Jak ostatně vidno z výše uvedeného příspěvku, nejedná se v praxi bohužel v dané problematice vůbec o jednoduchou záležitost. Zejména pak daňové poradce a účetní tedy čeká v daných případech celkem složitá anabáze spočívající v detailním posouzení všech skutečností a okolností, mimo jiné nalézt odpovědi na otázky funkčního a účelového propojení předmětného zařízení s nemovitou věcí, stejně jako i posouzení případného spojení s nemovitou věcí, resp. jejich znehodnocení při jeho odstranění či demontáži.

Doufám, že jsem výše uvedeným příspěvkem pomohl vnést alespoň trochu světla do vašich chmurných tváří a případně i objasnil či minimálně zčásti poskytl možné zdroje k vašemu správnému posouzení v praxi tolik frekventovaných případů. /