

Součást nemovitosti v očích našich soudců z daňového hlediska aneb máme už jasno?

Ing. Petr Koubovský, daňový poradce, č. osv. 3891 – Rödl & Partner Tax, k. s.

Každý, kdo podniká, se zpravidla nevyhne vynaložení finančních prostředků na pořízení přímo nemovitostí anebo alespoň různých výrobních zařízení či dalších účelových zařízení a předmětů různého druhu. Pozornosti správné účetní i daňového poradce by neměly ujít právě odpovědi na otázky, kdy předmětná zařízení s budovou nebo se stavbou ne/tvoří jeden funkční celek, přestože jsou s ní pevně spojeny, a představují tak samostatné movité věci, které jsou samostatně odpisovány. Stejně tak obdobné otázky logicky přicházejí i v opačných případech, tedy zařízení, která naopak pevné spojení s budovou či stavbou nevykazují, ale přesto jsou jejich součástí, a jsou tedy odepisovány v rámci jejich ocenění.

Má už profesní obec, resp. alespoň naše soudy v tomto ohledu jasno? Na tuto otázku se prostřednictvím následujících vybraných rozsudků z dílny našich soudců zkusíme blíže podívat. Připravil jsem pro Vás dle mého názoru výběr 10 nejzajímavějších „daňových“ rozsudků z této oblasti.

A nyní již zmíněný výběr TOP 10 soudních rozsudků, jejich komentářů a závěrů k dané problematice:

ROZSUDEK SP. ZN. 5 AFS 3/2010-144 ZE DNE 17. 10. 2010 („KLIMATIZACE“)

Jedním z nejznámějších a průlomových rozsudků, který vymezuje, co se rozumí movitou věcí, je právě tento rozsudek. Účetní a daňové předpisy tento pojem nikterak nevymezují, neboť tento je pouze pojmem „samostatná (movitá) věc“ právní nauky a právě judikatury.

Dále názoru Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) je dle § 120 odst. 1 občanského zákoníku¹ součástí věci vše, co k ní podle její povahy náleží a nemůže být odděleno, aniž by se tím věc znehodnotila. Nový občanský zákoník 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.

Dle NSS se v účetních a daňových předpisech obecně uplatní právě právní úprava soukromoprávní. Nejvyšší správní soud dále při posouzení významu § 26 odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších

předpisů (dále jen „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 demontáží součástí (ne)dójde ke znehodnocení funkce a účelu stavby. Zpravidla (tj. nikoli nutně) se jedná o součást celkové dodávky stavby. Za samostatné věci, tedy nikoli součásti, 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.“

V daném případě se jednalo o odpisování filtrační a klimatizační jednotky, požárně bezpečnostních opatření a filtrů a jejich případné oddělitelnosti od stavby zejména s ohledem na 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 je součástí. Jinak řečeno, NSS zde za klíčové kritérium neoznačil to, zda je možno předmětná technologická zařízení oddělit a použít jinde, tedy zda mají cenu samy o sobě, nýbrž to, zda se po jejich oddělení nezmění charakter stavby, z níž byly odděleny.

V této souvislosti se také NSS 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.

1 Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník (dále jen „NOZ“).

ROZSUDEK SP. ZN. 7 AFS 136/2018-24 ZE DNE 03. 07. 2018 („ODSTOPKOVAČ“)

Přestože se v daném rozsudku, stejně jako v dále uvedených, jednalo primárně o problematiku daně z převodu nemovitostí, i zde lze pro naše účely čerpat určité závěry k výše popsané problematice. V daném případě 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 provedeném na místě vinařské provozovny daňového poplatníka je zřejmé, že se předmětná technologie skládala z následujících: „...zařízení na odstopkování umístěné pod násypným 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 vysokozdvizného vozíku. V hale se nachází i mobilní zařízení pro filtrování vína...“.

Dle názoru správce daně a potažmo následně i Odvolacího finančního ředitelství se při posuzování 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.

Nejvyšší správní soud 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 občanského zákoníku a z jejich kupní ceny vycházet při určování 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 ze dne 21. 10. 2008.

ROZSUDEK SP. ZN. 1 AFS 33/2011-99 ZE DNE 24. 8. 2011 („MALÁ VODNÍ ELEKTRÁRNA“)

I v tomto rozsudku se NSS zabýval předmětem daně z převodu nemovitostí v rámci převodu malé vodní elektrárny, která sestávala z věcí nemovitých (budova, kde bylo instalováno technologické zařízení, budova průmyslového objektu, umělé vodní koryto, stavby jeho přemostění, jímacího objektu a podzemních odpadních kanálů technologické vody) a z věcí movitých (vymezeny samostatně – dvojité Francisovy turbíny, synchronní generátor, fázový rozvaděč, olejový transformátor, rozvaděč OCEP, další dvě Francisovy turbíny). Nejvyšší správní soud ve svém závěru konstatoval mimo jiné, že „...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 součástí 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) byl i po prodeji.“

Obdobně se Nejvyšší soud ČR² vyslovil v otázce vybavení strojovny malé vodní elektrárny také ve svém rozsudku sp. zn. 25 Cdo 770/98 ze dne 29. 7. 1999.

ROZSUDEK SP. ZN. 22 CDO 2482/2008 ZE DNE 14. 7. 2010 („PLYNOVÝ KOTEL V BYTĚ“)

V daném případě NS ČR konstatoval, že kotel jako součást bytu ve vlastnictví třetí osoby není samostatnou věcí a nemůže být předmětem občanskoprávních vztahů. Okolnost, že kotel lze v bytě nahradit kotlem jiným, není z hlediska úvahy o charakteru kotle jako součástí bytu či samostatné věci (§ 120 odst. 1 občanského zákoníku) právně významná. Je v zásadě vyloučeno, aby osoba odlišná od vlastníka bytu mohla bez jeho souhlasu s kotlem nakládat.

Zařízení sloužící k vytápění obytných místností jsou nezbytnou součástí obytných domů, a to například i ve svět-
le § 11 odst. 3 vyhlášky č. 268/2009 Sb., o technických

2 Dále jen „NS ČR“.

požadavcích na stavby. Nejvyšší soud ČR pak uzavřel, že „Obytné místnosti tedy musí být vybaveny zařízením zajišťujícím dostatečné vytápění s možností regulace tepla a mezi tato patří samozřejmě i kotle, přičemž plynové a elektrické jsou napojeny na zabudované rozvody plynu nebo elektřiny. Jejich odstraněním z domu bez jejich náhrady jiným zdrojem vytápění se z hlediska dlouhodobého (celoročního) užívání znemožňuje užívání bytů a znehodnocuje stavba sama – významně klesá její užitná hodnota i její cena. Z uvedených skutečností je pak zřejmé, že zabudovaný (na rozvod plynu připojený) kotel je v zásadě součástí stavby ve smyslu § 120 odst. 1 občanského zákoníku.“

ROZSUDEK SP. ZN. 3 AFS

229/2017-29 ZE DNE 22. 11. 2018

(„VÝMĚNA KLIMATIZACE“)

V tomto svém dalším rozsudku se NSS zabýval otázkou týkající se nákladů na výměnu klimatizace a vzduchotechniky instalované v nemovitosti a protichůdnými názory daňové správy s tvrzením, že klimatizace a vzduchotechnika představuje samostatný hmotný majetek a v případě jejich výměny se jedná o náklady na pořízení nového hmotného majetku a naproti tomu názoru daňového poplatníka, že se jedná o součást budovy, která byla tímto způsobem opravena.

V souladu s předchozí judikaturou NSS uzavřel, že stav účtelnosti (klimatizace nebyla evidována samostatně), i kdyby byl 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. 20 CDO

2736/2016 ZE DNE 1. 9. 2016

(„PALÍRNA“)

Z relativně novější judikatury pak určitě stojí za zmínku tento rozsudek, kde NS ČR seznal jako součást stavby zabudované zařízení pěstitelské pálence 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. Nejvyšší soud zde v obecné rovině definoval dvě kritéria, podle kterých je potřeba při hodnocení toho, zda je určitá věc součástí tzv. hlavní věci nebo ne, postupovat. Těmito kritérii

jsou i) kritérium vzájemné sounáležitosti věcí a ii) míra jejich oddělitelnosti.

První kritérium je pak svou povahou spíše subjektivní, neboť „to, co k věci podle její povahy náleží“, je dáno většinou dle lidských zvyklostí, zkušeností a norem vztahujících se ke konkrétní věci. Naopak druhé kritérium je více objektivní, neboť oddělitelnost, resp. spojení věcí vnímá primárně ve smyslu fyzickém, avšak nevylučuje možnost újmy ve smyslu funkčním, estetickém či jiném, jejímž následkem je pak užití hlavní věci v omezeném, menším rozsahu a kvalitě. Při zohlednění těchto kritérií došel Nejvyšší soud v uvedeném případě k závěru, že součástí „palírny“ jakožto zařízení jsou součástí budovy, v níž byla palírna umístěna.

ROZSUDEK SP. ZN. 5 AFS 307/2017

Z 21. 3. 2019 („KABELOVÉ SVODY, ZABEZPEČENÍ A STOJANY FVE“)

V daném případě se jednalo o spor mezi daňovým subjektem a správcem daně ohledně správného posouzení kabelových svodů, zabezpečení a stojanů FVE. Tyto měly být dle názoru daňového subjektu odpisovány v rámci vstupní ceny FVE v režimu § 30b zákona o daních z příjmů³, protože jsou funkčně a účelně spjaty s FVE, nikoli se střechami zemědělských budov, a jsou tedy součástí (příslušenství) FVE jako věci hlavní a nelze je oddělit, aniž by FVE byla znehodnocena, ba co více dotčené zemědělské budovy nebyly určeny a zkolaudovány za účelem umístění FVE, ale k zemědělské prvovýrobě.

Správce daně naopak nahlížel na tento skutkový stav jako na náklady představující technické zhodnocení předmětných zemědělských staveb, které lze v daném případě odpisovat jako pronajatý hmotný majetek dle § 28 odst. 3 ZDP. Kabelové svody, zabezpečení a stojany se tedy mají zahrnout do vstupní ceny konstrukce FVE, a tedy technického zhodnocení budov, neboť odpisy v režimu § 30b ZDP lze uplatnit jen u tzv. technologické části FVE.

Dle závěru NSS nelze vycházet z obecné judikatury týkající se daňových odpisů a opírající se mimo jiné o původní funkce a účel, za jakým byla „nosná“ budova zkolaudována. Pro účely daňových odpisů FVE nelze s ohledem na § 30b ZDP vycházet pouze a výhradně z původně vydaného kolaudacího rozhodnutí (souhlasu), přičemž odkazování se na pokyn GFŘ D-6 je v daném případě také irelevantní, neboť tento je v tomto ohledu velmi obecný a specifickým režimem odpisování FVE se vůbec nezabývá, a proto jest uzavřeno, že kabelové svody, zabezpečení a stojany neměly být odpisovány podle § 30b ZDP, nýbrž jako technické zhodnocení stavby zemědělské budovy.

Obdobně dospěl soud ke stejným závěrům i v jiném rozsudku 8 Afs 233/2018-35 ze dne 10. 04. 2019, řešeném

3 Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“)=poznámka: odkaz by měl být na str. 2, kam jsem jej, jelikož tam chyběl, doplnila přímo do textu.

následně i Ústavním soudem II. ÚS 2835/2019 ze dne 6. 9. 2019.

ROZSUDEK SP. ZN. 22 CDO 2250/99 ZE DNE 19. 6. 2001 („KNIHOVNA ZABUDOVANÁ DO DŘEVĚNÉHO OBLOŽENÍ“)

V tomto rozsudku NS ČR 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 konkrétně o knihovnu původně pevně zabudovanou do dřevěného obložení pracovní, botník zabudovaný do obložení v předsíni a rohovou skříň s kompletní skříňkou a dále sedm polic, trezor a stojací hodiny, vše v hodnotě 75 000 Kč, kde odstraněním výše uvedeného došlo k estetickému znehodnocení věci hlavní. Šlo tedy ve smyslu § 120 odst. 1 občanského zákoníku o věci tvořící součást nemovitosti.

ROZSUDEK 8 AFS 27/2021-67 ZE DNE 11. 01. 2023 („INTERNETOVÝ PŘEPÍNAČ „SWITCH“ V RÁMCI POLYFUNKČNÍ BUDOVY“)

Jádrem sporu kromě jiného byla otázka, zda demontáží zařízení switch (internetový přepínač) a rack (stojanový rozvaděč) došlo, či nedošlo ke znehodnocení funkce a účelu stavby polyfunkčního domu, jelikož tato zařízení slouží pouze k drátovému propojení počítačů na stole s tiskárnami a serverem. Jinak řečeno, zdali je zařízení switche a racku samostatnou movitou věcí, či součástí stavby budovy.

Nejvyšší správní soud, pro mě v celku překvapivě, uzavřel, že „Switch a rack slouží ke správnému fungování IT systémů v budově, byly součástí stavební dodávky, představují součást budovy a jejich odstraněním by došlo ke znehodnocení stavby.“ A to v daném případě bez ohledu na vydaný kolaudační souhlas a konkrétní využitelnost předmětné budovy.

ROZSUDEK SP. ZN. 8 AFS 229/2021- 52 ZE DNE 15. 10. 2023 („ZÁLOŽNÍ ZDROJ ELEKTRICKÉ ENERGIE“)

V tomto případě se sporným stal záložní zdroj elektrické energie jakožto propojený systém složený z technologické a stavební části.

Nedílnou součástí budov a staveb jsou zařízení a předměty, které z hlediska stavebního díla umožňují jeho funkci a účel, ke kterému bylo určeno. Takováto zařízení a předměty musí být se stavebním dílem pevně spojeny a nelze je demontovat. Samotný pokyn GŘ D-6 (čj. 32320/11-31) sice uvádí, že technologickým zařízením na výrobu elektrické energie je technologie spojená s budovou, a přesto je výrobním zařízením,

nicméně dle názoru soudu je třeba aplikaci předpisů vždy individualizovat na konkrétní případ. Stacionární elektrárna (její technologická část) byla pořízena jako jeden celek a došlo ke značným stavebním úpravám. Oddělením jedné části od druhé by došlo k zániku funkce a účelu budovy (stavby).

V daňovém právu lze dospět k různým závěrům stran posouzení určitého předmětu jako součásti věci, a proto je nutné posuzovat tuto otázku vždy individuálně a primárně z hlediska funkčního a účelového. „Rozhodující je vždy § 26 odst. 2 in fine zákona o daních z příjmů, podle něhož je nutno nejprve vymezit funkci a účel stavby (její funkční využití k účelu, pro který byla zkolaudována a kterému také slouží) a sporné součásti věci, porovnat, zda se shodují (pak tvoří jeden funkční celek), či zda jsou odlišné, a to, zda oddělením dojde ke znehodnocení funkce a účelu stavby (zda by po oddělení mohly být funkce a účel stavby naplněny). Pokud věc netvoří se stavbou jeden funkční celek, tak nejde o její součást, byť by s ní byla spojena pevně. Pokud by byla elektrárna z budov odstraněna (bez ohledu na míru potřebných fyzických úkonů), budovy by nemohly jako elektrárna fungovat a svůj účel by plnit nemohly. Jelikož šlo v případě stacionární elektrárny o součást budov, muselo být její umístění do těchto budov posouzeno jako jejich technické zhodnocení dle § 33 odst. 1 zákona o daních z příjmů.“ Nejvyšší správní soud zde zdůraznil zejména stavební povolení a kolaudační elektrárna umístěna, byl provoz záložního zdroje elektrické energie. Kdyby nebyl způsob spojení stacionární elektrárny s budovami posouzen jako pevný (kabely a umístění na pružiny na betonovém základě), nemohlo to vyvrátit závěr, že stacionární elektrárna byla součástí budov, neboť mezi nimi bylo dáno zřetelné funkčně-účelové propojení. Žalovaný zdůraznil, že daná technologie týkající se vybudování záložního zdroje elektrické energie je svým charakterem určena k výrobě elektrické energie a její oddělení od stavby by znamenalo její funkční a účelové znehodnocení a již by ji nešlo provozovat (užívat ke stanovenému účelu). Aby mohl být naplněn účel a podstata funkce stavby, bylo rozhodujícím kritériem, že je v ní umístěna a provozována daná technologie. Tato pak slouží jako záložní zdroj energie a dle stavebního povolení i kolaudačního souhlasu stavba neslouží ani nemůže sloužit pro jiné účely.

Nejvyšší správní soud dále také mimo jiné konstatoval, že nelze přitakat stěžovatelce, že by měla být rozpornost právní argumentace v napadeném rozsudku založena tím, že některé použité judikáty se vztahují z hmotněprávního pohledu k jinému typu daně (daň z převodu nemovitostí u zde citovaných rozsudků 7 Afs 136/2018 a 1 Afs 33/2011-99). Samotná skutečnost, že se citované právní názory o účelu a funkci některých nemovitostí vztahují k jiné než ve věci rozhodné právní úpravě, nezakládá vnitřní rozpornost argumentace soudu.

ZÁVĚR A DOPORUČENÍ

Osobně se domnívám, že text tuzemské právní úpravy dává svou obecnou úpravou prostor k individuálnímu posouzení, což je někdy ku prospěchu, jindy naopak k tíži dané věci.

V praxi je proto mnohdy nejasné posoudit, zda relativně samostatná věc „patří“ natolik neodmyslitelně k jiné věci, že nemůže již být považována za věc odlišnou. Trochu více objektivním kritériem je pak sledování spojení věcí především ve smyslu fyzickém, a tedy i v rámci formulace „nemůže být oddělena, aniž by se tím věc znehodnotila“. Bohužel ani zde zákonné předpisy zcela nepomáhají a způsob či charakter „oddělení“ nestanoví, a proto i zde může docházet k celé škále mechanismů přes přímé zásahy do hmotné podstaty věci na straně jedné a zásahy, které neničí či nemění podstatu věci, na straně druhé. Součástí věci jsou pak takové případy, které neznamenaají v rámci případného oddělení pro věc hlavní jakoukoli újmu na její hodnotě. Takovou újmu se rozumí nejen ztráta hodnoty peněžní, ale i funkční, estetické či jakékoli jiné.

Jak vidno z výše uvedených závěrů našich soudů, ani ony nejsou ve svých závěrech zcela konzistentní, nicméně určité směry výkladů jsou dle mého názoru pozorovatelné. Přesto, čas od času foukne protivítr i v těchto vodách, proto není možné se na ně s 100% jistotou spoléhat ani v této zdrojové oblasti. Nezbyvá tedy, než i nadále pečlivě pozorovat další výklady a tyto následně v praxi patřičným způsobem aplikovat na konkrétní případy, které praxe daňovým subjektům přináší.

Úplným závěrem bych ještě rád nabídl další možné zdroje, které by neměly být opomenuty při správném posouzení případů výše popsanych. Dle mého soudu je namístě při posouzení využít například i:

- stanovisko KANCL⁴ č. 17 – k pojmu součástí věci – stroje; výhrada vlastnictví dle § 508 NOZ,
- výklady GŘ obsažené v pokynu GŘ D-59,
- známá a publikovaná stanoviska a sdělení MF ČR.

Expertní skupina Komise pro aplikaci nové civilní legislativy při Ministerstvu spravedlnosti působící od září 2012, která je stálým poradním orgánem ministra spravedlnosti v oblasti nového soukromého práva, má za úkol podávat a sjednocovat výklady otázek nového soukromého práva, podílení se na tvorbě doprovodné legislativy, vzdělávání a předkládání návrhů a doporučení v této oblasti. Podle stanoviska č. 17⁵ 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 zřejmě například u zařízení typu osobních výtahů, transformátorů, výtopových systémů, vzduchotechniky atd. I judikatura Nejvyššího soudu z dvacátých let dvacátého století došla k obdobným

závěrům.⁶ Obecně je vše, co je zapuštěno nebo upevněno ve zdech, součástí věci.

Přestože se i u otázky daní 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 tvoří jeden funkční celek, i když jsou s ní pevně spojeny.“⁷
- „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 spojeny a nelze je demontovat, aniž by došlo ke znehodnocení funkce a účelu stavebního díla, a jsou zpravidla součástí celkové dodávky stavebního díla.“⁸

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 u stavby vždy primárně posoudit její funkční a účelové hledisko a posléze zaměřit pozornost na to, co ten který účel stavby umožňuje.

Generálním finančním ředitelstvím, 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-59.⁹ Tento pokyn je sice relativně nový, ale přibližně v polovině ustanovení kopíruje řešení stanovená původním Pokynem D-6 (D-22, D-300, D-190), změny v něm uvedené jsou vyvolány reakcí na rekodifikaci práva, a mnohé změny jsou tak pouze terminologické. Rád bych však jedním dechem upozornil, že tento Pokyn není nejen na úrovni zákona, ale dokonce ani součástí právních předpisů, nevyhází totiž ani ve Sbírce zákonů, nejedná se ani o vyhlášku publikovanou ve Sbírce zákonů, a z právního hlediska je tedy 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. Je zde tedy zřejmá a jednoznačná zpětná názorová vazba správce daně při případných daňových kontrolách a nelze jistě očekávat, že by se Odvolací finanční ředitelství při řešení opravných prostředků nedrželo textu Pokynu. Jak je však vidno z výše uvedených rozsudků soudu, Pokyn není mantra a rovněž soudy se od něj mohou ve svých závěrech odchylovat.

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

5 http://obcanskyzakonik.justice.cz/images/pdf/Stavovisko-17-508_NOZ.pdf

6 RV II 244/28 ze dne 27. 12. 1928 a RV II 188/23 ze dne 03. 07. 1923.

7 26 odst. 2 ZDP

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

9 Pokyn GŘ D-59 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-59“).