

Úvodní slovo k záměru

Po dohodě s Ivou Schneiderovou jsme se rozhodli v tomto „školním“ roce postupně zpracovat několik navazujících materiálů k problematice dlouhodobého majetku, a to jak ve vztahu k legislativním změnám (zejména otázka novely občanského zákoníku, ale i novelizace zákona o DPH a postupná novelizace účetních předpisů) tak i ve vztahu k vývoji judikatury.

Chtěli bychom tak udělat jakýsi částečný update (ale i malé „technické zhodnocení“) publikace připravené ing. Ivanou Schneiderovou na začátku roku 2010. Na to, abychom téma zpracovali v celistvou knihu, si skutečně netroufáme zejména díky tomu, že občanský zákoník je skutečně nový a bude asi ještě nějakou dobu trvat, než si „sedne“.

Nejsme si jisti, kolik kapitol a v jakém rozsahu k problematice připravíme – v první etapě budeme zahajovat setem materiálů vycházejících z programu školení „Dlouhodobý majetek ÚSC“, které se uskutečnilo na podzim 2014.

Části výše zmíněné publikace, které nepotřebují aktualizaci, či nějaké doplnění samozřejmě nebudeme v těchto materiálech dále řešit.

Dlouhodobý majetek – otázka součást staveb

(stav – podzim 2014)

Vymezení problematiky

Jedním z velkých problémů s kterým se při účtování o dlouhodobém majetku potýkáme, je otázka, zda určité věci mají být vedeny v účetnictví jako věci samostatné, nebo zda mají být vedeny jako součást staveb. Nejedná se jen o to, zda budou zachyceny na účtu 021 nebo 022 (případně 028) – víme, že často je toto rozdělení významné pro rozhodování, zda se bude jednat o provozní či investiční výdaje. Jen připomínám pro orientaci, o jakých problémech se zde bavíme:

- budování klimatizace v objektech
- zabezpečení objektů
- technologie zimního stadionu

Myslím, že v tento moment je asi všem již jasné, o co nám jde, a můžeme se pustit do vlastního řešení.

Problematika porovnání účetního a daňového řešení

Úvod

Často slyšíme, že to co je, či není součástí stavby, jasně vymezuje pokyn k dani z příjmů (dříve pokyny MFČR D-190 a D-300, nyní pokyn Generálního finančního ředitelství -6) – tedy je dáván recept – v pokynech je vymezeno, jak by správně mělo být účtováno.

Nicméně ona není situace tak jednoduchá. Zákon o účetnictví a související prováděcí předpisy (vyhlášky ...) jsou totiž právními předpisy nezávislými na Zákoně o dani z příjmů. Naopak ze zákona o dani z příjmů můžeme vysledovat základní vazbu na účetnictví s tím, že vychází z účetního hospodářského výsledku při stanovení základu daně z příjmů a tento účetní

hospodářský výsledek koriguje prostřednictvím v zákone definovaných operací na základ daně. Tedy zjednodušeně – pokud bychom v zákoně o dani z příjmů neměli nic o vymezení dlouhodobého majetku a následně odpisech, tak by daňové řešení vyšlo z řešení účetního.

Nicméně ono tomu tak u dlouhodobého hmotného majetku není a při studiu zákona o dani zjistíme, že v §26 je obsažena vlastní autonomní definice, co se má rozumět pro účely zákona o dani z příjmů za dlouhodobý hmotný majetek.

Tato definice uvádí:

(2) Hmotným majetkem se pro účely tohoto zákona rozumí

- a) samostatné movité věci, popřípadě soubory movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením, jejichž vstupní cena (§29) je vyšší než 40 000 Kč a mají provozně-technické funkce delší než jeden rok,
- b) budovy, domy a jednotky nezahrnující pozemek
- c) stavby, s výjimkou
 - a. provozních důlních děl,
 - 2. drobných staveb na pozemcích určených k plnění funkcí lesa, sloužících k zajišťování provozu lesních školek nebo k provozování myslivosti, pokud jejich zastavěná plocha nepřesahuje 30 m² a výšku 5 m,
 - 3. oplocení sloužícího k zajišťování lesní výroby a myslivosti, které je drobnou stavbou,
- d) pěstitelské celky trvalých porostů s dobou plodnosti delší než tři roky vymezené v odstavci 9,
- e) dospělá zvířata a jejich skupiny [20] , jejichž vstupní cena (§29) je vyšší než 40 000 Kč,
- f) jiný majetek vymezený v odstavci 3.

Hmotným majetkem pro účely tohoto zákona však nejsou zásoby. Za samostatné movité věci se považují také výrobní zařízení, jakož i zařízení a předměty sloužící k provozování služeb (výkonů) a účelová zařízení a předměty, která s budovou nebo se stavbou tvoří jeden funkční celek, i když jsou s ní pevně spojeny. Souborem movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením se rozumí dílčí část výrobního či jiného celku. Soubor movitých věcí je nutné evidovat zvlášť tak, aby byly zajištěny průkazné technické i hodnotové údaje o jednotlivých věcech zařazených do souboru, určení hlavního funkčního předmětu a o všech změnách souboru (přírůstky, úbytky) včetně údajů o datu změny, rozsahu změny, vstupních cenách jednotlivých přírůstků nebo úbytků, celkové ceny souboru věcí a dále částky odpisů včetně jejich změn vyplývajících ze změny vstupní ceny souboru movitých věcí. Soubor movitých věcí se zařazuje do odpisové skupiny podle hlavního funkčního předmětu.

(3) Jiným majetkem se pro účely tohoto zákona rozumí

- a) technické zhodnocení a výdaje na otvírky nových lomů, pískoven a hlinišť, pokud nezvyšuje vstupní cenu a zůstatkovou cenu hmotného majetku, s výjimkou uvedenou v §29 odst. 1 písm. f),
- b) technické rekultivace, pokud zvláštní zákon nestanoví jinak, [29b]
- c) výdaje hrazené uživatelem, které podle zvláštních předpisů [20] nebo podle daňové evidence tvoří součást ocenění hmotného majetku, který je předmětem finančního leasingu, a které v úhrnu se sjednanou kupní cenou ve smlouvě převyšují u movitého majetku hodnotu 40 000 Kč.

(4) Je-li majetek ve spoluvlastnictví, pak pro posouzení toho, zda dosáhl vstupní ceny uvedené v odstavci 2, je rozhodující vstupní cena, která se rovná součtu hodnot spoluvlastnických podílů u jednotlivých spoluvlastníků, a nikoliv vstupní cena jednotlivého spoluvlastnického podílu.

To, abych skutečně dokladoval, že se jedná o vymezení rozdílné od účetnictví vybraných účetních jednotek, zkuste si například povšimnout odst. 2 písmeno d) – u dospělých zvířat je stanoveno, že jsou dlouhodobým majetkem pouze tehdy, pokud jejich pořizovací hodnota převyšuje 40 tis. Kč (přičemž se hodnotí u skupiny zvířat – rozuměj stáda). Podle §14 odst. 7 vyhlášky č. 410/2009 Sb. ale sledujeme jako ostatní dlouhodobý majetek (účet 029) dospělá zvířata bez ohledu na výši ocenění, výjimkou jsou služební koně, služební psi a zvířata v zoologických zahradách. Tedy například kůň městské policie, pokud by jeho pořizovací hodnota byla 50 tis. Kč, není pro účetnictví dlouhodobým majetkem, ale pozor – pro daň

z příjmů ano. Naopak naše oblíbená kalifornská žížala pro účetnictví má být (teoreticky) dlouhodobým majetkem, nicméně pro daně již s ohledem na nízkou vstupní hodnotu nikoliv.

Obdobný rozdíl můžeme najít třeba u staveb k provozování myslivosti (viz zákon o dani z příjmů – §26 odst. 2 písmeno c))

Proč to všechno zde uvádíme – no snažíme se vás připravit postupně přivést na myšlenku, že je sice hezké, že něco máme vymezeno v zákoně o dani z příjmů (případně k tomu existují nějaké prováděcí pokyny), nicméně striktně vzato nám to nemusí pomoci z hlediska účetní zaklasifikace. No a tento problém se také týká otázky „součásti věci“.

Velice jasně to uvedl Nejvyšší správní soud ve svém judikátu č. j. 5 Afs 3/2010 – 144 (tento judikát, zde dále budeme probírat – pracovně ho označme jako „filtrační zařízení“, kde je na str. 5 a 6 uvedeno:

Co se rozumí movitou věcí lze nesporně dovodit ze soukromého práva. Jsou to všechny věci, s výjimkou věcí nemovitých (pozemků a staveb spojených se zemí pevným základem). Pojem „samostatná movitá věc“ účetní a daňové předpisy nikterak nevymezují. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů uvádí jen v ust. § 26 odst. 2 in fine, co je také samostatnou movitou věcí u staveb: „Za samostatné movité věci se považují také výrobní zařízení, jakož i zařízení a předměty sloužící k provozování služeb (výkonů) a účelová zařízení a předměty, která s budovou nebo se stavbou netvoří jeden funkční celek, i když jsou s ní pevně spojeny.“ Lze tedy uzavřít, že pojem „samostatná (movitá) věc“ je pojmem právní nauky a judikatury. Používá se pro odlišení věcí od sebe navzájem, věcí hlavních od věcí vedlejších.

Podle § 120 odst. 1 občanského zákoníku součástí věci je vše, co k ní podle její povahy náleží a nemůže být odděleno, aniž by se tím věc znehodnotila. Právní institut součástí věci je pouze zákonným vyjádřením skutečnosti, že existují věci, jakožto hmotné předměty, které lze z hlediska právní teorie charakterizovat jako věci složené, tedy věci, které jsou vnitřně strukturovány a tvořeny relativně samostatnými částmi více nebo méně vzájemně spojenými.

Zákon staví samostatnost věci ve vztahu k věci jiné na dvou kritériích - na vzájemné sounáležitosti věcí a na míře jejich oddělitelnosti. První kritérium představuje spíše subjektivní rovinu, 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. Míra sounáležitosti se pak posuzuje prostřednictvím povahy té věci, která je považována za věc podstatnější, určující a tedy, ve vztahu více věcí, za věc tzv. hlavní. Zákonný text touto obecnou úpravou dává prostor k individuálnímu posouzení, jaké vlastnosti věc hlavní vykazuje, aby odtud bylo možno odvíjet úvahy, zda jiná relativně samostatná věc k ní „patří“ natolik neodmyslitelně, že nemůže již být považována za věc odlišnou. Druhé kritérium je více objektivní a sleduje spojení věcí především ve smyslu fyzickém. Formulace „nemůže být oddělena, aniž by se tím věc znehodnotila“ však nevylučuje možnost faktické separace věcí, naopak vlastně v důsledcích jejich oddělení spatřuje měřítko samostatnosti věcí. V této souvislosti lze poukázat např. na rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 29. 7. 1999, sp. zn. 25 Cdo 770/98, v němž soud konstatuje: „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 součásti, slouží svému

původnímu účelu méně kvalitně nebo mu nemůže sloužit vůbec. Teprve faktické oddělení součásti doprovázené znehodnocením věci hlavní přináší právní důsledek, že dřívější součást se stává věcí samostatnou a na dosavadní hlavní věci nezávislou.“

Oddělitelnost součásti věci posuzoval Nejvyšší soud např. i v rozsudku ze dne 31. 10. 2001, sp. zn. 20 Cdo 2369/99, v němž uvedl, že „oddělitelnost věci může spočívat v zásahu do hmotné podstaty věci, ale i v zásahu do některé vedlejší kvality. Znehodnocení musí být cenově (hodnotově) vyjádřitelné, může být kvantitativní, kvalitativní, funkční, estetické apod.“ V rozsudku Nejvyššího soudu ze dne 19. 6. 2001, sp. zn. 22 Cdo 2250/99 byl za součást domu dokonce označen nábytek, ovšem za situace, kdy s jeho odstraněním poklesla estetická hodnota domu, a byly nutné následné úpravy. V rozsudku ze dne 6. 1. 2004, sp. zn. 22 Cdo 1964/2003 Nejvyšší soud potom vyložil rozdíl mezi součástí věci a jejím příslušenstvím porovnáním míry jejich fyzické sounáležitosti s věcí hlavní a možností samostatného využití. Konstatoval zde, že „součást věci je s věcí hlavní pevně spojena a nemůže být oddělena, aniž by došlo k jejímu znehodnocení, přičemž toto spojení může spočívat ve funkční - hospodářské vazbě s věcí hlavní“.

V účetních a daňových předpisech se obecně uplatní právní úprava soukromoprávní. Lze tedy v obecné rovině konstatovat, že pokud k určité věci k věci (majetku) přiřadíme novou součást věci, pak výdaje na takové přiřazení mohou být technickým zhodnocením majetku, pokud přiřadíme samostatnou věc, bude se jednat o výdaje na pořízení nové věci. Jedinou (ale významnou) výjimkou z tohoto tvrzení je zvláštní úprava součásti stavby v zákoně o daních z příjmů, a to v § 26 odst.1 a dále v příloze č. 1 cit. zákona. Dle vysvětlivek k příloze č. 1 „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“. Dle § 26 odst. 1 zákona o daních z příjmů: „za samostatné movité věci se považují také výrobní zařízení, jakož i zařízení a předměty sloužící k provozování služeb (výkonů) a účelová zařízení a předměty, která s budovou nebo se stavbou netvoří jeden funkční celek, i když jsou s ní pevně spojeny.“

Ust. § 26 cit. zákona však nemá dopad do účetnictví, v jehož předpisech taková úprava absentuje. Pro součást jakékoli věci se v účetnictví použije právní úprava součásti věci z občanského zákoníku, případně jiných nedaňových předpisů.

Výše uvedená právní úprava má pro účely zákona o daních z příjmů nepochybně přednost před obecnou úpravou z občanského zákoníku nebo jiných předpisů. Je k ní v postavení lex specialis. Citovaná ustanovení se vztahují na stavbu, která může, ale nemusí být věcí (jde o úpravu pro stavbu ve smyslu stavebně právním, což odpovídá definici hmotného majetku); z tohoto pohledu jde o vymezení pro širší okruh předmětů než v občanském zákoníku.

To, co považujeme za nejzásadnější, jsme podtrhli. Tedy stav je takový, že z judikátu naprosto jednoznačně vyplývá, že pokud pro účetnictví budeme argumentovat daňovým režim (třeba založeným na pokynech řady D ...), tak se v případě nějakého sporu můžeme nakonec dozvědět, že máme smůlu, protože jsme povinni respektovat účetní řešení a ne to pro daň z příjmů, které je vymezeno pouze pro účely daně z příjmů.

V praxi to samozřejmě vypadá jinak. Tím, že se většinou řeší prvotně daň a nikdo si moc neumí představit v tomto ohledu odlišné vedení účetní a daňové, tak se fakticky v účetnictví aplikují pravidla daňová, byť to neodpovídá požadavkům v účetnictví. Tedy vlastně tak nějak tradičně to děláme v nesouladu s právními předpisy v oblasti účetnictví. Nikomu to nemáme za zlé, jen musíme upozornit na to, že to je problém, protože pokud někdo následně vytáhne, že jsme to udělali podle zákona o dani z příjmů, ale jeho to nezajímá, protože podle podmínek

dotace bylo třeba rozhodující účetní řešení, tak to neustojíme. Je to hrozně nepříjemné a nechce se to slyšet, nicméně na tento problém poukázat musíme.

Rozdílnost pohledu účetní (právní) x daňový

Jak vyplývá z výše uvedeného judikátu, tím, že v účetních předpisech není zvláštní definice, co vše je součástí věci (stavby ...), vychází se z vymezení občanského zákoníku - viz §505 nového občanského zákoníku.

Součástí věci je vše, co k ní podle její povahy náleží a co nemůže být od věci odděleno, aniž se tím věc znehodnotí.

Tedy pokud právník řekne – toto je „jedna“ věc ve smyslu výše uvedené dikce, tak by se i v účetnictví měla sledovat jako jedna věc.

Daň z příjmů má ale svou vlastní definici (§26 a dále příloha č. 1 k zákonu o dani z příjmů). V níže uvedené tabulce jsem se pokusil o rozbor jednotlivých definičních znaků součástí věci podle obou přístupů tak, jak byla rozebrána v judikátu „filtrační zařízení“. Byť tento judikát vznikl ještě v podmínkách „starého občanského zákoníku“, tak v definici součástí věci se nový občanský zákoník neliší od zákoníku účinného do 31. 12. 2013 a proto jsme přesvědčeni, že můžeme kritéria dle výše zmíněného judikátu aplikovat i v podmínkách roku 2014

účetní = právní režim	režim podle daně z příjmů
§120 odst. 1 starého občanského zákoníku	§26 odst. 2 zákona o dani z příjmů: <i>Za samostatné movité věci se považují také výrobní zařízení, jakož i zařízení a předměty sloužící k provozování služeb (výkonů) a účelová zařízení a předměty, která s budovou nebo se stavbou netvoří jeden funkční celek, i když jsou s ní pevně spojeny.</i>
§505 odst. 1 nového občanského zákoníku –	vysvětlivky v příloze č. 1 zákona o dani z příjmů - <i>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.</i>
- podle povahy náleží k věci (tradiční chápání "to je součást") – blíže rozebráno viz výňatek z judikátu na str. 3 tohoto dokumentu	- umožnění funkce a určeného účelu stavby
- nemůže být odděleno bez znehodnocení věci (ne ve smyslu, že nelze oddělit, ale když oddělím, tak tu původní věc znehodnotím (ztráta hodnoty finanční, estetické, funkční)	- pevné spojení
	- demontáží součásti by došlo ke znehodnocení stavby

Daňové řešení

Historický vývoj ve světle pokynů řady D a judikatury

Nyní bychom se zastavili u pokynu GFŘ (MFČR). Pokyny MFČR (respektive nyní i GFŘ) nejsou zákonem, nelze je brát ani jako doplněk zákona (nějaké rozšíření). Řekněme, že jsou metodickým doporučením a vyjádřením názoru finanční správy a pokud se podle nich daňový subjekt zachová, neměl by být sankcionován. V řadě případů mohou být cenným vodítkem. Vždy by ale měly respektovat právní předpis.

Otázka samostatného vymezení hmotného majetku v zákoně o dani z příjmů byla řešena již od samého vzniku zákona o dani z příjmů – tedy od roku 1993. V této oblasti jsme v zásadě bez nějaké změny.

K vymezení otázky součásti stavby se vyslovil v historii pokyn D-190, později nahrazený pokynem D-300. Tyto pokyny byly v tomto ohledu v zásadě obsahově shodné a vždy obsahovaly dvě části řešící otázku součásti stavby:

- a) příloha k pokynu, kde bylo vymezeno, co se má považovat pro daň z příjmů za součást stavby (zde byly například uvedeny žaluzie, vnitřní rozvody ...)
- b) popis k §26, kde byl naopak uveden seznam zařízení, které byt jsou pevně spojeny s nemovitostí, mají být považovány za samostatné movité věci (zde byly ony klimatizační jednotky)

V zásadě daný pokyn se tradičně aplikoval (pro daň z příjmů a tak nějak tradičně i pro účetnictví) s tím, že vážný přelom vyvolal problém judikátu Nejvyššího správního soudu v roce 2011 (filtrační zařízení), v rámci kterého bylo mimo jiné konstatováno:

Závěr o správnosti zařazení do odpisové třídy opřely správní orgány rovněž o pokyn ministerstva financí D-190, resp. D-300, který byl vydán k jednotnému uplatňování některých ustanovení zákona o daních z příjmů. Nejvyšší správní soud, co se týče předmětného pokynu ministerstva financí, musí konstatovat, že pokyn ministerstva financí vyjadřuje sice záměr, ale neodpovídá textu zákona. Citovaný pokyn nediferencuje mezi druhy staveb podle účelu a funkce a jde nad rámec zákona. Jakkoli lze rozumět záměru, tj. aby byly dříve odepsány věci s kratší dobou životnosti, text tomuto záměru neodpovídá. Zákon o daních z příjmů v ust. § 26 v odst. 2 in fine totiž nestanoví, že za samostatné věci se považují taková výrobní zařízení a předměty, jejichž doba použitelnosti je kratší než doba odpisování budovy. Jak již Nejvyšší správní soud vyslovil např. v rozsudku ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, „(v) oboru daňového práva je nutno dbát určitých základních principů, kterými jsou zejména princip právní jistoty a princip předvídatelnosti právní regulace, z nichž plyne zákaz analogie v neprospěch daňového subjektu a 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).“

Asi by v tento moment bylo vhodné vysvětlit, o co ve sporu „filtrační zařízení“ šlo. Předmětem sporu bylo zařazení filtračního zařízení, vzduchotechniky a nějakých zabezpečovacích prvků, které v té době příslušný pokyn (D-190, D-300) vymezoval jako samostatné movité věci. Daná společnost ale dané zařízení zařadila jako součást budovy,

FU se ale domáhal zatřídění do 2. odpisové skupiny. Ten spor takto vypadá paradoxně, nicméně zde šlo o to, že byla čerpána investiční pobídka a z pohledu FU se tedy snažili nyní snížit základ daně, aby snížili čerpání investiční pobídky na dani z příjmů. Daná společnost argumentovala, že zrovna u konkrétní budovy jsou daná zařízení nezbytná pro to, aby budova mohla sloužit svému účelu a tudíž se jedná o součást stavby.

Nejvyšší správní soud dospěl k následujícímu závěru:

„Z výše uvedeného lze dospět k závěru, že zpravidla **věc, zařízení, které vyžaduje stavba z hlediska stavebního zákona pro funkci a daný konkrétní účel stavby, obvykle bude součástí stavby pro účely zákona o daních z příjmů**. A contrario, to, **co z hlediska fungování stavby k danému účelu není z hlediska stavebně technického vyžadováno a obvykle pro funkci a účel stavby to není nezbytné, zpravidla hlediska zákona o daních z příjmů nebude považováno za součást stavby**. V některých případech tak může být např. klimatizace nezbytná pro funkci a účel stavby, v jiných případech nikoli. Nepochybně bude součástí stavby, bude-li se např. jednat o provoz mrazírny, závodu na zpracování masa. Stejně tak např. administrativní místnosti, které mají povahu trvalého pracoviště nebo pobytu, musí být větratelné okny nebo musí být vybaveny klimatizací, rovněž např. určitá oddělení v nemocnicích bez klimatizace nemohou být provozuschopná. V některých případech tedy bude centrální klimatizace sestávající z centrální pohonné jednotky a z klimatizačních rozvodů podmínkou vydání stavebního povolení a kolaudace. V těchto příkladem uvedených případech je **klimatizace jako celek (pohonná jednotka, rozvody)** nezbytná, umožňuje funkci a účel stavby. Výdaje na ni jsou (za podmínek § 33 ZDP) technickým zhodnocením. V jiných případech klimatizace není nezbytná; bude se to týkat např. staveb s přirozeným větráním. **Pokud by si takovou klimatizaci dodatečně pořídil vlastník například rodinného domu nebo bytu (v němž současně i podniká), pak by klimatizace byla považována pro účely zákona o daních z příjmů za samostatnou věc**. V takovém případě její absence neznemožňuje funkci a účel stavby.“

Na základě toho finanční správa řekla, že stanovisko soudu respektuje a nově vydaný pokyn GFŘ D-6 „přizpůsobila“ na daný judikát. Nicméně udělala to velice „šalamounsky“ – výčet jednotlivých položek zůstal fakticky beze změny s tím, že s jen upravila úvodní věta k §26. Porovnejme si znění dané věty podle pokynu D-300 a GFŘ D-6:

D 300:

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 zejména stroje, přístroje, zařízení, konstrukce a příslušné technologické rozvody, např.:

GFŘD – 6

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, např.:

Nový pokyn tedy říká, že mám respektovat funkci a účel budovy – přeloženo, ne všechny vyjmenované věci v pokynu GFŘ D-6 jsou samostatné – respektive u některých budov ano, u některých nikoliv. Nicméně stejně se objevuje problém, protože některé zde vyjmenované položky (strojní zařízení lázní ...) jsou natolik funkčně spjaté s budovou, že asi ani nelze uvažovat o variantě, že by bylo vyhodnotitelné jako samostatná věc. Tedy nemůžeme si pomoci, ale v některých položkách nyní pokyn GFŘ-6 popírá nejen daný judikát, ale i sám sebe.

Kritéria pro rozhodnutí, zda něco je daňově součástí stavby (judikát „Golfové hřiště“)

Jak jsme již výše popsali, v roce 2011 se objevil první významný judikát NSS. Nicméně pro pochopení a transparentnost vysvětlení problému je možná vhodné vzít nový judikát NSS z roku 2014, který přímo navázal na judikát „filtrační zařízení“ a kde jsou odůvodňována velice detailně jednotlivá kritéria, které jsou uvedena na str. 5 tohoto dokumentu.

Jinak jen poznamenám, že tento judikát je pro nás významný i v tom ohledu, že znamená potvrzení skutečnosti, že judikát filtrační zařízení není nějakým excesem (tedy jakoby se nám ta judikatura „ustaluje“).

Představme si prvotně, o co v tomto sporu šlo:

Jedná se o otázku, zda systém zavlažování (rozvody vody vybudované po golfovém hřišti včetně koncových trysek ...) je součástí stavby golfového hřiště, nebo zda se jedná o samostatnou věc. Příslušná společnost tvrdila, že se jedná o samostatnou věc a zařadila ji do 2. odpisové skupiny (tomu úplně nerozumím – myslím, že to případně bylo spíše na 4. odpisovou – nicméně to je celkem jedno), finanční úřad se dožadoval, že vybudované závlahy jsou technickým zhodnocením daného hřiště, které bylo jako stavba zařazeno v 5. odpisové skupině.

Když se spor dostal k nejvyššímu správnímu soudu, tak ten plně vyšel z judikátu „filtrační zařízení“ a testoval tři základní kritéria pro daň z příjmů. Protože je to nesmírně zajímavé a inspirující, dovolím si příslušnou část vykopírovat:

[26] Pro posouzení, zda je závlahový systém z daňového hlediska součástí přístavby golfového hřiště, tj. technickým zhodnocením golfového hřiště ve smyslu § 33 zákona o daních z příjmů a vynaložené prostředky na závlahový systém je tak možné považovat za daňově účinné náklady formou odpisu golfového hřiště jako celku, tedy v 5. odpisové skupině, je nezbytné vyjít z výše citovaného judikátu Nejvyššího správního soudu. Je tedy nutné posoudit, zda závlahový systém umožňuje funkci a účel stavby golfového hřiště, zda je s golfovým hřištěm pevně spojen a zda by demontáží závlahového systému nedošlo ke znehodnocení funkce a účelu hřiště.

[27] Co se týče první podmínky, tedy zda závlahový systém umožňuje funkci a účel golfového hřiště, dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že v klimatických podmínkách České republiky je v suchých letních měsících nezbytné nějakým způsobem golfové hřiště (alespoň část ploch) zavlažovat. Pokud by golfové hřiště vůbec zavlažováno nebylo, nesplňovalo by požadavky zákazníků na kvalitu a vzhled hracího povrchu a tito zákazníci by golfové hřiště nenavštěvovali (resp. by ho navštěvovalo menší množství zákazníků). Nezavlažování golfového hřiště v suchých letních měsících by tak vedlo k odlivu zákazníků, a tedy i poklesu příjmů provozovatele golfového hřiště. Zavlažování golfového hřiště (alespoň části hracích ploch) je pro udržení stávající hladiny příjmů v suchých letních měsících pro provozovatele nezbytné.

[28] Provozovatel golfového hřiště má nepochybně možnost zavlažovat golfové hřiště jiným způsobem než v zemi zabudovaným závlahovým systémem. Například může používat mobilní závlahový systém, tedy hadice a postřikovače, které by zaměstnanci provozovatele na golfovém hřišti postupně přemísťovali. Takový závlahový systém by samozřejmě byl samostatnou movitou věcí, resp. souborem movitých věcí, neboť by nesplňoval podmínku pevného spojení se zemí, resp. se stavbou golfového hřiště.

[29] Nejvyšší správní soud se neztotožnil s argumentací stěžovatele, že závlahový systém není nezbytný pro řádnou funkci golfového hřiště, což stěžovatel dovozuje mj. ze skutečnosti, že golfové hřiště před 255 lety plnila svou funkci i bez závlahových systémů, některá hřiště v České republice si závlahové systémy pořídila až v posledních letech a

některá golfová hřiště v České republice nemají závlahový systém dodnes. Předně je nutno konstatovat, že to, že některá golfová hřiště nemají či neměla v zemi zabudovaný závlahový systém, ještě neznamená, že na těchto hřištích v suchých letních měsících neprobíhá zavlažování hracích ploch (či jejich částí) jiným způsobem. I pokud by zavlažování na těchto hřištích v suchých letních měsících vůbec neprobíhalo (ani části ploch), nelze bez znalosti množství zákazníků, popř. příjmů provozovatele, nezavlažovaných golfových hřišť v suchých letních měsících v porovnání s měsíci, kdy je dostatečný úhrn srážek konstatovat, že závlahový systém není nezbytný. Co se týče golfových hřišť před 255 lety, je nepochybné, že za 255 let se požadavky zákazníků na kvalitu hrací plochy podstatně zvýšily.

[30] Druhá podmínka, aby mohl být závlahový systém považován za součást golfového hřiště, je pevné spojení s tímto hřištěm. Ohledně splnění této podmínky není mezi stranami sporu. Závlahový systém je zabudován v zemi (viz výše odst. 25 tohoto rozsudku), je tedy bezesporu pevně spojen s golfovým hřištěm.

[31] Poslední podmínka, tedy že demontáží závlahového systému by došlo ke znehodnocení funkce a účelu golfového hřiště, je v posuzovaném případě rovněž splněna. Za účelem definování pojmu „znehodnocení“ lze odkázat na rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 29. 7. 1999, sp. zn. 25 Cdo 770/98, týkající se § 120 odst. 1 občanského zákoníku, kde Nejvyšší soud konstatoval, že „se znehodnocením míní stav, kdy hlavní věc v porovnání se stavem před oddělením její součásti, slouží svému původnímu účelu méně kvalitně nebo mu nemůže sloužit vůbec.“ Demontáží závlahového systému by došlo ke znehodnocení funkce a účelu golfového hřiště, protože golfové hřiště by svému účelu (hraní golfu) sloužilo „méně kvalitně“. V suchých měsících by totiž golfové hřiště dostatečně

nesplňovalo požadavky zákazníků na kvalitu a vzhled hrací plochy. V důsledku toho by pak došlo ke snížení návštěvnosti hřiště a tím i příjmů jeho provozovatele.

[32] Stěžovatel se v kasační stížnosti vymezuje vůči odkazu krajského soudu na soudní praxi, která posoudila meliorační zařízení jako součást pozemku. Uvádí, že meliorační zařízení oproti závlahovému systému nevyžaduje žádné náklady na údržbu. Výše nákladů na údržbu však není dle shora citovaných ustanovení zákona o daních z příjmů a judikatury (rozsudek NSS č. j. 5 Afs 3/2010 – 144) nijak relevantní při posuzování, zda je věc z hlediska zákona o daních z příjmů součástí stavby či nikoliv.

[33] S ohledem na vše výše uvedené je tedy závlahový systém součástí stavby golfového hřiště (resp. v daném případě součástí přístavby druhé devítky golfového hřiště, a tedy technickým zhodnocením golfového hřiště vybudovaného v roce 2002). Finanční prostředky vynaložené na závlahový systém tedy mohou vstupovat do daňově účinných nákladů formou odpisů golfového hřiště jako celku. Golfové hřiště je pak přílohou č. 1 zákona o daních z příjmů zařazeno do 5. odpisové skupiny s dobou odpisování 30 let.

Nyní můžeme k tomuto zkusit malý komentář:

- a) umožnění funkce a účelu stavby golfového hřiště – bod 27 a následující – zde NSS definuje, proč se domnívá, proč závlahou je umožněno fungování. Zásadní (a také vyvolávající zděšení) je konstatování, že se požadavky na kvalitu vyvíjí – tedy připouští, že před 255 lety by mohl vyhodnotit, že ty závlahy toto kritérium nesplňují, nicméně nyní ano. Stejně tak je zde i aspekt geografický (v ČR je třeba hřiště zavlažovat, nicméně v Irsku by tedy závlahy stejně vybudované mohly být vyhodnoceny jako něco, co součástí stavby není? Vidíme tam obrovskou míru subjektivního pohledu a to bude beze sporu velice stěžovat vyhodnocování jednotlivých aspektů. Ještě raději zdůrazním – ta závlaha nebyla nějakou podmínkou pro to, aby hřiště mohlo být zkolaudováno... - tedy nelze tento aspekt „navléknout na to“, zda dané zařízení je podle stavebně právních předpisů požadováno nebo nikoliv.

Zkusím ještě přeložit – v roce 2011 bylo v judikátu filtrační zařízení uvedeno jako příklad, že klimatizační zařízení ve větratelných kancelářích movitostí (protože není nezbytné k zajištění fungování) – na rozdíl od kanceláří, které jsou jinak nevětratelné, tak bychom za pár let mohli mít stanovisko, že již součástí nemovitosti je, neboť ve vztahu k vývoji lidské zhýčkanosti je považováno za nezbytnost a standard (to jen analogicky aplikuji ty závlahy).

- b) Pevné spojení – o něm není polemizováno
- c) Otázka dopadu demontáže – zde potvrzeno, že by potom hřiště mohlo sloužit méně kvalitně. Zde jen Iva poznamenala, že by se dalo uvažovat třeba s argumentem, že to jde i jinak zavlažovat bez toho, že to nebude stavba. Nicméně dle mého názoru je to vysvětleno již v části první – k plnění funkce hřiště zavlažování u nás patří a tady bylo voleno řešení stavbou a to rozhodnutím daného poplatníka. Dopad demontáže je hodnocen sám o sobě – ne ve smyslu, že se to demontuje a nahradí nějakým jiným opatřením. Ale samozřejmě – nepřísluší nám moc vkládat do úst něco nejvyššímu správnímu soudu.

Problém současného pokynu GFR – 6

Nyní se můžeme vrátit k tomu, v čem spatřujeme problémovost současného pokynu GFR – 6. Jak jsme uvedli, v zásadě nedošlo k nějaké změně ve výčtu jednotlivých položek, jen tam byla doplněna ona věta „s ohledem na funkci ...“

Pojďme se ale podívat na některé položky uvedené v pokynu jako příklady samostatných movitých věcí pro účely zákona o dani z příjmů:

Příklad A:

- strojní zařízení kin, divadel, kulturních domů a zařízení, knihoven, archivů, lázní, koupališť, stadionů a krematorií,

Pokyn GFR-6 tedy tvrdí, že strojní zařízení lázní nebo stadionu (třeba zimního, plaveckého) může být movitou věcí i když je pevně spojeno a to s ohledem na technicko-ekonomické určení ... - nicméně pokud vezmeme v úvahu záležitost judikovanou (viz výše), tak je to součástí stavby z hlediska daně z příjmů úplně ukázková. Schválně si zkuste vzít judikát „golfové hřiště“ a ta tři kritéria po pravdě odpovědět, zda technologie je nutná aby to sloužilo jako plavecký bazén, zda je pevně spojená a zda by odnětím došlo k tomu, že by nemohl být takto využíván vůbec nebo méně kvalitně. Určitě vám musí být jasné, jak odpovědi na tyto dotazy musí skončit. Tedy v pokynu je uvedeno něco, co v logice daných judikátů dle mého názoru není ani možné.

Příklad B:

Nedílnou součástí stavebních děl je i technické vybavení stavebních děl, zahrnující např.:

- vnitřní rozvody studené a teplé vody (včetně rozvodů pro ústřední vytápění), páry a související regulační a měřicí technika s výjimkou výměňkových stanic uvedených v pokynu k §26 zákona v bodě 2.,
- 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,
- vnitřní rozvody vzduchu (klimatizace a vzduchotechnika) a plynů,

Pokyn GFŘ-6 stále tvrdí, že vnitřní rozvody jsou vždy součástí nemovitosti (viz třeba daná vzduchotechnika). Otázkou ale je, zda by toto mělo platit vždy, nebo rozhodující je otázka účelu daného objektu. Podívejte se prosím na judikát filtrace (viz str. 7) – zde je jasně uvedeno, že pokud je ta filtrace součástí nemovitosti, potom součást i související rozvody – nicméně pokud by toto bylo vyhodnoceno jako samostatná věc, potom i se souvisejícími rozvody.

Tedy na základě výše uvedených příkladů chci dokumentovat to, že seznamy uvedené v pokynu nejsou nyní úplně v pořádku. Nicméně znovu zdůrazňuji – jedná se o daňový pohled na věc, v další části se budeme bavit o tom, jaký je ten účetní pohled (prosím, ale skutečně to vnímejte tak, že nemám nic proti tomu, aby se do účetnictví přejímal daňový pohled pokud to potřebuji kvůli odpisům, neboť jinak je to v oblasti evidence majetku na zbláznění).

Účetní řešení

Základní zaklasifikace

Již jsme si na str. 5, a dále v rámci výňatku z judikátu NSS na str. 3 a 4 naznačili kritéria, za jakých okolností budou určité věci považovány za součást stavby. Zdůraznili jsme, že se jedná o shodný pohled s pohledem právním. Pokud právník řekne – ano toto je součást věci, potom by to součást věci měla být i účetně. Z hlediska aplikovaných kritérií je zde fakticky jeden rozdíl, a to to kritériu první:

Právně - podle povahy náleží k věci

Daňově – umožňuje funkci a účel stavby

Tedy pokud uvedu příklad – klimatizaci v administrativní budově včetně rozvodů asi právník vyhodnotí jako součást věci (tedy pokud bude psát kupní smlouvu, nebude mít ani potřebu klimatizaci specifikovat jako nějakou samostatnou věc) – tedy dle mého názoru to bude právní součást věci. Nicméně daňově jak jsme se dozvěděli v judikátu filtrační zařízení, že NSS se domnívá, že u administrativní větratelné budovy v ČR klimatizace není podmínkou pro funkčnost a účel stavby a proto pro daň z příjmů to má být věc samostatná.

Tedy kdo to v účetnictví rozdělí, tak se to dá pochopit, protože nastavil daňové řešení, aby neskončil v blázcinci. Nicméně pokud mi to někdo spojí pro účely účetnictví, tak bych jej měl naopak pochválit, že jednal správně.

Jak jsme na tom ale s technologií plaveckého bazénu – jak jsme si uvedli, tak daňově ve světle judikátu golf a filtrační zařízení je asi neudržitelné technologickou část bazénu považovat za samostatnou movitou věc. No a jak je to právně (tedy účetně) – tam Vám dle mého názoru každý právník řekne, že technologie (různé trubky na úpravu vody, nádrže) jsou právně součástí stavby – tedy účetně je podle mne také věc jasná. Máme tedy účetní a daňové řešení shodné a to zní ne moc povzbudivě, kdo dříve daná zařízení oddělil – totiž, že se jedná o stavbu jako celek (jen prosím – tím nemyslím třeba nábytek, skřínky ... - doufám, že v tomto si rozumíme).

Jak z toho účetně ven

V zásadě máme následující možnosti:

- plně se odklonit od řešení pro daň z příjmů – tedy snažit se vždy právně uchopit, jestli je něco součástí věci a pokud ano, tak to klasifikovat jako součást věci (případně její technické zhodnocení). Takto se chovat beze sporu k věcem novým, u věcí starých případně provést sloučení karet do jedné (stavba). Alternativou by také bylo „staré nechat“.

Jen samozřejmě upozorňujeme na jednu nepříjemnost – výsledkem bude, že ve větších objemech začnu slučovat části věcí, které mají dost rozdílnou životnost – skoro by to potom napovídalo aplikaci komponentních odpisů (pro fajnšmekry)

- účetně plně aplikovat řešení daně z příjmů (to bude zajímavé zejména pro DSO a PO) – nebo-li by se jednalo o řešení ve světle výše zmíněných judikátů NSS. Výsledkem bude, že některé věci, které jsou právně součástí nemovitostí dále povedeme samostatně. Nicméně i zde se tedy objeví věci, které jsme v minulosti měli tendenci rozdělovat (viz ty technologie a stavby plaveckých bazénů ...), a nyní by se ve světle příslušných judikátů měly dané věci i z daňového pohledu spíše sloučit. Pokud to chci respektovat – k tomuto viz výše (tedy varianty – staré nechat, nové již dohromady, případně nově sloučit)
- účetně říci, že pojedou daňově jak to bylo tradiční ještě než byl nějaký judikát na filtrační zařízení – že mne to nezajímá. Já se trochu bojím, že to dlouhodobě, pokud se legislativa nezmění, nebude moc udržitelné. Nicméně vím, že zatím je to převažující pohled.

Několik drobnějších problémových příkladů

Vím, že v praxi se stále diskutuje o řadě případů, co je ještě považováno za součást a co již nikoliv (mimo jiné ve vztahu k pevnému spojení s nemovitostí). Nebudeme ze sebe dělat nějaké rozumbrady – stejně v jednotlivých případech velice tápeme a závěry jsou nejednoznačné (což je snad pochopitelné pro toho, kdo si ty judikáty přečte). Nicméně snad pár myšlenek a pohledů ke zvážení (a třeba i k polemice, které se rozhodně nebráníme):

- osvětlení (lampy ...) – ty jsou obecně brány jako součást budovy, naproti tomu připevněné poličky na zdi byt třeba i s vlastním osvětlením (vyvedeným do poličky) jsou považovány za samostatné movité věci (a já bych s tím souhlasil) – proč? Vždyť připevněny jsou naprosto stejně – je to na šroubech v hmoždinkách a vede k tomu elektrika. Nicméně já bez ohledu na stejný způsob upevnění vidím v rozdílu z hlediska funkce – to světlo slouží ne samo sobě (pokud to není umělecký kus), ale aby osvětlilo místnost. Polička však slouží jako police na odkládání. Proto třeba já osobně daný rozdíl vnímám ale je možné, že mi jej někdo vyvrátí
- jak je to s otázkou centrálních kotelen – má se pro účetnictví (a daně) oddělit stavební a technologická část (kotel ...) či nikoliv. Já si myslím, že tady je situace skutečně taková, že oddělení na stavbu technologii má svou logiku. Ta budova je jen slupkou pro umístění technologie (ostatně víme, že v průběhu času v souvislosti se zmenšováním technologií pro výrobu tepla se velká část plochy výměníků začala používat jiným způsobem – garážování ..., neboť technologie nyní zabírá třeba 10 % prostoru). Nemohu dle mého názoru říkat, že ta technologie slouží stavbě jako takové – naopak technologie slouží stavbám okolním a jejich součástí určitě není – tudíž samostatná movitá věc pro mne má logiku

- „případ mříže“ – zjistil jsem při prohledávání na internetu, že třeba ve světle judikátu „filtrační jednotky“ by někdo mříže do oken RD posoudil daňově jako samostatné movité věci. Je to uváděno v logice je to v logice, že mříže by byly daňově součástí budovy u věznice, neboť tam jsou nezbytné k tomu účelu, který mají plnit. Z hlediska právního asi v obou případech jsou mříže součástí nemovitosti.

Nechci polemizovat – sám v tom mám nyní zmatek (nechci ani rozepisovat to, že třeba mříže v RD stojícím hned vedle hospody může být v některých lokalitách nutností). Nicméně myslím si, že tyto názory přezírají jednu skutečnost – měl bych se zabývat tím, co to ty mříže potom jsou – jsou pevně zabudovány, nicméně plní sami o sobě nějakou funkci? (to je trochu rozdíl proti tomu klimatizačnímu zařízení, které je mnohem spíše vnímatelné jako plnící svou vlastní funkci). Jinak jen opakuji – právník to podle mne vyhodnotí jako součást domu – tedy kdo to účetně vyhodnotí jako TZ nemovitosti, tak by se neměl mýlit – tolik jen můj názor.

Daň z převodu nemovitostí a součást stavby

Tedy asi přemýšlíte, proč sem taháme otázku daně z převodu nemovitostí (nově daně z nabytí nemovitého majetku). No důvod je celkem prostý – zatím jsme pracovali s judikáty pro daň z příjmů, kde je uvedeno, že tato daň má svoje vlastní vymezení co je a není součástí nemovitosti. Tedy potřeboval bych najít nějaké judikáty pro účetnictví – nicméně o to se nikdo nehádá. Zkousíme si tedy takto pomoci jinak, protože daň z převodu nemovitostí neměla také svoje vlastní vymezení pojmu, co to ta nemovitost je – tedy je to pro nás poučné v tom, že by se také mělo jednat o onen občansko-právní pohled na věc.

Postupně jsme vyhledali 4 judikáty NSS (přitom 2 se zabývají čerpacími stanicemi) pohonných hmot. Rovnou avizují, že výsledky nejsou moc povzbudivé, neboť zjistíte, že vymezení pojmu nemovitost ve vztahu k spojeným technologiím je většinou chápána velice extenzivně.

Jinak do tohoto materiálu uvádím jen rekapitulační tabulku – plné znění judikátů si můžete jednoduše najít na následujícím odkazu po zadání čísla judikátu :

<http://www.nssoud.cz/main0col.aspx?cls=JudikaturaBasicSearch&pageSource=0>

číslo judikátu	rok	téma	blíží popis
1 Afs 33/2011 - 99	2011	otázka prodeje vodní elektrárny - zda technologie je natolik součástí, aby i z ní daň z převodu	zde je vystavěna velice natvrdo právní argumentace v tom smyslu, že oddělením by došlo ke zmaření účelu a že technologie v tomto případě představuje součást věci - tedy výsledek je, že byt došlo k rozdělení ceny ve smlouvě na technologii a stavbu, tak pro daň z převodu se to má brát jako celek - pro nás by to asi mělo být poučením a výstrahou při převodech ČOV
5 Afs 130/2004 - 62	2004	otázka prodeje benzínky - zase technologie a součást stavby pro daň z nabytí nemovitého majetku	obdobná záležitost jako vodní elektrárna - jen pro potřebu čerpací stanice - zde za nemovitost označena i standardní obslužná zařízení... - bráno, že nutné k provozování čerpací stanice a s ní jsou tato zařízení takto používána

8 Afs 19/2008 - 61	2009	otázka prodeje benzíny - zase technologie a součást stavby pro daň z nabytí nemovitého majetku	potvrzen pohled roku 2004
5 Afs 52/2007 - 101	2008	opět oddělitelnost stavby a technologie	jednalo se o převod budovy a v ní umístěné linky na recyklaci odpadů - zde se právě správce daně a potom krajský soud snažili analogií s benzínkou doměřit prodej celku na daň z převodu nemovitostí. Nicméně NSS k tomu uvedl, že se jedná o chybnou analogii - v tomto případě je stavba jen jakousi slupkou technologie - ta by mohla plnit svůj účel i jinde ... a také je fakticky ona tou věcí hlavní... - tedy rozdělení na stavbu a technologie v tomto případě je správné i pro daň z převodu nemovitostí . Řekněme, že tímto je položen jakýsi základ hranic těch benzínek, elektrárny ...

Výše uvedené je spíše nutno vnímat jako podnět k zamyšlení. Já rozhodně nejsem zastáncem toho, že by třeba technologie MVE měla být i ve vztahu ke způsobu nakládání s ní součástí stavby (účetně). Pokud by to bylo skutečně požadováno, tak to spíše již vnímám jako nedokonalost účetních předpisů a podnět k tomu, aby se MFČR zamyslelo, jak v tomto dál.

Vybrané odkazy k problematice (zdůrazňuji- nehodnotím obsah daných příspěvků – spíše jen pro rozvinutí obzorů):

<http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d27077v35442-zlom-v-posuzovani-soucasti-stavby/>

<http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d38778v48751-tz-majetku-u-vybranych-ucetnich-jednotek/>

Číslo judikátů NSS:

„filtrační jednotka“ **5 Afs 3/2010-144**
„golfové hřiště“ **9 Afs 147/2013 – 53**

Připomínám, že plné texty judikátů najdete na následujícím odkazu (zde zadáte pro výběr číslo judikátu):

<http://www.nssoud.cz/main0col.aspx?cls=JudikaturaBasicSearch&pageSource=0>