



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Davida Rause, Ph.D. a soudců Mgr. Kateřiny Kopečkové, Ph.D. a Mgr. Petra Šebka v právní věci

žalobce: **REZFIN s.r.o.**
sídlem Zlínská 155, Otrokovice – Kvítkovice
zastoupen TOMÁŠ GOLÁŇ, daňová kancelář s.r.o.
sídlem Jiráskova 1284, Vsetín

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26.8.2015, č.j. 28045/15/5200-11435-711918 ,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému se náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Odůvodnění:

1. Žalobce se podanou žalobou domáhá zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 26.8.2015, č.j. 28045/15/5200-11435-711918, kterým byl změněn dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro Zlínský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 21.11.2013, č.j. 1742430/13/3306-05701-703147, tak, že se u žalobce doměřená ztráta z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2011 snižuje z částky 141 317 Kč na částku 116 066 Kč a

současně se snižuje uložené penále ve výši 1% z doměřené daňové ztráty z částky 1 413 Kč na částku 1 160 Kč.

I. Podstata věci

2. Dne 26.4.2013 byla u žalobce zahájena kontrola daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2011, v jejímž průběhu správce daně zjistil, že žalobce vybudoval fotovoltaickou elektrárnu k výrobě elektřiny ze slunečního záření na pronajatých střechách zemědělských budov v obci Polkovice. Žalobce zahrnul odpisy z fotovoltaické elektrárny do výdajů (nákladů) vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, přičemž v roce 2011 žalobce zaúčtoval měsíční částky daňových odpisů v celkové výši 1 695 800 Kč. Správce daně dovodil, že žalobce nesprávně uplatnil měsíční odpis již za měsíc leden 2011, neboť fotovoltaická elektrárna byla u žalobce dle inventární karty a doloženého účetnictví zaevidována až dne 1.1.2011.
3. Žalovaný v napadeném rozhodnutí dovodil, že podmínku ohledně počátku odpisování dle § 30b odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“), podle které má poplatník zahájit odpisy tohoto majetku počínaje následujícím měsícem po měsíci, v němž byly splněny podmínky pro odpisování, je nutno vykládat z hlediska faktického stavu věci, nikoli formálního posouzení data zaevidování uvedeného na inventární kartě. Dle žalovaného již v prosinci 2010 byly splněny technické a zákonné podmínky pro zařazení fotovoltaické elektrárny do majetku dle § 26 odst. 5 a 10 a § 30b ZDP. Žalobce zároveň v průběhu odvolacího řízení uznal, že pokud jde o přípravné práce a výměnu střech, jedná se o technické zhodnocení samotných budov (odpověď na výzvu správce daně č.j. 873212/14).
4. Co se týká vstupní ceny fotovoltaické elektrárny ve smyslu § 29 odst. 1 ZDP, žalovaný dovodil, že hodnotu stojanů včetně kabelových svodů a zabezpečení je nutné považovat za nedílnou součást stavby a s ní souvisejícího technického vybavení, jedná se o technické zhodnocení pronajatého majetku odpisované u nájemce podle § 28 odst. 3 ZDP. Žalovaný tak uzavřel, že žalobce neoprávněně a v nesprávné výši zahrnul do daňových nákladů dle § 24 odst. 2 písm. a) ZDP částku 1 695 800 Kč namísto 1 579 734 Kč. Doměřenou ztrátu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2011 tak žalovaný snížil z částky 141 317 Kč na částku 116 066 Kč. Závěry žalovaného nyní žalobce napadá podanou žalobou.

II. Shrnutí žalobní argumentace

5. Žalobce namítá nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí pro jeho vnitřní rozpornost, když žalovaný na jedné straně jako daňově účinný uznal výdaj za měsíc leden 2011 a na straně druhé vyloučil z daňově účinných výdajů částku sníženou o náklady za nosné konstrukce, kabeláž a zabezpečení.
 6. Žalobce dále upozorňuje na to, že žalovaný napadené rozhodnutí vydal po uplynutí více než dvaceti měsíců od data podání odvolání, přičemž lhůta pro rozhodnutí o odvolání činí dle zavedené správní praxe šest měsíců.
 7. Žalobce nesouhlasí se závěrem žalovaného, že výdaje vynaložené na nosné konstrukce pro fotovoltaické panely, kabeláže pro rozvod elektrické energie a zabezpečení jsou součástí technického zhodnocení budovy, na které je fotovoltaická elektrárna umístěna. Dle žalobce jsou stojany, kabely a zabezpečení fotovoltaické elektrárny součástí fotovoltaické elektrárny samotné, případně jejím příslušenstvím, umožňují tedy její funkci a účel, čili výrobu elektrické energie, a neslouží funkci a účelu stavby, jímž je zabezpečení zemědělské
- Shodu s prvopisem potvrzuje: R. L.

výroby. Náklady na tyto součásti poté vstupují do vstupní ceny fotovoltaické elektrárny, nikoli stavby, na které je elektrárna umístěna. V případě pochybností o kvalifikaci předmětné situace je dle žalobce nutné postupovat dle zásady *in dubio pro reo* či *in dubio pro mitius*.

8. Žalobce má za to, že závěry žalovaného nelze opřít o žádnou právní úpravu platnou v době uplatnění odpisu, přičemž výklad pokynu D-6 Generálního finančního ředitelství, aplikovaného žalovaným v napadeném rozhodnutí, jde nad rámec zákona.
9. V rámci repliky k vyjádření žalovaného žalobce upozorňuje na to, že z § 30b ZDP nevyplývá, že daňové odpisy se týkají technologické části fotovoltaické elektrárny, jak dovozuje žalovaný; podle zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku, jsou kabely i stojany pro umístění fotovoltaické elektrárny příslušenstvím této elektrárny a sledují tak osud věci hlavní, jsou tedy v tomto smyslu i součástí její vstupní ceny.
10. S ohledem na výše uvedené žalobce navrhuje, aby soud napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Na svém procesním postoji žalobce setrval po celou dobu řízení před zdejším soudem.

III. Shrnutí procesního stanoviska žalovaného

11. Žalovaný ve svém vyjádření nesouhlasí se žalobou, přičemž odkazuje na argumentaci obsaženou v odůvodnění napadeného rozhodnutí s tím, že § 30b ZDP obsahuje speciální úpravu pro uplatňování daňových odpisů technologické části fotovoltaické elektrárny. Podle žalovaného se dle předmětného ustanovení odpisuje hmotný majetek označený ve Standardní klasifikaci produkce kódem skupiny 31. 10, 31. 20 nebo 32. 10 (tj. panely, měřiče a rozvaděče), kam stojany, rozvody kabeláže a zabezpečení nespádají.
12. Taktéž žalovaný setrval na svém procesním stanovisku po celou dobu řízení před zdejším soudem. Z výše uvedených důvodů navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

IV. Průběh řízení před soudem

13. Zdejší soud již o žalobě jednou rozhodl, a to rozsudkem ze dne 25.10.2017, č.j. 62 Af 129/2015-43, kterým napadené rozhodnutí žalovaného zrušil, neboť se neztotožnil se závěrem žalovaného, že kabelové svody, zabezpečení a stojany v daném případě představují technická zhodnocení pronajatého majetku, jež mají být odpisována podle § 28 odst. 3 ZDP, a že odpisování kabelových svodů, stojanů a zabezpečení společně s technologiemi fotovoltaické elektrárny odporuje podle žalovaného smyslu § 30b ZDP. Proti tomuto rozsudku podal žalovaný kasační stížnost, které Nejvyšší správní soud vyhověl a rozsudek zdejšího soudu zrušil.
14. Nejvyšší správní soud se ve svém zrušujícím rozsudku ze dne 21.3.2019, č.j. 5 Afs 307/2017-33, s názorem zdejšího soudu neztotožnil a ohledně sporné právní otázky dospěl ke shodnému závěru jako žalovaný v napadeném rozhodnutí, že kabelové svody, zabezpečení a stojany, jejichž pomocí je technologie fotovoltaické elektrárny umístěna na střeše budovy, nelze odpisovat podle § 30b ZDP, jak požaduje žalobce.
15. Zdejší soud tedy posoudil důvodnost žaloby opětovně, vázán ve smyslu § 110 odst. 4 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s.ř.s.“), právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v jeho rozsudku ze dne 21.3.2019, č.j. 5 Afs 307/2017-33.

V. Posouzení věci

Shodu s prvopisem potvrzuje: R. L.

16. Žaloba byla podána včas (§ 72 odst. 1 s.ř.s.), osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s.ř.s.), žaloba je přípustná (§ 65, § 68 a § 70 s.ř.s.).
17. Zdejší soud napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s.ř.s.) podle skutkového a právního stavu ke dni rozhodnutí žalovaného (§ 75 odst. 1 s.ř.s.) a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
18. Ze správního spisu plyne, že žalobce ve zdaňovacím období roku 2011 uplatnil v rámci daňových odpisů výdaje na FVE v odpisové skupině 4, s datem zařazení majetku a zahájení (rovnoměrného) odpisování dne 1.1.2011. Jako vstupní cenu FVE uvedl částku 33 916 000 Kč, do které zahrnul také náklady na přípravné práce a výměnu střech zemědělských budov, na kterých je FVE umístěna, a dále náklady na kabelové svody, zabezpečení a stojany. 12 měsíčních částek odpisů za rok 2011 činilo celkem 1 695 800 Kč a bylo odepsáno v režimu dle § 30b ZDP. Ve správním spise jsou dále založeny smlouvy o zřízení věcného břemena uzavřené mezi vlastníkem zemědělských budov Ing. H. jako povinným a žalobcem jako oprávněným ze dne 31.5.2010 a 28.8.2010. Podle smluv věcná břemena zavazují každého budoucího vlastníka budov, jsou zřízena na 30 let a spočívají v právu umístění stavby, provozování, údržby a oprav FVE, umístění a připojení vedení od stavby FVE k přípojnému bodu, vstupu do budov za účelem provozování a údržby FVE. Věcná břemena zahrnují zejména umístění fotovoltaických panelů a invertorů pevným spojením s konstrukcí střechy budov, umístění NN a VN kabeláže, umístění transformační stanice v budovách a využití stávajících existujících úložek NN a VN vedení. Podle dodatku č. 1 ke smlouvě se žalobce zavázal na svůj náklad vyměnit střechy na budovách, kde bude FVE umístěna. V případě zániku věcných břemen se žalobce zavázal uvést zatížené nemovitosti do původního stavu. Podle kolaudačního souhlasu ze dne 1.10.2010 na stavbu „fotovoltaická elektrárna 400 kW farma Polkovice“ je obsahem stavby zařízení pro výrobu elektrické energie, jehož jednotlivé fotovoltaické panely jsou umístěny výhradně na konstrukcích některých stávajících hospodářských objektů farmy Polkovice. V odvolacím řízení žalobce doložil smlouvy o nájmu části nemovitosti ze dne 31.5.2010 a 28.8.2010, podle nichž Ing. H. jako pronajímatel udělil žalobci jako nájemci souhlas s provedením technického zhodnocení pronajatých nemovitostí a jeho daňovým odpisováním žalobcem.
19. V projednávané věci je sporné, zda žalobce správně stanovil vstupní cenu vybudované fotovoltaické elektrárny pro účely daňových odpisů, když výdaje vynaložené na nosné konstrukce pro fotovoltaické panely (stojany) včetně kabelových svodů a zabezpečení zahrnul do pořizovací ceny fotovoltaické elektrárny. Žalovaný dovodil, že hodnotu stojanů včetně kabelových svodů a zabezpečení je nutné považovat za technické zhodnocení stavby, na níž jsou umístěny.
20. Dovozuje-li žalobce nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí z toho důvodu, že žalovaný na jedné straně uznal jako daňově účinný výdaj měsíční odpis za měsíc leden 2011, ovšem následně vyloučil žalobci z daňově účinných výdajů částku 116 066 Kč, tak k tomu zdejší soud uvádí, že žalovaný v první části rozhodnutí posuzoval nikoli samotnou výši daňově uznatelných výdajů, nýbrž podmínky pro možnost zahájit daňové odpisování majetku (§ 30b odst. 2 ZDP). Poté, co žalovaný dospěl k závěru, že podmínky pro daňové odpisování fotovoltaické elektrárny byly splněny již od měsíce ledna 2011 (dílčí závěr žalovaného vyslovený na straně 11 napadeného rozhodnutí), zabýval se samotnou výší vstupní ceny fotovoltaické elektrárny. Rozhodnutí žalovaného tak nepřezkoumatelností netrpí.

21. K námitce, že žalovaný ve věci rozhodl po více než dvaceti měsících od podání odvolání, zdejší soud uvádí, že tato skutečnost nemá za následek nezákonnost napadeného rozhodnutí. Pokud jde o délku odvolacího řízení, žalobce měl k dispozici právní prostředky ochrany proti nečinnosti, měl-li za to, že v řízení dochází k neodůvodněným průtahům.
22. Podle § 26 odst. 2 písm. a) ZDP se hmotným majetkem pro účely ZDP rozumí samostatné movité věci, popřípadě soubory movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením, jejichž vstupní cena je vyšší než 40 000 Kč a mají provozně-technické funkce delší než jeden rok.
23. Podle § 26 odst. 5 věty první a druhé ZDP se odpisováním pro účely tohoto zákona rozumí zahrnování odpisů z hmotného majetku evidovaného u poplatníka, který se vztahuje k zajištění zdanitelného příjmu, do výdajů (nákladů) k zajištění tohoto příjmu. Odpisování lze zahájit po uvedení pořizované věci do stavu způsobilého k obvyklému užívání, kterým se rozumí dokončení věci a splnění technických funkcí a povinností stanovených zvláštními právními předpisy pro užívání.
24. Dovedil-li žalovaný, že instalací kabelových svodů, stojanů a zabezpečení došlo k technickému zhodnocení pronajatého majetku (budovy) a že jejich oddělením by byla stavba, na níž jsou tyto součásti fotovoltaické elektrárny umístěny, následně ve smyslu snížení její vybavenosti či účelu znehodnocena, tak tento závěr je správný, což ostatně potvrdil Nejvyšší správní soud ve svém zrušovacím rozsudku.
25. Podle § 26 odst. 1 ZDP se odpisy stanoví pro účely tohoto zákona podle § 30, 30a, 30b, § 31 nebo § 32 z hmotného majetku, s výjimkou uvedenou v § 27. Podle odst. 5 se odpisováním pro účely tohoto zákona rozumí zahrnování odpisů z hmotného majetku evidovaného u poplatníka, který se vztahuje k zajištění zdanitelného příjmu, do výdajů (nákladů) k zajištění tohoto příjmu.
26. Podle § 30b odst. 1 ZDP (v rozhodném znění - po novele č. 346/2010 Sb.) se hmotný majetek označený ve Standardní klasifikaci produkce kódem skupiny 31.10, 31.20 nebo 32.10 využívaný k výrobě elektřiny ze zařízení pro výrobu elektřiny ze slunečního záření odpisuje rovnoměrně bez přerušení po dobu 240 měsíců do 100 % vstupní ceny nebo zvýšené vstupní ceny.
27. Skupiny SKP jsou vymezeny následovně (ve správním spise viz např. stanovisko správce daně k odvolání): 31.10 - elektromotory, generátory a transformátory a jejich díly; 31.20 - elektrická rozvodná, řídicí a spínací zařízení a jejich díly; 32.10 - elektronky a jiné elektronické součástky a jejich díly.
28. Z důvodové zprávy k novele č. 346/2010 Sb. plyne, že „se navrhuje u vymezeného hmotného majetku využívaného alespoň zčásti k výrobě elektřiny ze slunečního záření zavést povinnost uplatňovat daňové odpisy tohoto majetku a prodloužit dobu jeho odpisování. U ostatních zařízení zůstává v oblasti odpisování zachován standardní režim. S ohledem na skutečnost, že více jak tři čtvrtiny nákladů je nutné vynaložit na technologickou část solárních zařízení a pouze necelou jednu čtvrtinu na stavební část solárních zařízení s tím, že stavební část těchto zařízení je zpravidla zařazena v odpisové skupině 4 s dobou odpisování 20 let (v případě staveb na dobu určitou dokonce zpravidla na 30 let), se navrhuje uvedené změny jen pro technologickou část tohoto majetku. Z důvodu jednodušší aplikace návrhu je technologická část, která je tvořena zejména solárními panely, měniči a rozvaděči, vymezena jejím zařazením do skupin Standardní klasifikace produkce kódem 31.10, 31.20 nebo 32.10.“

29. Jak zdůraznil Nejvyšší správní soud, znění § 30b ZDP je jednoznačné a nevzbuzuje pochybnosti, kterého hmotného majetku se režim odpisování dle tohoto ustanovení týká; proto není namístě odkaz žalobce na zásadu *in dubio pro mitius*. Podle citovaného ustanovení se odpisuje výhradně taxativně vymezený hmotný majetek označený ve Standardní klasifikaci produkce (SKP) kódem skupin 31.10, 31.20 nebo 32.10. Vzhledem k povaze produkce, která splňuje uvedenou klasifikaci, do těchto skupin spadají například solární panely, měniče a rozvaděče. Odpisování podle § 30b ZDP se má zjevně týkat pouze takto vymezené tzv. technologické části FVE (nejedná se o právní pojem, ale o pomocné jazykové vyjádření toho, jakých zařízení se ustanovení v obecné rovině týká). Oproti tomu tzv. stavební část FVE do uvedených skupin zařadit nelze a její odpisování zůstalo beze změny (odpisuje se dle jiných příslušných ustanovení ZDP).
30. Do skupin SKP 31.10, 31.20 a 32.10 tedy nelze zařadit nosné konstrukce (stojany), jejichž pomocí je technologie FVE uchycena na střeše budovy, ani kabelové svody a zabezpečení, které taktéž slouží k tomu, aby technologická část FVE mohla být umístěna na střeše budovy. Nejedná se o zařízení přímo sloužící pro výrobu elektřiny ze slunečního záření ve smyslu § 30b ZDP. Náklady na ně tak nelze zahrnout do vstupní ceny tzv. technologické části FVE.
31. Z uvedeného vyplývá, že takové části FVE, které nelze zařadit do skupin SKP 31.10, 31.20 a 32.10, je třeba odpisovat podle ostatních ustanovení ZDP, pod které je možné konkrétní hmotný majetek zařadit.
32. V daném případě je podstatné, že kabelové svody, zabezpečení a stojany byly pevně spojeny s budovami, na jejichž střeše je FVE umístěna; jedná se tak o technická zhodnocení budov, které zvyšuje jejich vstupní (zůstatkovou) cenu. Vzhledem k tomu, že vlastník budov jako pronajímatel udělil žalobci souhlas s odpisováním technického zhodnocení budov, kabelové svody, zabezpečení a stojany měly být odpisovány podle § 28 odst. 3 ZDP (jako technické zhodnocení pronajatého hmotného majetku); jakkoli tzv. stavební část a technologická část FVE tvoří jeden (technicky) funkční celek, přesto jednotlivý hmotný majetek, který je jejich součástí, podléhá různému způsobu daňového odpisování. Pokud jde o zmiňovaný pokyn GFR D-6, ten se specifickým režimem odpisování FVE se vůbec nezabývá. To však nemá vliv na správnost závěrů žalovaného, který na tento pokyn ostatně odkazoval pouze nad rámec svého posouzení.
33. Zdejší soud s ohledem na výše uvedené neshledal žalobu důvodnou a nad rámec uplatněných žalobních bodů nezjistil žádnou vadu, jež by atakovala zákonnost napadeného rozhodnutí a k níž by musel přihlížet z úřední povinnosti, a proto žalobu podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.

VI. Náklady řízení

34. O nákladech účastníků řízení před zdejším i kasačním soudem zdejší soud rozhodl jediným výrokem podle § 60 odst. 1 s.ř.s. věty první s.ř.s. ve spojení s § 110 odst. 3 s.ř.s.
35. Žalobce nebyl ve věci úspěšný, a proto mu nenáleží právo na náhradu nákladů řízení; to by náleželo procesně úspěšnému účastníkovi, kterým byl žalovaný. Zdejší soud však nezjistil, že by žalovanému vznikly náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti, a proto rozhodl, že se mu náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud. Kasační stížnost je nepřipustná proti rozhodnutí, jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem; to neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu (§ 104 odst. 3 písm. a/ s.ř.s.).

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s.ř.s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 7. srpna 2019

David Raus v.r.
předseda senátu