



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě - pobočka v Olomouci rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Zuzany Šnejdrové, Ph.D., a soudců Mgr. Barbory Berkové a Mgr. Michala Rendy ve věci

žalobkyně: **Č. a.s., IČO X**
sídlem B. 1146/8a, O.
zastoupena daňovým poradcem Ing. R. L.
sídlem D. 4, B.

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 7. 2016, č. j. 31551/16/5200-11431-711360,
ve věci daně z příjmů právnických osob

takto:

I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 18. 7. 2016, č. j. 31551/16/5200-11431-711360, se **zrušuje a věc se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

II. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení částku 9 800 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám Ing. Radka Lancíka, daňového poradce se sídlem Divadelní 4, Brno.

Odůvodnění:

1. Finanční úřad pro Olomoucký kraj (dále jen „správce daně“) doměřil dodatečným platebním výměrem ze dne 23. 1. 2015, č. j. 176475/15/3101-51524-802673 žalobkyni daň z příjmů právnických osob (dále jen „daň“) za zdaňovací období roku 2010 ve výši 71 820 Kč, a dále dodatečným platebním výměrem ze dne 23. 1. 2015, č. j. 176497/15/3101-51524-802673 za zdaňovací období roku 2011 ve výši 338 770 Kč, a současně vyčíslil v obou platebních výměrech penále. Z důvodů pro doměření daně jsou pro posouzení důvodnosti žaloby podstatné pouze skutečnosti týkající se daňových odpisů fotovoltaické elektrárny k výrobě elektřiny ze slunečního záření, kterou žalobkyně vybudovala na střechách objektů na adrese svého sídla (dále jen „F. B.“).
2. Správce daně dospěl k závěru, že žalobkyně porušila § 23 odst. 1 a odst. 3 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“) a neoprávněně si snížila základ daně za rok 2011 o částku 629 388 Kč, neboť náklady vynaložené na dodávku konstrukcí F. B. pevně spojených se střechami budov a na související stavební úpravy střech v celkové výši 7 485 158 Kč nesprávně zařadila do pořizovací ceny zařízení k výrobě elektřiny, ačkoli je měla jakožto technické zhodnocení staveb odpisovat v rámci vstupní ceny těchto nemovitostí. Dle správce daně byl sice pro hmotný majetek využívaný k výrobě elektřiny ze slunečního záření od 1. 1. 2011 v § 30b ZDP stanoven speciální způsob odpisování (rovnoměrné nepřerušitelné odpisování po dobu 240 měsíců do 100 % vstupní ceny), avšak tento časový způsob odpisování se týká pouze technologické části F., nikoli části konstrukční, která je technickým zhodnocením „nosných“ budov. Žalobkyně tak dle správce daně chybně stanovila vstupní cenu F. B. dle § 29 odst. 1 ZDP. Zatímco žalobkyně uplatnila v roce 2011 daňový odpis F. B. ve výši 2 240 172 Kč z pořizovací ceny 44 803 334 Kč, mělo se správně jednat o odpis 1 610 784 Kč z pořizovací ceny 32 215 615 Kč.
3. Žalovaný žalobou napadeným rozhodnutím změnil rozhodnutí správce daně tak, že za zdaňovací období roku 2010 snížil doměřenou daň z částky 71 820 Kč na částku -9 310 Kč a za zdaňovací období roku 2011 snížil doměřenou daň z částky 338 770 Kč na částku 58 710 Kč.
4. Ve vztahu k roku 2010 dospěl žalovaný k závěru, že správce daně sice v případě částky 7 485 158 Kč za dodávku konstrukcí s elektrickými rozvody a souvisejících stavebních úprav střech oprávněně snížil vstupní cenu F. B., neboť tyto náklady najisto spadají do technického zhodnocení hal, nicméně správce daně nesprávně upravil vstupní cenu F. B. pouze pro zdaňovací období roku 2011, ačkoliv byla předmětná F. zařazena do stavu způsobilému obvyklému užívání dle § 26 odst. 5 a 10 ZDP již v prosinci 2010, kdy si z ní žalobkyně uplatnila za toto zdaňovací období v daňově uznatelných nákladech dle § 24 odst. 2 písm. a) ZDP roční daňový odpis. Žalovaný tak ve zdaňovacím období roku 2010 snížil vstupní cenu F. B. o 7 485 158 Kč připadající na technické zhodnocení „nosných“ budov. Současně však vyloučil z daňově uznatelných nákladů žalobkyni nesprávně

uplatněný rovnoměrný odpis ve výši 160 931 Kč z majetku zařazeného do 4. odpisové skupiny dle § 31 odst. 1 písm. a) ZDP v roční odpisové sazbě 2,15 pro první rok odpisování, neboť dovedl, že správně mělo být uvedené odpisováno jako součást „nosných“ budov. Jelikož byly žalobkyní v odvolacím řízení doplněny rozhodné skutečnosti (tvrzení o tom, kolik panelů bylo instalováno žalobkyní na střeších vlastních nemovitostí a kolik na střeších pronajatých nemovitostí), mohl žalovaný v rámci odvolacího řízení žalobkyni za zdaňovací období roku 2010 zohlednit částku 250 578 Kč připadající na odpisy technického zhodnocení „nosných“ budov (z toho částka 195 905 Kč jako odpis technického zhodnocení budovy v nájmu a částka 54 673 jako odpis technického zhodnocení vlastní budovy). V důsledku těchto skutečností snížil žalovaný správcem daně doměřený základ daně o částku 89 647 Kč.

5. Ve vztahu k roku 2011 žalovaný v rámci nového propočtu daňového odpisu F. B. zohlednil správcem daně nesprávné provedení snížení vstupní ceny F. B. o odpis 160 931 Kč za rok 2010, který se vstupní cenou F. B. nesouvisí, tj. zvýšil vstupní cenu F. B. o k ní nenáležící odpis ve výši 160 931 Kč, v důsledku čehož stanovil roční odpis dle § 30b ZDP v návaznosti na bod 9 a 10 přechodných ustanovení k zákonu č. 346/2010 Sb. ve výši 1 618 836 Kč, tj. o 8 052 Kč nižší než správce daně. Žalobkyně si tedy dle žalovaného za zdaňovací období 2011 uplatnila v základu daně neoprávněně odpisy z F. B. pouze ve výši 621 336 Kč, nikoli 629 388, jak stanovil správce daně. I v případě roku 2011 dále žalovaný v rámci odvolacího řízení ve prospěch žalobkyně zohlednil částku připadající na odpisy technického zhodnocení „nosných“ budov (zde pouze pronajatých), a to ve výši 378 749 Kč, tudíž celkový roční odpis F. a technického zhodnocení budov činil dle žalovaného 1 997 585 Kč, nikoli 1 610 784, jak stanovil správce daně. Správcem daně doměřený základ daně proto žalovaný snížil o částku rozdílu odpisů stanoveným správcem daně (629 388 Kč) a jím samotným (242 587 Kč), tj. o 386 801 Kč.
6. S odvolací námitkou žalobkyně vůči nesprávnosti závěru správce daně o tom, že nosná konstrukce F. panelů je technickým zhodnocením budovy, se žalovaný vypořádal odkazem na § 26 odst. 2 ZDP. Uvedl, že při zařazení F. do odpisové skupiny se postupuje podle Přílohy č. 1 ZDP a určení příslušné odpisové skupiny záleží na konkrétním druhu hmotného majetku, přičemž soubor movitých věcí se zařazuje podle hlavního funkčního předmětu. Dále odkázal na Pokyn D-6 GFŘ k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení ZDP č. j. 32320/11-31 (dále jen „Pokyn GFŘ D-6“), který v bodě 1 k § 26 ZDP uvádí, že *„(v)ýrobními zařízeními, zařízeními a předměty, které jsou samostatnými movitými věci 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 a konstrukce a příslušné technologické rozvody, např. zařízení na výrobu elektrické energie“*. Z citovaného ustanovení žalovaný dovedl, že kabelové svody a stojany, které jsou pevně spojeny s budovou (jejich odstraněním by došlo ke znehodnocení stavby, na které jsou tyto svody a stojany umístěny), jsou samostatnými movitými věcmi a jsou tedy technickým zhodnocením stavby, neboť se jedná o jeden funkční celek. Dále v tomto kontextu žalovaný odkázal na § 120 odst. 1 zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ObčZ“), a judikaturu Nejvyššího soudu vykládající pojem „znehodnocení“ věci. Na toto ustanovení dle žalovaného věcně navazuje vysvětlivka + + + + +) uvedená v Příloze č. 1 ZDP, korespondující i s Pokynem D-300 Ministerstva financí č. j. 15/107 705/2006, k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení ZDP (dále jen „Pokyn MF D-300“) a následně od 1. 1. 2011 i s Pokynem GFŘ D-6. Demontáží nosné konstrukce by dle žalovaného došlo ke

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

znehodnocení funkce a účelu budovy, neboť by již nesloužila k instalaci majetku využívaného k výrobě elektřiny ze slunečního záření. K závaznosti a významu pokynů ministerstev odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 8. 2010, č. j. 2 Afs 53/2010-63. Žalovaný tedy souhlasil se správcem daně, že v případě, kdy je F. umístěna na střeše budovy, jsou nosné konstrukce pro F. panely a kabeláže pro rozvod elektrické energie z F. článků, včetně nákladů vynaložených na provedené stavební úpravy, technickým zhodnocením stavby a podle § 33 odst. 1 a 3 ZDP se považují za modernizaci, tj. rozšiřují vybavenost nebo použitelnost majetku, přičemž o tuto hodnotu se pak navyšuje vstupní či zůstatková hodnota staveb dle § 29 odst. 1 a 3 ZDP, kdy se pro účely odpisů postupuje podle § 26 odst. 5 a § 28 odst. 3 ZDP. Nosnou konstrukcí se dle žalovaného budovám udělila nová funkčnost a montážemi se nosné konstrukce staly nedílnou součástí těchto „nosných“ budov, tj. jejich technickým zhodnocením. V případě solární elektrárny instalované na střeše budovy tak dojde jednak k technickému zhodnocení budovy, a dále ke vzniku samostatné movité věci – fotovoltaického systému produkující elektrický proud. Tento systém do 31. 12. 2010, tj. do přijetí zákona č. 346/2010 Sb., pro účely odpisování spadl do položky (3-35) SKP 31.10 v 3. odpisové skupině s dobou odpisování 10 let. S účinností od 1. 1. 2011 pak došlo dle nového § 30b ZDP u hmotného majetku označeného v SKP kódem skupiny 31.10, 31.20 a 32.10 (technologická část F.) k prodloužení daňového odpisování z 10 let dle § 30 ZDP pro hmotný majetek zařazený do 3. odpisové skupiny na 20 let.

7. Žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě se žalobkyně domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného. Nesouhlasila se závěrem žalovaného, že nosné konstrukce pro F., které jsou přišroubované ke střeše budovy, jsou technickým zhodnocením budovy. Namítala, že:

- a) nestačí zkoumat pouze pevné spojení, ale je nutné zkoumat spojení funkční podle § 26 odst. 2 ZDP (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 8. 2014, č. j. 9 Afs 147/2013-53 a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 9. 2010, č. j. 5 Afs 3/2010-144). Na otázku, zda přišroubováním nosné konstrukce pro F. dojde k jejímu splynutí s budovou, nelze odpovědět bez zjištění, zda nosná konstrukce pro F. panely slouží k funkci budovy nebo k funkci F. panelů pro výrobu elektřiny ze slunečního záření. Nosné konstrukce F. panelů jsou sice pevně spojeny s budovou, ale z hlediska funkčnosti netvoří s budovou funkční celek, neboť neslouží k funkci budovy, ale slouží pro výrobu elektřiny ze slunečního záření. Jedná se v daném případě tedy o dva hmotné majetky, a to budovu na straně jedné a nosné konstrukce F. panelů na straně druhé. I přes pevné spojení s budovou tak nosné konstrukce pro F. panely netvoří s budovou funkční celek;
- b) při oddělení nosných konstrukcí F. panelů od budovy nedojde k funkčnímu a účelovému znehodnocení budovy, protože v budově výroba elektřiny neprobíhá a je možné výrobu elektřiny ze slunečního záření vyrábět i mimo ni, např. na poli či na louce. Nosné konstrukce F. panelů nejsou vyžadovány pro funkci a účel dané stavby z hlediska stavebního zákona, a proto nejsou součástí budovy pro účely ZDP jako její technické zhodnocení. Mít na střeše nosné konstrukce pro F. panely není pro fungování dané budovy z hlediska stavebně technického nezbytné, neboť vyrobená elektřina ze slunečního záření budovu nenapájí. Neumístění nosných konstrukcí F. na střeše tak neznemožňuje funkci a účel stavby (shodně rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 25. 9. 2009, č. j. 22 Ca 280/2008). Nosné konstrukce F. panelů by sloužily k funkci budovy tehdy, pokud by jimi vyrobená

elektrina ze slunečního záření byla zdrojem napájení budovy (srov. rozsudek Nejvyššího soudu Slovenskej republiky ze dne 23. 4. 2009, č. j. 3 Sžf 101/2008);

- c) žalovaný se nemůže dovolávat Pokynu GFŘ D-6 v bodě 1 k § 26 ZDP, neboť podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 9. 2010, č. j. 5 Afs 3/2010-144 tento pokyn sice vyjadřuje záměr, ale neodpovídá textu ZDP. Citovaný pokyn nerozlišuje 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 ZDP tomuto záměru neodpovídá. Nosné konstrukce F. panelů slouží pro výrobu elektriny ze slunečního záření, nikoli funkci budovy, jejich odstraněním tudíž dojde k znehodnocení F., nikoliv budovy, ta bude bez nosných konstrukcí F. panelů fungovat stále stejně. Nosné konstrukce F. je tedy možné je považovat za hmotný majetek, avšak nikoli za technické zhodnocení budovy, neboť slouží samy o sobě a provoz budovy na nich není závislý.

8. Žalovaný navrhl, aby soud žalobu zamítl. K žalobním bodům uvedl, že:

ad a) ani on ani správce daně se nezabývali pouze pevným spojením, nýbrž právě otázkou funkčnosti – viz napadené rozhodnutí, v němž s odkazem na civilní judikaturu žalovaný vymezil pojem součást věci, resp. znehodnocení věci;

ad b) demontáží nosné konstrukce pro F. by došlo ke znehodnocení budovy, která by již dále nesloužila k instalaci majetku využívaného k výrobě elektriny ze slunečního záření. O technickém zhodnocení lze uvažovat pouze u takových zásahů do majetku, které se týkají jeho nedílných součástí. Je-li nosná konstrukce F. umístěna na střeše budovy, je tato, stejně jako kabeláž pro rozvod elektrické energie z F. článků, včetně nákladů vynaložených na provedené stavební úpravy, technickým zhodnocením stavby a podle § 33 odst. 1 a 3 ZDP se považují za modernizaci, tj. rozšiřují vybavenost nebo použitelnost majetku. O tuto hodnotu se pak navyšuje vstupní a zůstatková cena staveb dle § 29 odst. 1 a 3 ZDP, kdy se pro účely odpisů postupuje dle § 26 odst. 5 a § 28 odst. 3 ZDP. Nosnou konstrukcí F. se tedy budově udělila nová funkčnost a montáží se tato nosná konstrukce stala nedílnou součástí této „nosné“ budovy, tj. jejím technickým zhodnocením. Stejný názor dle žalovaného sdílí i odborná literatura – např. článek Ing. S. v Daňovém expertu 2011/8. Elektrinu ze slunečního záření lze bezpochyby vyrábět i bez budovy, avšak oddělením nosných konstrukcí FVE panelů již budova neslouží k instalaci majetku využívaného k výrobě elektriny ze slunečního záření, čímž ztrácí tuto svoji funkčnost a dojde tím k jejímu znehodnocení. Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 25. 9. 2009, č. j. 22 Ca 280/2008, jehož se žalobkyně dovolává, byl zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 9. 2010, č. j. 5 Afs 3/2010-144, který v něm dovodil, že je nutno vždy pro daňové účely zkoumat a priori hledisko funkční a účelové a nejprve je proto třeba individuálně určit funkci a účel stavby a teprve následně posoudit, co ten který účel stavby umožňuje. Žalovaný popsáním způsobem v posuzované věci postupoval. K rozsudku Nejvyššího soudu Slovenskej republiky ze dne 23. 4. 2009, č. j. 3 Sžf 101/2008, uvedl, že se jedná o rozsudek jiného státu, proto k němu nelze přihlížet;

ad c) rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 9. 2010, č. j. 5 Afs 3/2010-144 se vyjadřuje k Pokynu MF č. D-300, a to ve vztahu k starším zdaňovacím obdobím. Pokyn GFŘ D-6 z hlediska použití nahradil Pokyn MF D-300. Žalovaný vycházel při výkladu nejen z pokynu GFŘ D-6, ale i z Přílohy č. 1 k ZDP.

Závěrem žalovaný uvedl, že žalobkyně si svým jednáním odporuje, neboť na jedné straně tvrdí, že v případě nosných konstrukcí F. panelů a kabeláže pro rozvod elektrické energie z F. článků se nejedná o technické zhodnocení hal, zároveň však na straně druhé doložila veškeré údaje k tomu, aby mohla uplatnit odpisy z technického hodnocení budov, které jí byly v rámci odvolacího řízení zohledněny.

9. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného [§ 75 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“)]. Krajský soud rozhodoval o věci samé bez jednání, neboť oba účastníci s tímto postupem souhlasili (§ 51 odst. 1 s. ř. s.).
10. V posuzované věci není sporné, že výdaje na pořízení nosných konstrukcí pro F. nebyly uplatnitelné jako výdaje na snížení základu daně v okamžiku pořízení těchto konstrukcí, nýbrž že tyto musely být předmětem postupného odpisování. Sporné však je, zda žalobkyně správně stanovila vstupní cenu F. pro účely daňových odpisů, když výdaje vynaložené na nosné konstrukce pro fotovoltaické panely upevněné na střeše budovy, včetně kabelových svodů (pořízení stojanů a související stavební úpravy budovy), zahrnula do pořizovací ceny F. Žalobkyně zastává názor, že tato zařízení jsou součástmi F., proto náklady na jejich pořízení musí být zahrnuty do pořizovací ceny F., která je poté jako celek zákonem stanoveným specifickým způsobem odpisována. Žalovaný naopak dovozuje, že hodnotu stojanů včetně kabelových svodů je nutné považovat za technické zhodnocení stavby, na níž je F. umístěna, konkrétně za modernizaci dané budovy, tudíž jejich hodnota zvyšuje vstupní či zůstatkovou cenu této stavby a její odpisování probíhá způsoby uvedenými v § 31 a 32 ZDP. Speciální způsob odpisování, upravený v § 30b ZDP, se dle žalovaného vztahuje jen na technologickou část F. (panely, měřiče, rozvaděče), nikoli na stojany, kabely a stavební úpravy střech budov.
11. Podle § 26 odst. 2 ZDP se hmotným majetkem pro účely ZDP rozumí *samostatné movité věci, popřípadě soubory movitých věcí se samostatným technickoekonomickým určením, jejichž vstupní cena je vyšší než 40 000 Kč a mají provoznětechnické funkce delší než jeden rok.... Za samostatné hmotné 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*. Podle odst. 5 téhož ustanovení 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. Obdobně to platí pro technické zhodnocení (§ 33).*
12. Podle § 30b odst. 1 ZDP (ve znění zákona 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.*
13. Podle § 33 odst. 1 ZDP se *technickým zhodnocením pro účely tohoto zákona rozumí vždy výdaje na dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku, pokud převýšily u jednotlivého majetku v úhrnu ve zdaňovacím období 1995 částku 10 000 Kč a počínaje zdaňovacím obdobím 1996 částku 20 000 Kč a počínaje zdaňovacím obdobím*

1998 částku 40 000 Kč. Technickým zhodnocením jsou i uvedené výdaje nepřesahující stanovené částky, které poplatník na základě svého rozhodnutí neuplatní jako výdaj (náklad) podle § 24 odst. 2 písm. zb). Podle odst. 3 téhož ustanovení se modernizací pro účely tohoto zákona rozumí rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti majetku.

14. Skutečnost, že nosné konstrukce F. jsou v posuzované věci pevně spojeny se střechami budov, na nichž jsou umístěny, je v posuzované věci nesporné. Pro účely výběru zákonu odpovídajícímu způsobu odpisování majetku je v případě věci pevně spojených se stavbou vždy nutné individuálně posoudit, zda jsou tyto věci součástí určité stavby či nikoliv.
15. V rozsudku ze dne 17. 9. 2010, č. j. 5 Afs 3/2010-144, v němž byla řešena otázka odpisování filtrační a klimatizační jednotky, Nejvyšší správní soud uvedl: „Zásadní pro posouzení věci - součásti stavby - ve vymezení podle zákona o daních z příjmů je umožnění funkce a určeného účelu stavby, pevné spojení se stavbou, jakož i to, zda demontáží součásti (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. Tyto podmínky však technologická zařízení, o které je ve věci sporu, nesplňují, a to, jak již bylo konstatováno především stran funkčního využití stavby k účelu, pro který byla zkolaudována a kterému také slouží. Samostatnou věcí tak typicky budou např. výrobní prostředky, které mají vlastní funkci (soustruh, fréza, ...), jakkoli jsou pevně spojené se stavbou, podle občanskoprávní úpravy svojí povahou nenáleží ke stavbě; podle daňové úpravy se stavbou netvoří jeden funkční celek (mají vlastní odlišné funkce). Odkazuje-li stěžovatel na vysvětlivky k § 26 odst. 1 zákona o daních z příjmů, lze zcela jistě např. i klimatizační jednotku, resp. filtrační jednotku, považovat za samostatnou movitou věc, avšak pouze tam, kde může sloužit sama o sobě a není na ní závislý výrobní proces - provoz stavby určené právě k určité výrobě. Uvedené ustanovení, jehož se stěžovatel dovolává, nadto expressis verbis stanoví, že se jedná o taková zařízení, která s budovou netvoří jeden funkční celek. Jak již bylo naznačeno, v případě, který je nyní posuzován, se však o takový celek jedná. Stejně tak ve smyslu vysvětlivky k příloze č. 1 zákona o daních z příjmů, na kterou stěžovatel odkazuje, se za nedílnou součást staveb považují zařízení, která umožňují jeho funkci a účel, k němuž byla stavba určena a zkolaudována. Jejich demontováním by nepochybně došlo ke znehodnocení funkce a účelu stavby, neboť by výroba, k níž byla stavba určena, nemohla probíhat...“
16. V případě zařízení pevně spojeného se stavbou je tedy pro účely odpisování nejprve nutné zkoumat funkci a účel konkrétní stavby, a poté posoudit, zda předmětné zařízení tuto funkci a účel umožňuje. Teprve poté lze dovodit, zda by oddělením zařízení došlo ke znehodnocení konkrétní stavby co do její funkce a účelu, a následně tak posoudit, zda je možné předmětné zařízení pro daňové účely označit za součást stavby, na níž je umístěno.
17. Žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí ohledně povahy předmětných nosných konstrukcí F. nedospěl k jednoznačnému závěru, zda se jedná o samostatné věci, či o součást budovy. V odst. 63 napadeného rozhodnutí konstatoval s odkazem na § 26 odst. 2 ZDP a Pokyn GFŘ D-6, že kabelové svody a stojany, byť jsou pevně spojeny s budovou, jsou samostatnými movitými věcmi, a jsou technickým zhodnocením stavby, neboť se jedná o jeden funkční celek, v odst. 67 napadeného rozhodnutí však žalovaný uvedl, že montážemi se nosné konstrukce staly nedílnou součástí „nosných“ budov, tj. jejich technickým zhodnocením. Krajskému soudu tak není zřejmé, jaký závěr tedy žalovaný v této otázce zaujal, tj. zda považuje předmětné konstrukce a kabely za součást budovy či za samostatnou věc.

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

18. Z § 26 odst. 2 ZDP a výše citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu vyplývá, že pro kvalifikaci zařízení pevně spojeného se stavbou jako věci samostatné, tedy nikoli jako součásti stavby, je klíčovým, zda předmětné zařízení tvoří se stavbou jeden funkční celek. Žalovaný však na straně jedné uvádí, že předmětné nosné konstrukce jsou samostatnými věcmi, na druhé straně však snáší argumenty pro zdůvodnění závěru, že se jedná o jeden funkční celek. Tyto závěry jsou však z pohledu citovaného ustanovení ZDP a rozsudku v rozporu, neboť závěr o tom, že zařízení pevně spojené se stavbou s ní tvoří funkční celek, musí vést k závěru o tom, že takové zařízení je součástí dané stavby.
19. S názorem žalovaného, že instalací kabelových svodů a nosných konstrukcí pro F. došlo k technickému zhodnocení budovy ve smyslu její modernizace v podobě zvýšení její vybavenosti a použitelnosti (získání nové funkce), kdy jejich oddělením by byla budova ve smyslu snížení její vybavenosti a pozbytí této funkce znehodnocena, krajský soud nesouhlasí.
20. Krajský soud považuje za nepochybné, že nosná konstrukce byla žalobkyní pořízena za účelem provozu F. Tyto konstrukce tak úzce souvisí s provozem F., a právě s ní tak tvoří funkční celek, který je samostatnou movitou věcí, resp. souborem movitých věcí. Podle § 26 odst. 2 ZDP *souborem hmotných movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením se rozumí dílčí část výrobního či jiného celku. Soubor hmotných 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 hmotných movitých věcí. Soubor hmotných movitých věcí se zařazuje do odpisové skupiny podle hlavního funkčního předmětu.* Bez stojanů pro umístění F. panelů a jejich propojení a bez kabelů, které po pospojování panelů vedou elektrickou energii k transformátorům a dále do přenosové či distribuční soustavy, by F. nemohla být jako technologie funkční. Jiný účel umístění stojanů a kabelů nelze z obsahu správního spisu dovodit, neboť z žádné z listin obsažených ve spisu nevyplývá, že by umístěním F. na střechy dotčených budov došlo ke změně funkce a účelu předmětných budov. Jak bylo výše uvedeno, právě funkce a účel samotné „nosné“ budovy je přitom podstatný pro závěr, zda nosné konstrukce pro F. jsou součástí takové budovy. Z obsahu spisu však nevyplývá, že by došlo ke změně ve funkci daných budov, tj. že by se z budov původně výrobních či administrativních staly toliko elektrárny, ani z obsahu spisu nevyplývá, že by elektřina vyrobená v předmětných F. byla jediným zdrojem elektřiny pro dané budovy a že by tak případným oddělením F., resp. nosných konstrukcí pro F., ztratily budovy pro ztrátu zdroje elektřiny svou použitelnost. Pokud je tedy argumentace žalovaného založena na závěru, že nosné konstrukce nejsou součástí technologického vybavení F. a naopak jsou technickým zhodnocením stavby, na níž jsou umístěny, krajský soud s takovým závěrem nesouhlasí.
21. Krajský soud přiznává relevantnost tvrzení žalovaného, že instalací nosných konstrukcí F. získaly předmětné budovy novou funkci, a to funkci pasivního „stojanu“ či „nosiče“ F., avšak nesouhlasí se závěrem, že by tímto způsobem došlo k technickému zhodnocení dané budovy ve smyslu její modernizace a že by případné odinstalování těchto nosných konstrukcí předmětné budovy jakkoli znehodnotilo. V případě takto širokého pojetí technického zhodnocení ve smyslu § 33 ZDP by pak za technické zhodnocení budovy

muselo být považováno jakékoli rozšíření vybavenosti dané budovy bez ohledu na její funkci (př. montáž stojanu na umístění billboardu).

22. Pokud žalovaný opírá svou argumentaci dále o Pokyn GFŘ D-6, konkrétně jeho poznámku k příloze č. 1 ZDP, podle níž „*nedílnou součástí stavebních děl je i technické vybavení stavebních děl, zahrnující např. zabudované konstrukce (kovové atd.), sloužící k upevňování účelových zařízení a předmětů*“, neobjasnil žalovaný nijak souvislost mezi touto poznámkou v pokynu a svým závěrem o tom, že nosné konstrukce pro FVE jsou technickým zhodnocením budovy.
23. Pro úplnost krajský soud uvádí, že k obdobným závěrům dospěl rovněž Krajský soud v Brně v rozsudku ze dne 25. 10. 2017, č. j. 62 Af 129/2015-43, proti němuž však byla podána kasační stížnost žalovaným, o níž nebylo dosud Nejvyšším správním soudem rozhodnuto (sp. zn. 5 Afs 307/2017)
24. S ohledem na výše uvedené krajský soud žalobou napadené rozhodnutí zrušil pro vadu způsobenou vnitřní rozporností odůvodnění rozhodnutí v otázce povahy předmětných nosných konstrukcí F., a dále pro nezákonnost v podobě nesprávného právního posouzení z důvodu nesprávného výkladu pojmu technické zhodnocení budovy. Podle § 78 odst. 4 s. ř. s. krajský soud věc vrací žalovanému k dalšímu řízení, v němž je žalovaný právním názorem zdejšího soudu vázán (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).
25. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. tak, že v řízení procesně úspěšná žalobkyně má právo vůči žalovanému na náhradu nákladů řízení. Náklady žalobkyně ve výši 9 800 Kč tvoří: 1) zaplacený soudní poplatek ve výši 3 000 Kč a 2) náklady za zastupování žalobkyně daňovým poradcem, stanovené dle vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátní tarif, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „AT“) jako odměna za zastupování ve výši 6 200 Kč za 2 provedené úkony právní služby dle § 11 odst. 1 písm. a) a d) AT, tj. převzetí zastoupení a sepsí žaloby, přičemž odměna za 1 úkon právní služby ve výši 3 100 Kč byla stanovena dle § 9 odst. 4 písm. d) a § 7 bod 5 AT, a dále náhrada hotových výdajů za provedené úkony ve výši 600 Kč, tj. 2 x 300 Kč dle § 13 odst. 3 AT.
26. Vzhledem k odlišné úpravě s. ř. s. a o. s. ř., týkající se nabytí právní moci rozhodnutí (§ 54 odst. 5 s. ř. s., § 159, § 160 odst. 1 o. s. ř.), uložil soud žalovanému povinnost zaplatit náhradu nákladů řízení ve lhůtě 30 dnů od právní moci rozsudku. Místo plnění určil soud dle § 149 o. s. ř.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **lze** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

Nesplní-li povinný dobrovolně, co mu ukládá vykonatelné soudní rozhodnutí, může oprávněný podat návrh na nařízení exekuce.

Olomouc 27. června 2018

JUDr. Zuzana Šnejdrová, Ph.D. v. r.

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.