



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Ondřeje Mráky, soudce Zdeňka Kühna a soudkyně Michaely Bejčkové v právní věci žalobkyně: **REZFIN s. r. o.**, se sídlem Zlínská 155, Otrokovice - Kvítkovice, zastoupená **TOMÁŠ GOLÁŇ**, daňová kancelář s. r. o., se sídlem Jiráskova 1284, Vsetín, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 8. 2015, čj. 28045/15/5200-11435-711918, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 25. 10. 2017, čj. 62 Af 129/2015-43,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 25. 10. 2017, čj. 62 Af 129/2015-43, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Dodatečným platebním výměrem Finančního úřadu pro Zlínský kraj, Územní pracoviště v Otrokovicích (správce daně), ze dne 21. 11. 2013 byla žalobkyni doměřena daňová ztráta z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2011 nižší o částku 141 317 Kč a předsána povinnost uhradit penále ve výši 1 413 Kč.

[2] Proti dodatečnému platebnímu výměru podala žalobkyně odvolání. V odvolacím řízení vyzval správce daně žalobkyni k prokázání jednotlivých položek vstupní ceny fotovoltaické elektrárny (FVE). Z odpovědi žalobkyně vyplynulo, že do vstupní ceny FVE zahrnula také rekonstrukci střech budov ve vlastnictví jiné osoby (přípravné práce a výměnu střech) a konstrukci FVE na střeše budovy (kabelové svody, zabezpečení a nosné konstrukce - stojany).

[3] V záhlaví uvedeným rozhodnutím rozhodl žalovaný tak, že doměřená daňová ztráta z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2011 se snižuje z částky 141 317 Kč na částku 116 066 Kč a povinnost uhradit penále z doměřené daňové ztráty se snižuje z částky 1 413 Kč na 1 160 Kč. Žalovaný konstatoval, že žalobkyně nesprávně odpisovala výdaje související s *technologickou částí* FVE, která je umístěna na střeše pronajaté budovy (žalobkyně je nájemkyní). Kabelové svody, zabezpečení a stojany, včetně nákladů vynaložených na provedené stavební úpravy, neměly být zahrnuty do vstupní ceny *technologické části* FVE ve smyslu § 30b zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Jedná se o samostatné movité věci pevně spojené se stavbou [žalovaný odkázal na Pokyn Generálního finančního ředitelství (GFR) D-6]. Výdaje na ně bylo v tomto případě možné uplatnit v rámci vstupní ceny *konstrukce* FVE, a tedy technického zhodnocení budovy dle § 28 odst. 3 zákona o daních z příjmů. Žalobkyně z důvodu chybně stanovené vstupní ceny neoprávněně a v nesprávné výši zahrnula do daňových nákladů (odpisů hmotného majetku) *technologické části* FVE částku 1 695 800 Kč namísto 1 579 734 Kč.

[4] Proti rozhodnutí žalovaného podala žalobkyně žalobu u krajského soudu, který jí výše uvedeným rozsudkem vyhověl, napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Krajský soud nesouhlasil s názorem žalovaného, že kabelové svody, zabezpečení a stojany nejsou technologickým vybavením FVE, a naopak jsou součástí technického zhodnocení budovy, na níž jsou umístěny. Podle krajského soudu je třeba nejprve zkoumat funkci a účel konkrétní stavby a poté posoudit, zda určité zařízení tuto funkci a účel umožňuje. Žalobkyně pořídila kabelové svody, zabezpečení a stojany za účelem provozu FVE; bez nich by FVE nebyla funkční. Uvedené věci tvoří funkční celek a samostatnou movitou věc, resp. soubor movitých věcí úzce související s provozem FVE. V projednávané věci nevyplynula jakákoliv změna funkce a účelu budovy, na které byla FVE umístěna. Podle krajského soudu z pokynu GFR D-6 neplyne, že kabelové svody a stojany pevně spojené s budovou jsou samostatnými movitými věcmi, které lze podřadit pod technické zhodnocení pronajatého majetku. Krajský soud tedy nesouhlasil s názorem žalovaného, že odpisování kabelových svodů, zabezpečení a stojanů společně s technologií FVE odporuje smyslu § 30b zákona o daních z příjmů.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalobkyně

[5] Žalovaný (stěžovatel) napadl výroky I. a III. rozsudku krajského soudu kasační stížností z důvodů, které podřadil pod § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

[6] Namítl, že krajský soud nesprávně posoudil stanovení vstupní ceny FVE pro účely daňových odpisů žalobkyně. Krajský soud při posouzení vycházel z rozsudku NSS ze dne 17. 10. 2010, čj. 5 Afs 3/2010-144, který v této věci nelze bez dalšího aplikovat. Podle citovaného rozsudku je nutné zkoumat *a priori* hledisko funkční a účelové. FVE je tvořena stavební a technologickou částí, které sice tvoří jeden funkční celek, podléhají však různému způsobu daňového odpisování. Podle § 30b zákona o daních z příjmů se odpisuje pouze technologická část FVE, kam kabelové svody, zabezpečení a stojany nespádají, protože samy o sobě nejsou přímo zařízením pro výrobu elektřiny ze slunečního záření. Naopak jsou to zařízení pevně spojená s budovou, která umožňují uchycení technologie

pokračování

FVE na střechu budovy (k funkci technologie FVE ovšem nejsou nezbytné). Jejich odstraněním by budova byla znehodnocena. Z pohledu zákona o daních z příjmů se jedná o technické zhodnocení stavby.

[7] Názor stěžovatele koresponduje také s pokynem GFŘ D-6, podle něhož se mezi nedílné součásti stavebních děl řadí i jejich technické vybavení zahrnující např. zabudované konstrukce sloužící k upevňování účelových zařízení a předmětů.

[8] Nosné konstrukce, kabelové svody a zabezpečení lze v této věci považovat za modernizaci a rozšíření vybavenosti či použitelnosti majetku (§ 33 odst. 1 a 3 zákona o daních z příjmů), o které se zvyšuje vstupní či zůstatková hodnota staveb. Podle stěžovatele byla budovám udělena nová funkčnost, které nyní slouží také jako „nosič“ FVE. Pronajímatel s tímto novým účelem budov zjevně souhlasil a v případě odstranění FVE by jeho majetek byl opětovně zasažen tím, že by žalobkyně uvedla budovy do původního stavu, jak bylo ujednáno.

[9] Nosné konstrukce, kabelové svody a zabezpečení měly být odpisovány jako technické zhodnocení pronajatého majetku podle § 28 odst. 3 zákona o daních z příjmů.

[10] Stěžovatel odkázal na bod 1 k § 26 pokynu GFŘ D-6, podle kterého výrobními zařízeními, 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 a konstrukce a příslušné technologické rozvody, např. technologická zařízení na výrobu elektrické energie. Podle stěžovatele jsou tedy kabelové svody, zabezpečení a stojany stavební částí FVE, díky které lze umístit technologii FVE na příslušné místo a je třeba pohlížet na ně jako na a) samostatné movité věci umístěné na pozemku, popř. b) technické zhodnocení stavby, jsou-li umístěny na střeše.

[11] Z důvodové zprávy k zákonu č. 346/2010 Sb., kterým byl do zákona o daních z příjmů vtělen § 30b, plyne úmysl zákonodárce vztáhnout změny v odpisování dle tohoto ustanovení pouze na technologickou část FVE, kam nespádají zařízení typu kabelové svody, zabezpečení a stojany. Ty spadají do stavební části, na kterou se technologická část napojuje.

[12] Stěžovatel navrhl, aby NSS napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

[13] Žalobkyně se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnila s názorem krajského soudu. Separace kabelových svodů, zabezpečení a stojanů od FVE by znamenala znehodnocení technologie FVE, které by ukončilo její funkčnost; jedná se o její součást. Montáž nosné konstrukce FVE nezakládá novou funkci stavby; ta je stále určena pro zemědělskou prvovýrobu. Žalobkyně navrhla, aby NSS kasační stížnost zamítl.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[14] Ačkoliv stěžovatel výslovně uvedl, že rozsudek krajského soudu napadá z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s., kasační námitky odpovídají pouze důvodu podle písm. a) citovaného ustanovení. Pro úplnost NSS konstatuje, že neshledal vady napadeného rozsudku, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

[15] Kasační stížnost je důvodná.

[16] Ze správního spisu plyne, že žalobkyně ve zdaňovacím období roku 2011 uplatnila 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 uvedla částku 33 916 000 Kč, do které zahrnula 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 zákona o daních z příjmů. Ve správním spise jsou dále založeny smlouvy o zřízení věcného břemene uzavřené mezi vlastníkem zemědělských budov Ing. H. jako povinným a žalobkyní jako oprávněnou 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 spojem 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 žalobkyně zavázala na svůj náklad vyměnit střechy na budovách, kde bude FVE umístěna. V případě zániku věcných břemen se žalobkyně zavázala 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 žalobkyně ke své druhé odpovědi na výzvu správce daně k prokázání skutečností ze dne 9. 4. 2014 doložila (dosud nepředložené) smlouvy o nájmu části nemovitosti ze dne 31. 5. 2010 a 28. 8. 2010, podle nichž Ing. H. jako pronajímatel udělil žalobkyni jako nájemkyni souhlas s provedením technického zhodnocení pronajatých nemovitostí a jeho daňovým odpisováním žalobkyní.

[17] Žalobkyně zastává názor, že kabelové svody, zabezpečení a stojany měly být odpisovány v rámci vstupní ceny FVE v režimu § 30b zákona o daních z příjmů, protože jsou funkčně a účelně spjaty s FVE, nikoliv se zemědělskými budovami. Jedná se o součásti (příslušenství) FVE jako věci hlavní a nelze je oddělit, aniž by FVE byla znehodnocena. Dotčené zemědělské budovy nebyly určeny a zkolaudovány za účelem umístění FVE, ale k zemědělské prvovýrobě.

[18] Naopak stěžovatel je názoru, že náklady na kabelové svody, zabezpečení a stojany představují technické zhodnocení budov - zemědělských staveb ve vlastnictví Ing. H., které lze v daném případě odpisovat jako pronajatý hmotný majetek dle § 28 odst. 3 zákona o daních z příjmů. Cena za kabelové svody, zabezpečení a stojany se totiž počítá do vstupní ceny konstrukce FVE, a tedy technického zhodnocení budov. Odpisy v režimu

pokračování

§ 30b zákona o daních z příjmů lze podle stěžovatele činit pouze u tzv. technologické části FVE, tj. u konkrétního hmotného majetku zařazeného do příslušných skupin Standardní klasifikace produkce (SKP).

[19] V projednávané věci je tedy spornou otázkou, zda kabelové svody, zabezpečení a stojany, jejichž pomocí je technologie FVE umístěna na střeše budovy, lze započíst do vstupní ceny FVE, která se odepisuje podle § 30b zákona o daních z příjmů.

[20] Podle § 26 odst. 1 zákona o daních z příjmů *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.*

[21] Podle § 30b odst. 1 zákona o daních z příjmů, (v rozhodném znění - po novele č. 346/2010 Sb.), *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 se odpisuje rovnoměrně bez přerušení po dobu 240 měsíců do 100 % vstupní ceny nebo zvýšené vstupní ceny.*

[22] 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.

[23] 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 (zvýraznění provedeno desátým senátem NSS).*“

[24] Znění § 30b zákona o daních z příjmů je jednoznačné a nevzbuzuje pochybnosti, kterého hmotného majetku se režim odpisování dle tohoto ustanovení týká. Nadto je smysl a účel ustanovení zřetelně vysvětlen v důvodové zprávě (jejíž znění krajský soud v napadeném rozsudku opomenul). 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 zákona o daních z příjmů 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 zákona o daních z příjmů).

[25] 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 zákona o daních z příjmů. Náklady na ně tak nelze zahrnout do vstupní ceny tzv. technologické části FVE.

[26] 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 zákona o daních z příjmů, pod které je možné konkrétní hmotný majetek zařadit.

[27] 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 technické zhodnocení budov, které zvyšuje jejich vstupní (zůstatkovou) cenu. Vzhledem k tomu, že vlastník budov jako pronajímatel udělil žalobkyni souhlas s odpisováním technického zhodnocení budov, NSS zcela souhlasí s posouzením stěžovatele, podle něhož kabelové svody, zabezpečení a stojany měly být odpisovány podle § 28 odst. 3 zákona o daních z příjmů (jako technické zhodnocení pronajatého hmotného majetku).

[28] Uvedené závěry potvrzuje četná odborná literatura [viz např. Pelc, V. *Zákon o daních z příjmů. Komentář*. 2. vydání. Praha, C. H. Beck, 2015, str. 843; Součková, I. *Problematika zdanění příjmů z provozu fotovoltaických elektráren*. Daňový expert. Wolters Kluwer, 4/2011 (dostupné v ASPI); Blatný, M. *Odpis solární elektrárny*. Daně a právo v praxi. Wolters Kluwer, 5/2014 (dostupné v ASPI)].

[29] S ohledem na výše uvedené NSS souhlasí s názorem stěžovatele, že jakkoliv 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.

[30] Naopak názor žalobkyně je ojedinělý. NSS nemůže pominout ani to, že tvrzení žalobkyně se v průběhu daňového řízení postupně modifikovala, vždy v návaznosti na to, jak se pro ni řízení vyvíjelo; také proto NSS považuje její stanovisko za nepřesvědčivé. [Nejprve žalobkyně doložila smlouvy o zřízení věcného břemene a tvrdila, že v případě rekonstrukce střech budov se jednalo o vyvolanou investici ve smyslu § 29 odst. 1 *in fine* zákona o daních z příjmů. Následně však doložila nájemní smlouvy (důsledkem toho byla možnost aplikovat v dané věci § 28 odst. 3 zákona o daních z příjmů) s argumentací, že je nepředložila dříve, „protože je správce daně nepožadoval“, a připustila, že původní odpisování technického zhodnocení budov a FVE by mělo být opraveno (viz její přípisy ze dne 17. 2. 2014 a 9. 4. 2014).]

pokračování

[31] Za nepřiléhavé považuje NSS také tvrzení žalobkyně, že funkce a účel zemědělských budov zůstaly beze změny. Nejen z faktického stavu, o kterém není žádných pochyb (tj. že na budovách je umístěna funkční FVE vyrábějící elektrickou energii, která je dodávána do sítě), ale také ze smluv o zřízení věcných břemen a nájemních smluv plyne, že na střechách budov byla se souhlasem vlastníka „pevným spojením“ umístěna FVE a v důsledku uvedeného byla v/na budovách umístěna potřebná kabeláž a transformační stanice. O popsané změně budov byl zjevně zpraven také stavební úřad, který k této stavbě vydal dne 1. 10. 2010 kolaudační souhlas. Ačkoliv z obecné judikatury NSS týkající se daňových odpisů, z níž vycházel krajský soud v napadeném rozsudku, vyplývá, že je třeba vycházet z původní funkce a účelu, za jakým byla „nosná“ budova zkolaudována, pro účely daňových odpisů FVE nelze s ohledem na § 30b zákona o daních z příjmů vycházet pouze a výhradně z původně vydaného kolaudačního rozhodnutí (souhlasu).

[32] Stěžovatel v napadeném rozhodnutí odkazoval na pokyn GFŘ D-6. Ačkoliv z něj závěry učiněné v této věci přímo dovodit nelze, neboť pokyn je v tomto ohledu velmi obecný a specifickým režimem odpisování FVE se vůbec nezabývá, nic to nemění na správnosti názoru stěžovatele; ten na pokyn ostatně odkazoval pouze nad rámec nezbytného posouzení.

[33] NSS shrnuje, že krajský soud v napadeném rozsudku nesprávně, v rozporu se zněním § 30b zákona o daních z příjmů a bez ohledu na jeho smysl a účel učinil závěr, že kabelové svody, zabezpečení a stojany měly být odpisovány podle § 30b zákona o daních z příjmů. Krajský soud vycházel z rozsudku NSS ze dne 17. 9. 2010, čj. 5 Afs 3/2010-144, jehož závěry však na tuto věc nelze bez dalšího aplikovat, protože citovaný rozsudek nijak neřeší odpisování FVE a specifický režim dle § 30b zákona o daních z příjmů. V důsledku nesprávného právního názoru, který neodpovídal ani konkrétním skutkovým okolnostem daného případu, krajský soud zrušil napadené rozhodnutí, ačkoliv stěžovatel v namítaném ohledu nepochybil. Kasační námitka nesprávného právního posouzení věci krajským soudem je tedy důvodná.

IV. Závěr a náklady řízení

[34] Z uvedených důvodů dospěl NSS k závěru, že kasační stížnost je důvodná, a proto rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 věta první s. ř. s.). V něm je krajský soud vázán právním názorem vysloveným NSS v rušícím rozhodnutí (§ 110 odst. 4 s. ř. s.). Ačkoliv stěžovatel napadal pouze výroky I. a III. rozsudku, NSS zrušil rozsudek v celém rozsahu, neboť výrok II. o nákladech řízení je výrokem závislým na výsledku řízení ve věci samé. V novém rozhodnutí rozhodne krajský soud rovněž o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 21. března 2019

Ondřej Mrákota
předseda senátu