



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jaroslava Škopka a soudců JUDr. Ondřeje Szalonnáse a JUDr. Veroniky Burianové ve věci

žalobkyně: **Plzeňská teplárenská, a.s.**, IČ 49790480
sídlem Doubravecká 2760/1, 301 00 Plzeň
zastoupená JUDr. Robertem Vargou, advokátem
sídlem Zbrojnická 229/1, 301 00 Plzeň

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 9. 2020, č. j. 36641/20/5200-11433-712946,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků řízení nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I.

Napadené rozhodnutí

1. Včas podanou žalobou proti rozhodnutí správního orgánu ve smyslu ust. § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), se žalobkyně domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 9. 2020, č. j. 36641/20/5200-11433-712946 (dále jen „*napadené rozhodnutí*“), kterým bylo zamítnuto její odvolání proti rozhodnutí Specializovaného finančního úřadu (dále jen „*správce daně*“) ze dne 1. 8. 2019, č. j. 138584/19/4223-21792-403123 (dále jen „*dodatečný platební výměr*“), a toto bylo potvrzeno. Dodatečným platebním výměrem byla žalobkyni doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013 ve výši 7 865 430 Kč a současně byla žalobkyni uložena povinnost uhradit penále ve výši 20% z částky doměřené daně, tj. ve výši 1 573 086 Kč, z důvodu nesprávného zařazení stacionární elektrárny do odpisových skupin.

II.

Žaloba

2. Žalobkyně ve své žalobě uvedla, že její právní předchůdce zakoupil v SRN stacionární elektrárnu a následně nechal provést stavební úpravy bývalé kotelny K5 a K6 na pozemcích parc. č. X., parc. č. X. a parc. č. X., vše v k. ú. P., do nichž byla předmětná stacionární elektrárna umístěna, čímž vznikl nový záložní zdroj elektrické energie 22 MW. Daňové orgány dospěly k závěru, že tímto postupem došlo k technickému zhodnocení předmětných budov a právní předchůdce žalobkyně, resp. žalobkyně, měla toto odepisovat jako celek ve 4. odpisové skupině. Žalovaný shrnul důvody pro tento závěr v bodě 45 napadeného rozhodnutí. Žalobkyně tyto závěry považovala za nesprávné.
3. Dle žalobkyně předmětná stacionární elektrárna fungovala samostatně a nepotřebovala k plnění svého účelu budovy na shora uvedených pozemcích. Účel existence budov též nebyl spojen s výrobou elektrické energie. Právní předchůdce žalobkyně upravil předmětné budovy tak, aby tyto vyhovovaly provozu technologie sloužící k výrobě elektrické energie. Pro realizaci provedených stavebních úprav by právní předchůdce žalobkyně potřeboval stavební povolení i tehdy, pokud by do nich neumístil zařízení sloužící k výrobě elektrické energie. Stavební povolení by dle žalobkyně její právní předchůdce potřeboval i tehdy, pokud by stavební úpravy neprováděl, ale pouze by do předmětných budov umístil zařízení na výrobu elektrické energie, neboť toto má vliv na své okolí. Z této argumentace žalobkyně dovodila, že rozhodnutím Magistrátu města Plzně ze dne 15. 4. 2008, č. j. STAV/1935/08/VEL-5 (dále jen „*stavební povolení*“), byly povoleny dvě stavby (úprava budov a zařízení k výrobě elektrické energie), které mohly být povoleny samostatnými povoleními, přičemž stavební úpravy budov nemusely mít žádnou spojitost s provozováním zařízení pro výrobu elektrické energie. Předmětné budovy dle žalobkyně tvořily pouze ochranu zařízení sloužícího k výrobě elektrické energie před povětrnostními vlivy, jinak na sobě závislé nebyly. Rovněž název stavby nemá žádné právní důsledky. Ze stavebního povolení a kolaudačního souhlasu dle žalobkyně nevyplýval žádný závěr, pro nějž by předmětné budovy a zařízení na výrobu elektrické energie bylo lze považovat za účelově a funkčně spojené, kdy by tyto nemohly bez sebe samostatně fungovat a sloužit svému účelu. Dle žalobkyně nemůže o otázce, co je technickým zhodnocením rozhodovat text stavebního povolení, či skutečnost, zda provozování zařízení na výrobu elektrické energie vyžaduje povolení dle zákona č. 183/2006 Sb., o územním plánování a stavebním řádu (stavební zákon), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „*stavební zákon*“). V případě dovozeném žalovaným by dle žalobkyně nikdy nešlo aplikovat značnou část přílohy č. 1 k zákonu č. 586/1992 Sb., o

daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), neboť si nelze představit elektrárny, které by netvořily funkční celek s k tomuto účelu vybudovanou stavbou, pročez nemá žádný smysl, aby v příloze č. 1 k zákonu o daních z příjmů byly uvedeny turbíny, elektrické generátory atp., neboť by je nebylo možno samostatně odepisovat. S touto argumentací uvedenou žalobkyní v odvolání se žalovaný dle jejího tvrzení vůbec nevypořádal.

4. Dále žalobkyně uvedla, že pro posouzení nyní projednávané věci je stěžejní výklad ust. § 120 zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „občanský zákoník“), týkající se součásti věci. V této souvislosti žalobkyně poukázala na rozsudky Nejvyššího soudu ze dne 29. 7. 1999, sp. zn. 25 Cdo 770/98, a ze dne 30. 7. 2003, sp. zn. 33 Odo 351/2002, z nichž žalobkyně dovodila, že předmětné zařízení na výrobu elektrické energie nebylo součástí budov umístěných na shora uvedených pozemcích, neboť toto nutně nemusí tvořit funkční vazbu pouze s těmito budovami. Dle žalobkyně může zařízení na výrobu elektrické energie fungovat zcela samostatně bez budov umístěných na předmětných pozemcích. Rovněž dle žalobkyně cena budov spolu se zařízením na výrobu elektrické energie bude shodná se součtem cen samostatných budov a samostatného zařízení na výrobu elektrické energie. Při jejich vzájemném oddělení dle žalobkyně ani nedojde k jejich funkčnímu znehodnocení.
5. Rovněž žalobkyně poukázala na to, že transformátory předmětného zařízení na výrobu elektrické energie byly umístěny na kolech na kolejnicích a motorgenerátory byly umístěny na pružinách, tedy nebyly s předmětnými budovami pevně spojeny jinak, než prostřednictvím technologických rozvodů, a při jejich demontáži nebylo nutné jakékoliv poškození budov. Zde žalobkyně poukázala na závěry plynoucí z rozsudku Nejvyššího soudu ze dne 30. 7. 2003, sp. zn. 33 Odo 351/2002, kde ani pevně spojená váha umístěná v prodejně potravin budovy mající i obytnou část nebyla považována za součást věci.
6. S odkazem na rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 27. 4. 2000, sp. zn. 22 Cdo 2548/98, žalobkyně uvedla, že předmětné zařízení na výrobu elektrické energie neslouží budově, v níž je umístěno, neboť pro tuto nevyrábí elektrickou energii, proto ho nelze považovat za její součást.
7. Dále žalobkyně poukázala na to, že v určitých případech může být určitý předmět součástí věci dle stavebního zákona či občanského zákoníku, nicméně pro účely daňové může být samostatnou věcí, neboť pro tyto účely je zákon o daních z příjmů ve vztahu k jiným právním předpisům zákonem zvláštním (tzv. *lex specialis*). Dle žalobkyně není možné podle žádného ustanovení zákona o daních z příjmů, ani jeho přílohy č. 1, zařadit zařízení pro výrobu elektrické energie do 4. odpisové skupiny, resp. pod technické zhodnocení budov na pozemcích, stejně jako jaderný reaktor nebo zařízení krematoria. Na základě ust. § 33 zákona o daních z příjmů vymezujícího pojmy technického zhodnocení a rekonstrukce žalobkyně dovodila, že veškeré stavební úpravy budov na předmětných pozemcích byly jejich technických zhodnocením a takto byly zaúčtovány. Technickým zhodnocením však dle žalobkyně nemůže být zařízení pro výrobu elektrické energie.
8. Žalobkyně rovněž poukázala na pokyn Generálního finančního ředitelství D – 22 vztahující se k ust. § 26 zákona o daních z příjmů, z kterého dovodila, že fungování v něm demonstrativně uvedených věcí si nelze představit mimo budovy, v nichž by byly umístěny, a přesto jsou samostatnými movitými věcmi. I proto bylo předmětné zařízení na výrobu elektrické energie samostatnou movitou věcí.

9. Dle žalobkyně bylo napadené rozhodnutí rovněž vnitřně rozporné. Žalovaný totiž v jeho bodě 47 uvedl, že posouzení věci dle energetického zákona jako zákona obecného (tzv. *lex generalis*) ve vztahu k zákonu o daních z příjmů není relevantní. Naopak značnou část argumentace vystavěl na občanském zákoníku a stavebním zákonu jako jiných obecných zákonech ve vztahu k zákonu o daních z příjmů. Dle žalobkyně byli žalovaní i správce daně povinni aplikovat energetický zákon, neboť tento v ust. § 2 obsahuje definici výroby elektriny, kterou bylo nutné vztáhnout na výklad ust. § 26 odst. 2 zákona o daních z příjmů hovořícího o výrobním zařízení, kdy výrobní zařízení není tímto ustanovením definováno.
10. Žalobkyně rovněž poukázala na nesprávnou aplikaci rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 9. 2010, č. j. 5 Afs 3/2010-144, žalovaným, neboť ve věci projednávané kasačním soudem se jednalo o klimatizační jednotku, kterou nelze porovnávat se zařízením pro výrobu elektrické energie. Zároveň žalobkyně uvedla, že závěry z tohoto rozsudku plynoucí přisvědčovaly argumentaci žalobkyně. Dle žalobkyně totiž zákon o daních z příjmů umožňuje dvě rovnocenné výkladové alternativy – tu zastávanou žalobkyní a tu zastávanou žalovaným. S ohledem na princip *in dubio mitius* bylo nutno přiklonit se k žalobkyní zastávané výkladové alternativě. Žalobkyně dále uvedla, že nejasnosti stran zařazení předmětného zařízení na výrobu elektrické energie do jednotlivých odpisových skupin panovaly i na straně daňových orgánů. Ve výzvě ze dne 17. 4. 2018, č. j. 843801/18/2301-61562-400139, správce daně uvedl, že tři motorgenerátory s celkovým výkonem 21 MWe měly být zařazeny do 3. odpisové skupiny, nikoliv do 4. odpisové skupiny, jak následně dovodil v dodatečném platebním výměru, resp. jak uvedl žalovaný v napadeném rozhodnutí.
11. Dále žalobkyně brojila i proti procesnímu postupu daňových orgánů, které žalobkyni měly zkrátit na jejím právu předkládat důkazy ve smyslu ust. § 86 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „*daňový řád*“). Závěry správce daně sdělené žalobkyni v rámci výsledku kontrolního zjištění byly věcně odlišné od pochybností vyjádřených ve výzvě ze dne 17. 4. 2018, č. j. 843801/18/2301-61562-400139. Po provedení navržených důkazů měla být žalobkyně seznámena s výsledky kontrolního zjištění, aby bylo zachováno její právo na doplnění důkazů. K tomuto nedošlo, tudíž žalobkyni bylo zachováno pouze právo důkazy předložit, nikoliv je však doplnit. Správce daně na str. 18 zprávy o daňové kontrole dle žalobkyně uvedl, že v době vydání předmětné výzvy neměl dostatek potřebných informací. Pokud po získání dalších materiálů od stavebního úřadu a společnosti Tenza správce daně přehodnotil své původní pochybnosti uvedené ve výzvě, mělo následovat vydání další výzvy k dokazování, ve které by správce daně vyjádřil své pochybnosti, nebo měla být žalobkyně seznámena s výsledky kontrolního zjištění.
12. Žalobkyně navrhla, aby soud napadené rozhodnutí i dodatečný platební výměr zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

III.

Vyjádření žalovaného k žalobě

13. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí a obsah předloženého daňového spisu. Za meritum sporu označil posouzení právní otázky týkající se odpisování předmětného hmotného majetku dle ust. § 26 až 33 zákona o daních z příjmů.

14. K žalobním námitkám žalovaný uvedl, že o technickém hodnocení stavby lze uvažovat pouze u takových zásahů do majetku, které se týkají jeho nedílných součástí. V případě, kdy technologie na výrobu elektrické energie byla umístěna do budov, které byly na základě stavebního povolení upraveny, je tato technickým zhodnocením stavby – modernizací, dle ust. § 33 odst. 1 a 3 zákona o daních z příjmů, neboť rozšiřuje vybavenost a použitelnost majetku. Tato modernizace byla podmíněna právě stavebními úpravami zejm. nosných a podpěrných konstrukcí. Dále žalovaný poukázal na to, že ze stavebního povolení vyplývalo, že záložní zdroj elektrické energie 22 MW bude součástí energetické soustavy a bude provozován v automatickém bezobslužném provozu s dálkovým řízením ze stávajícího velínu ELÚ III stávající obsluhou. Ze stavebního povolení dále žalovaný zjistil, že toto se týkalo úpravy manipulační plochy, stavební úpravy bývalé kotelny K6 včetně úpravy kotelny K5 (nové fasády budov, nové podpěrné konstrukce pod tlumiči hluku na přívodech technologického větracího vzduchu pro dieselagregáty a podpěrami pro spalínovody mezi budovami a stávajícím komínem), stanoviště venkovních transformátorů (nad stávajícími podzemními prostory tří vzájemně oddělených stání transformátorů bude zřízen železobetonový základ ve tvaru jámky s příčnými stěnami), kabelových kanálů a úpravy stávajících kanálů (veškeré nepotřebné otvory do stávajících podzemních kanálů budou zabetonovány, stávající kanály se opatří elektrickým osvětlením) a úpravy skladu L TO (budou zde doplněna nová čerpadla a základy). Ve stavebním povolení bylo rovněž konstatováno, že v prostoru stávajícího objektu bývalé olejové kotelny K6 měly být umístěny 3 dieselagregáty a 3 generátory vč. příslušných pomocných provozů – hospodářství mazacího oleje, chlazení, zdroj stlačeného vzduchu, 3 jednotky DENOX, kouřovody s tlumiči větrání, rozvodny včetně trafa vlastní spotřeby a byly navrženy i související stavební úpravy. Dále projekt řešil části vytápění, vzduchotechnická zařízení, měření a regulace, zdravotně technické instalace a stavební silnoproudou elektrotechniku. Z kolaudačního souhlasu pak dle žalovaného vyplývalo, že povoleným účelem užívání stavby byl „záložní zdroj elektrické energie 22 MW“. Dle žalovaného tak daná technologie týkající se vybudování zařízení pro výrobu elektrické energie byla svým charakterem určena k výrobě elektrické energie a její oddělení od stavby by znamenalo její funkční a účelové znehodnocení a již by ji nešlo provozovat ke stanovenému účelu. Právě tato technologie byla rozhodujícím faktorem pro vydání stavebního povolení a kolaudačního souhlasu. Dle stavebního povolení a kolaudačního souhlasu stavba nemůže sloužit jinému účelu. Dle žalovaného nebylo podstatné, jak stavebník nazval stavební úpravy, rozhodující byl jejich účel. Provedené stavební úpravy pak souvisely právě s plánovaným umístěním předmětné technologie na výrobu elektrické energie. I účel budovy spočívající v ochraně předmětného zařízení na výrobu elektrické energie je pak dle žalovaného obsažen v účelu stavby spočívajícím v jeho provozu. Dle žalovaného tedy byly předmětné budovy tvořeny stavební a technologickou částí, kdy oddělením jedné od druhé by došlo k zániku funkce a účelu budov. Proto se dle žalovaného jednalo o technické zhodnocení hmotného majetku, které mělo být žalobkyní odpisováno ve 4. odpisové skupině.
15. K žalobním námitkám stran výkladu pojmu součást věci žalovaný uvedl, že podstata stavebních úprav předmětných budov spočívala v tom, že celá budova K6 byla zbourána, zůstaly pouze společné nosné sloupy, nově byly vystavěny stěny, podlaží i střecha. Každá část tak byla úzce spojena s další a jednotlivé části na sebe navazovaly, byly propojené. Sice tyto bylo možné od sebe oddělit, ale pouze za současného narušení jejich funkčnosti jako celku, tj. budovy byly tvořeny technologickou a stavební částí. Jako součást budov byla

kromě motorgenerátorů umístěných na pružinách a transformátorů umístěných na kolech vymezena další zařízení, která byla pevně zabudována v budově motorgenerátoru a budově traf motorgenerátorů a byly s těmito propojeny rozvody a kabely. Nadto žalovaný uvedl, že se jednalo o technologii tvořící propojený funkční celek, jak vyplývalo i z vyjádření žalobkyně (žalovaný zde odkázal na sdělení žalobkyně zaevidované pod č. j. 1223747/18). V projednávané věci se tedy jedná o budovu motorgenerátorů a objekt traf motorgenerátorů, které jsou za zcela jasným účelem technicky zhodnoceny, tj. za účelem zřízení energetického záložního zdroje, neboť bylo i prokázáno, že technologická část této stacionární elektrárny byla pořízena od dodavatele Wärtsilä Finland Oy jako jeden celek. S odkazem na komentář k občanskému zákoníku (FIALA, J., KINDL, M. a kol. *Občanský zákoník. Komentář*. Wolters Kluwer, 2009.) žalovaný uvedl, že hmotný majetek žalobkyně je tvořen technologickou a stavební částí, které jsou pevně spojeny a společně tvoří funkční energetický záložní zdroj a i sama žalobkyně nakoupila technologii (stacionární elektrárnu) jako jeden celek. Separací jedné části od druhé by došlo k zániku předmětné funkce a účelu budovy (stavby). Fungování technologie tedy bylo založeno na tomto seskupení a propojení se stavební částí.

16. Stran žalobních námitek týkajících se zákona o daních z příjmů jako zvláštního zákona žalovaný uvedl, že pro účely správného určení odpisové skupiny a v konečném důsledku i ohledně samotné výše daňového odpisu je nutno primárně vycházet ze zákona o daních z příjmů. Opětovně žalovaný zdůraznil, že daná technologie funguje jako jeden celek se stavební částí a technologickou částí, ve svém souhrnu tyto pak vytváří „*Záložní zdroj elektrické energie 22 MW*“. Budova je pro předmětnou technologii pouze ochranným prvkem nebo prvkem umožňujícím její rozmístění v prostoru. K pokynu Generálního finančního ředitelství D – 22 žalovaný uvedl, že v tomto jsou někdy rozděleny jednotně pořizované celky se společnou funkcí na dvě části, kdy jedna je samostatným zařízením a druhá je součástí budovy (např. klimatizační jednotka a rozvody klimatizace nebo počítačový server a rozvod počítačové sítě). Příkladné výčty uváděné v pokynu nelze aplikovat do praxe bez dalšího posouzení; zařízení, které je v jednom případě nedílnou součástí budovy může v jiném případě být z hlediska zákona o daních z příjmů samostatnou věcí, tak jak uvádí sám pokyn „*s přihlédnutím ke stavebně-technickým parametrům, funkci a účelu budovy nebo stavby*“. Rovněž žalovaný odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 9. 2010, č. j. 5 Afs 3/2010-144. Dále žalovaný poukázal i na pokyn Generálního finančního ředitelství D – 6, který v bodě 1 k ust. § 26 zákona o daních z příjmů uvádí, že „*[V]ýrobními 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*.“ Shodně jako v případě pokynu D – 22 však dle žalovaného nelze ohlédnout od skutečnosti, že oba tyto pokyny zdůrazňují diferenciaci technologií, a to podle účelu a funkce stavby. Dále žalovaný poukázal na praxi při odpisu majetku sloužícího k výrobě ze slunečního záření. Ačkoliv tato technologie slouží k výrobě elektrické energie, bude v případě jejího umístění na střechu budovy odpisována zvlášť, nikoliv jako zhodnocení budovy (ust. § 30b zákona o daních z příjmů). V případě žalobkyně však existuje budova motorgenerátorů a objekt traf motorgenerátorů, které jsou za zcela jasným účelem technicky zhodnoceny, tj. za účelem zřízení energetického záložního zdroje.
17. Žalovaný dle svého tvrzení rovněž dostatečně vysvětlil, proč v rámci své argumentace

vycházel ze stavebního zákona a občanského zákoníku a na základě jakých skutečností dospěl ke svým závěrům, které nelze označit za rozporuplné či absurdní. Terminologie energetického zákona není dle žalovaného pro posouzení případu žalobkyně relevantní, neboť je nutno vycházet z terminologie zákona o daních z příjmů. Dle žalovaného by i posouzení věci terminologií energetického zákona vedlo ke shodnému závěru.

18. K argumentaci žalobkyně týkající se nesprávné aplikace závěrů plynoucích z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 9. 2010, č. j. 5 Afs 3/2010-144, žalovaný uvedl, že z tohoto jednoznačně vyplývá, že je nutné zkoumat a priori hledisko funkční a účelové. Žalovaný měl proto za to, že citovaný rozsudek byl na nyní projednávaný případ přílehlavý, byť se nezabýval přímo odpisy majetku využívaného k výrobě elektřiny, nýbrž se pouze obecně zabýval výkladem pojmu „*samostatná movitá věc*“ pro účely daňových odpisů u věcí spojených s nemovitou věcí. Žalovaný se žalobkyní rovněž nesouhlasil, že by zákon o daních z příjmů umožňoval dvojí výklad.
19. K žalobním námitkám stran procesních vad daňového řízení žalovaný uvedl, že dne 7. 6. 2017 zahájil správce daně u žalobkyně daňovou kontrolu na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013. Veškeré důkazní prostředky, které žalobkyně správci daně předložila na základě výzvy k prokázání skutečností, a také důkazní prostředky, které správce daně shromáždil vlastním šetřením, byly správcem daně posouzeny. S výsledkem kontrolního zjištění byla žalobkyně seznámena dne 2. 4. 2019, a to na základě protokolu o seznámení daňového subjektu s výsledkem kontrolního zjištění zaevidovaného pod č. j. 655929/19. Na žádost žalobkyně stanovil správce daně lhůtu 30 dnů pro její vyjádření se a učinění návrhů na jeho doplnění rozhodnutím o stanovení lhůty ze dne 4. 4. 2019, č. j. 685735/19. Žalobkyně se k výsledku kontrolního zjištění vyjádřila dne 9. 5. 2019 podáním nazvaným jako „*Vyjádření k výsledku kontrolního zjištění na dani z příjmu právnických osob za zdaňovací období roku 2013*“, které bylo zaevidováno pod č. j. 1108730/19. Žalobkyně navrhla provedení prohlídky stavebních objektů a technologie přímo ve svém objektu. Správce daně žalobkyni vyhověl a provedl dne 6. 6. 2019 místní šetření (srov. protokol o místním šetření č. j. 1315385/19). Avšak ani po provedeném místním šetření v objektu žalobkyně nedošlo ke změně výsledku kontrolního zjištění, a proto přistoupil správce daně podle ust. § 88 odst. 3 daňového řádu k projednání Zprávy o daňové kontrole č. j. 1510065/19 dne 3. 7. 2019. Žalovaný měl tedy za to, že pokud žalobkyně podala v reakci na seznámení se s výsledky kontrolního zjištění vyjádření s návrhem na provedení nových důkazů, a správce daně nový důkaz provedl (v daném případě místní šetření), tento však nepřinesl nové zjištění a nevedl k odstranění pochybností a správce daně i poté na svém kontrolním zjištění setrval, nelze již další doplnění dokazování navrhopat a lze přistoupit k projednání zprávy o daňové kontrole. Jedná se o prvek koncentrace řízení, který nepřipouští další vyjádření a návrhy na doplnění dokazování, pokud ty dříve uplatněné nevedly ke změně výsledku kontrolního zjištění. Námitky proti provedenímu hodnocení předložených důkazů mohla žalobkyně uplatnit v odvolání. Komplexním přezkoumáním dodatečného platebního výměru v odvolacím řízení byla zajištěna náležitá ochrana práv žalobkyně. V průběhu odvolacího řízení byly provedeny výslechy žalobkyní navržených svědků. S jejich hodnocením byla žalobkyně seznámena. Žádné další důkazní návrhy žalobkyně neučinila. Provedením dokazování v rámci odvolacího řízení tak byl dle žalovaného poskytnut žalobkyni dostatečný prostor k předložení dalších důkazů, pročez nedošlo k namítanému procesnímu pochybení správce daně či žalovaného. Rovněž žalovaný poukázal na to, že zpráva o daňové kontrole není rozhodnutím, nýbrž jedním z důkazních prostředků, a její hodnocení je v dispozici správce

daně.

IV.

Posouzení věci soudem

20. Soud o žalobě rozhodoval ve smyslu ust. § 51 odst. 1 s. ř. s. bez nařízení ústního jednání, neboť s tím oba účastníci řízení souhlasili (žalobkyně nereagovala na výzvu soudu č. j. 77 Af 33/2020-28 doručenou jí dne 30. 11. 2020, žalovaný souhlasil výslovně ve svém vyjádření k žalobě ze dne 25. 2. 2021).
21. V souladu s ust. § 75 odst. 1, 2 s. ř. s. vycházel soud při přezkoumání napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, a napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích žalobních bodů uplatněných v žalobě.

V.

Rozhodnutí soudu

22. Soud po posouzení žaloby dospěl k závěru, že žaloba žalobkyně není důvodná.
23. Z obsahu daňového spisu zjistil soud tyto skutečnosti podstatné pro své rozhodnutí. Dne 7. 6. 2017 zahájil správce daně u žalobkyně daňovou kontrolu na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013. V jejím průběhu bylo zjištěno, že žalobkyně zahrnula do nákladů na zajištění a udržení zdanitelných příjmů daňové odpisy technologické části stacionární elektrárny včetně příslušenství budov v celkové výši 58 439 111 Kč. K odpisům žalobkyně předložila karty majetku, na nichž tento majetek evidovala. Majetek žalobkyně evidovala a odpisovala individuálně a vzájemně odděleně, tj. jednotlivé části předmětného zařízení na výrobu elektrické energie jednotlivě a zvlášť. Správce daně dospěl k závěru, že takové zařazení předmětného zařízení na výrobu elektrické energie do odpisových skupin bylo žalobkyní provedeno nesprávně. Žalobkyně neprokázala ani výši odpisů z tohoto zařízení vyplývajících a jejich oprávněné uplatnění jako výdajů, resp. nákladů na dosažení a udržení zdanitelných příjmů. Dle správce daně se totiž v případě zařízení na výrobu elektrické energie jednalo o technické zhodnocení budov, v nichž toto bylo umístěno. Žalobkyně tak dle správce daně neoprávněně uplatnila do nákladů částku ve výši 41 397 324 Kč. Proto správce daně dodatečným platebním výměrem doměřil žalobkyni daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013 ve výši 7 865 430 Kč a uložil jí povinnost uhradit penále ve výši 20% z doměřené daně, tj. 1 573 086 Kč. K odvolání žalobkyně žalovaný napadeným rozhodnutím dodatečný platební výměr potvrdil.
24. Předmětem sporu mezi žalobkyní a žalovaným bylo to, zda žalobkyně zařadila předmětné zařízení na výrobu elektrické energie do správné odpisové skupiny či nikoliv. K zodpovězení této otázky bylo rozhodné posoudit to, zda předmětné zařízení na výrobu elektrické energie bylo technickým zhodnocením budov, v nichž bylo umístěno (jednalo se o jejich součást), či nikoliv (jednalo se o samostatnou věc).
25. Soud konstatuje, že žalovaný svůj závěr, že technologická část stacionární elektrárny (záložní energetický zdroj) jakožto zařízení na výrobu elektrické energie představuje technické zhodnocení budov, v nichž bylo umístěno, odůvodnil následovně: Z vyjádření samotné žalobkyně v daňovém řízení dne 7. 3. 2018 vyplynulo, že technologická část stacionární elektrárny byla žalobkyní pořízena jako celek, když ji žalobkyně pořídila jedinou dodávkou od prodávajícího za jednu kupní cenu (body 36 a 45 napadeného

rozhodnutí). V budově byly vytvořeny betonové základy, na nichž byl zhotoven společný rám spojený se základy ocelovými pružinami z důvodu předejití přenosu chvění a hluku, kdy motor a generátor byly pevně spojeny s tímto společným základním rámem, tudíž jde o jeden funkčně neoddělitelný celek (bod 36 napadeného rozhodnutí). Budova žalobkyně byla technicky zhodnocena za účelem zřízení energetického záložního zdroje, došlo ke značným stavebním úpravám, kdy hmotný majetek žalobkyně byl tak tvořen technologickou a stavební částí, které jsou pevně spojeny a společně tvoří funkční energetický záložní zdroj, přičemž separací jedné části od druhé by došlo k zániku předmětné funkce a účelu budovy – tudíž nebyly splněny podmínky pro zatřídění sporného technologického zařízení na výrobu elektrické energie mezi samostatné movité věci podle pokynu GFR č. D-6 (bod 38 napadeného rozhodnutí). Místním šetřením bylo prokázáno, že v přízemí budovy nachází 3 soustrojí motorgenerátorů, nádrží na močovinu, čerpadla na močovinu a centrální jednotka palivového systému, v 1. patře se nachází 3 jednotky DENOX včetně kouřovodů, chladicí systém a systém startovacího tlakového vzduchu společný pro všechny motorgenerátory včetně kompresorů, řídicí systém a rozvodna nízkého napětí, ve 2. patře separátor na TTO, na střeše filtrační jednotky spalovacího vzduchu a kouřovody, přičemž systémy spolu navzájem technologicky fungují, přičemž z vyjádření zaměstnance samotné žalobkyně (Ing. P.) bylo zjištěno, že původní budova kotelny nevyhovovala ze statického hlediska novému účelu budovy, a proto byly provedeny stavební úpravy (např. základy pro motorgenerátory v půdorysu každého motorgenerátoru, tlumiče hluku jsou součástí vzduchotechniky strojovny, jednotlivá patra budovy za účelem umístění pomocných provozů a úpravy střechy za účelem umístění filtračních jednotek), to vše za účelem fungování záložního zdroje, kdy celá původní budova byla zbourána, zůstaly pouze společné nosné sloupy a nově byly postaveny nové stěny, podlaží a střecha – žalovaný dovodil, že každá část je úzce spojena s další a jednotlivé na sebe navazují, jsou propojené, kdy jednotlivé komponenty lze separovat, ale byla by narušena funkčnost celku, tj. celé budovy skládající se z technologické a stavební části (bod 44 napadeného rozhodnutí). Dodavatel stavebních úprav propojil pevným spojením technologii s budovou (montážní, stavební, ostatní práce), čímž došlo k naplnění funkce a účelu budovy (bod 45 napadeného rozhodnutí). Ze stavebního povolení na stavbu „Záložní zdroj elektrické energie 22 MW“ vyplynulo, že záložní zdroj elektrické energie 22 MW měl být součástí energetické soustavy a provozován v automatickém bezobslužném provozu s dálkovým řízením ze stávajícího velínu ELÚ III stávající obsluhou, že stavební úpravy zahrnovaly mj. nové podpěrné konstrukce pod tlumiči hluku na přívozech technologického větracího vzduchu pro dieselagregáty a podpěrami pro spalínovody mezi budovami a stávajícím komínem, železobetonové základy, strojní technologii záložního zdroje, přívozy paliva, chlazení, spalínovody, demontáže a přeložky, kdy kolaudačním souhlasem bylo povoleno užívání stavby „Záložní zdroj elektrické energie 22 MW“, což ve spojení s cenou takového díla 79 000 000 Kč prokazuje, že se jednalo o významné stavební úpravy, že technologii tak bylo nutné stavebně ukotvit a že technologická a stavební část jsou funkčně a účelově neoddělitelné (body 41 a 43 napadeného rozhodnutí). Účelem užívání stavby je záložní zdroj elektrické energie 22 MW, přičemž demontáží technologie by došlo k funkčnímu a účelovému znehodnocení stavby, a proto se jedná o nedílnou součást stavby (bod 45 napadeného rozhodnutí). Pro posouzení, zda šlo ve sporném případě o technické zhodnocení budov, je nutno vycházet z individuálních okolností a ze zákona o daních z příjmů, nikoli energetického zákona (body 47 a 48 napadeného rozhodnutí).

26. Žalobkyně v žalobě označila za nesporné, že zakoupila stacionární elektrárnu, která předtím samostatně fungovala v SRN (bod 10 žaloby), budovy žalobkyně před jejich úpravou neumožňovaly umístit do nich stacionární elektrárnu (bod 11 žaloby), žalobkyně nechala budovy stavebně upravit pro tento účel (bod 12 žaloby), provedené stavební úpravy umožňovaly užívání budov k jiným účelům, např. skladování (bod 15 žaloby), budovy tvoří jen ochranu proti povětrnostním vlivům a chrání okolí před negativními důsledky provozu elektrárny (bod 16 žaloby), elektrárna nemusí být provozována jen v upravených budovách žalobkyně (bod 16 žaloby), název stavby ve stavební řízení je irelevantní (bod 17 žaloby), elektrárna a budovy mohou plnit svůj účel a fungovat samostatně (bod 18 žaloby)
27. Soud při posouzení důvodnosti žaloby vyšel z následující právní úpravy.
28. Ust. § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů stanoví, že *„[Z]ákladem daně je rozdíl, o který příjmy, s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně, a příjmů osvobozených od daně, převyšují výdaje (náklady), a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období, upravený podle následujících odstavců.“*
29. Dle ust. § 24 odst. 1 věta první zákona o daních z příjmů stanoví, že *„[V]ýdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy.“*
30. Dle ust. § 24 odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů jsou výdaje (náklady) dle odst. 1 téhož ustanovení rovněž odpisy hmotného majetku (§ 26 až 33).
31. Hmotným majetkem jsou dle ust. § 26 odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů 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.
32. Ust. § 26 odst. 2 zákona o daních z příjmů dále stanoví, že *„[Z]a 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.“*
33. Odpisování upravuje ust. § 26 odst. 5 zákona o daních z příjmů.
34. Technické zhodnocení definuje ust. § 33 odst. 1 zákona o daních z příjmů jako *„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).“*
35. Dle ust. § 33 odst. 2 zákona o daních z příjmů *„[R]ekonstrukcí se pro účely tohoto zákona rozumí zásahy do majetku, které mají za následek změnu jeho účelu nebo technických parametrů.“* Dle ust. § 33 odst. 3 zákona o daních z příjmů *„[M]odernizací se pro účely tohoto zákona rozumí rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti majetku.“*
36. Dle ust. § 30 odst. 1 věta první zákona o daních z příjmů *„[V] prvním roce odpisování zatřídí poplatník hmotný majetek do odpisových skupin uvedených v příloze č. 1 k tomuto*

zákonu.“

37. Podle bodu 1 k § 26 pokynu GFR č. D-6 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, platí: 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. mj. technologická zařízení na výrobu elektrické energie.
38. Soud vycházel z dále uvedené judikatury správních soudů.
39. K otázce rozlišení mezi samostatnou věcí a součástí věci pro potřeby zákona o daních z příjmů se vyjádřil Nejvyšší správní soud v oběma účastníkům známém rozsudku ze dne 19. 9. 2010, č. j. 5 Afs 3/2010-144. Ve věci zakončené citovaným rozsudkem kasační soud posuzoval, zda byly součástí budovy, na níž byly umístěny, filtrační a klimatizační jednotka, požárně bezpečnostní opatření a filtry. Ačkoliv se jednalo o věc skutkově odlišnou od nyní projednávané věci, plyne z předmětného rozsudku několik pro nyní projednávanou věc významných závěrů, protože kasační soud zde vyslovil několik obecných východisek aplikovatelných i na věc žalobkyně. Předně kasační soud uvedl, že se v případě daňových předpisů obecně uplatní právní úprava soukromoprávní vymezující součást věci, avšak s jedinou, ale významnou, výjimkou, jíž je ust. § 26 odst. 2 in fine zákona o daních z příjmů, která má pro potřeby zdaňování příjmů přednost před úpravou soukromoprávní, neboť je k ní v poměru speciality (*lex specialis*). Dále Nejvyšší správní soud v tomto rozsudku 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. Na základě výše uvedeného se podává, že technologická zařízení, o která je ve věci nyní projednávané spor, jsou součástí věci (v daném případě budovy - závodu pro výrobu ložisek) a nejsou samostatnými věcmi, o kterých by bylo lze říci, že jsou bez jakéhokoli funkčního spojení s budovou. Nejvyšší správní soud v intencích výše*

uvedeného vycházel, shodně s krajským soudem, z konkrétní charakteristiky věci hlavní, v daných okolnostech tedy poměřoval rozhodná kritéria co do jejich vzájemné sounáležitosti s věcí hlavní a míry jejich oddělitelnosti. Oddělení uvedených technologií (filtrační zařízení, klimatizace) od stavby by znamenalo její funkční a účelové znehodnocení, neboť tato byla svým charakterem trvale určena k výrobě, kterou by bez nich nebylo lze provozovat. Tato zařízení nadto nebyla využívána i k jiným účelům (tato skutečnost alespoň ze spisového materiálu nevyplynula a ani sám stěžovatel to netvrdí). Předmětná technologická zařízení slouží jen věci, jejíž je součástí (sloužila-li by tato zařízení i pro jiné účely, mohlo by se jednat o samostatnou věc).“ Kasační soud dále dodal: „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. Závěrem lze tedy konstatovat, že určitá věc – část stavby tak někdy umožňuje a jindy nikoli funkci a účel stavby, je nutno proto vždy pro daňové účely zkoumat a priori hledisko funkční a účelové. Nejprve je proto třeba individuálně určit funkci a účel stavby a teprve následně posoudit, co ten který účel stavby umožňuje.“

40. Na tyto závěry navázal Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 14. 8. 2014, č. j. 9 Afs 147/2013-53. V této věci posuzoval, zda byl součástí golfového hřiště závlahový systém sloužící jeho provozu. Dospěl k závěru, že závlahový systém byl součástí přístavby golfového hřiště, protože závlahový systém umožňuje funkci a účel golfového hřiště, byl s golfovým hřištěm pevně spojen a jeho demontáží by došlo ke znehodnocení funkce a účelu golfového hřiště.
41. Poslední pro projednávanou věc významný rozsudek Nejvyššího správního soudu je rozsudek ze dne 3. 7. 2018, č. j. 7 Afs 136/2018-24. V této věci kasační soud posuzoval, zda součástí nemovitosti při jejím převodu byla technologie sloužící výrobě vína, a dospěl k závěru, že komponenty technologie obsažené v areálu vinařství nebylo lze s ohledem na jejich flexibilitu možností jejich využití a mobilitu považovat za součást tehdy převáděné nemovitosti. Z této věci vyplývají pro nyní projednávanou věc tyto významné závěry. Předně se kasační soud vyjádřil k závěrům plynoucím z již citovaného rozsudku ze dne 19. 9. 2010, č. j. 5 Afs 3/2010-144. Uvedl, že Nejvyšší správní soud v tomto rozsudku „za klíčové kritérium neoznačil to, zda je možno předmětná technologická zařízení oddělit a použít jinde, tedy zda mají cenu samy o sobě, nýbrž to, zda se po jejich oddělení nezmění charakter

stavby, z níž byly odděleny“ (bod 30). Dále kasační soud závěr o samostatnosti vinařské technologie opřel o tu skutečnost, že „areál vinařství není pouze výrobní halou, v níž by samotná nemovitost byla pouhou „skořápkou“ chránící technologie k výrobě vína, ale že jde o víceúčelový objekt, v němž se víno vyrábí, skladuje a také degustuje, včetně venkovního sezení“ (bod 32). Rovněž kasační soud odlišil vinařskou technologii od mj. malé vodní elektrárny, kterou za součást věci Nejvyšší správní soud považoval v rozsudku ze dne 24. 8. 2011, č. j. 1 Afs 33/2011-99.

42. Právě posledně citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2011, č. j. 1 Afs 33/2011-99, nemohl soud při svém rozhodování pominout. V tomto kasační soud posuzoval, zda součástí převáděných nemovitostí bylo zařízení malé vodní elektrárny, když dospěl ke kladnému závěru. Právě s ohledem na zařízení malé vodní elektrárny a posouzení, zda toto bylo součástí převáděných budov, lze spatřovat nejbližší skutkovou souvislost s nyní projednávanou věcí. Kasační soud formuloval následující právní závěr: „Krajský soud nepochybil, když převáděné movitosti považoval za součást prodaných nemovitostí. Minulým i dnešním účelem využití nemovitostí je, podle vůle vlastníka, (také) provoz MVE, ke kterému specifikovaná zařízení být musí. Pokud by byla odstraněna (přemístění mimo budovu není odstraněním ve funkčním smyslu, na podstatě sounáležitosti věci hlavní a její součásti by to nic nezměnilo a s úvahou o základu daně z převodu nemovitostí to nijak nesouvisí), nebylo by možné v provozu MVE pokračovat a hodnota majetku by v nějakém smyslu jistě doznala změny. Uvedený účel součásti věci podtrhuje skutečnost, že zařízení MVE bylo sice prodáno spolu s budovami, nebylo však odstraněno a používáno k témuž účelu (provoz MVE) bylo i po prodeji.“
43. Ačkoliv se dva posledně citované rozsudky Nejvyššího správního soudu týkaly tehdejší daně z převodu nemovitostí, kasační soud v nich posuzoval právě otázky rozhodné pro nyní projednávanou věc, a sice za jakých okolností je určitý předmět součástí jiné věci. Skutečnost, že své právní závěry formuloval ve vztahu k dani odlišné od daně, již se týká nyní projednávaná věc, nebyla relevantní, neboť rozhodné bylo toliko posouzení té otázky, za jakých okolností je určitý předmět či soubor předmětů součástí jiné věci.
44. Soud odkazuje i na závěry plynoucí z rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 12. 2. 2019, č. j. 22 Af 60/2015-58: „Pro posouzení předmětného zařízení jako samostatné movité věci je tak nutné, aby bylo zjištěno, k jakému účelu se předmětná budova užívá a jakému účelu klimatizace a vzduchotechnika slouží; pokud slouží k zlepšení pobytu v jinak okny větratelných kancelářských prostorách, bude její charakter z hlediska zákona o daních z příjmů jiný, než kdyby sloužila k nezbytnému odvětrávání kuchyně, jejíž provoz by bez tohoto zařízení nebyl možný.“
45. Soud shrnuje závěry vyplývající z rozsudků správních soudů na půdorysu posuzované věci následovně: V poměrech daňového práva lze dospět k různým závěrům stran posouzení určitého předmětu jako součásti věci a je nutno posuzovat tuto otázku vždy individuálně a primárně z hlediska funkčního a účelového. Rozhodující je nikoli právní regulace občanského práva, nýbrž ust. § 26 odst. 2 in fine zákona o daních z příjmů. Při takovém posouzení je nutno nejprve vymezit funkci a účel předmětné stavby (její funkční využití k účelu, pro který byla zkolaudována a kterému také slouží) a sporné (sou)části věci, porovnat, zda se shodují (pak tvoří jeden funkční celek) či zda jsou odlišné, a to, zda oddělením dojde ke znehodnocení funkce a účelu stavby (zda by po oddělení mohly být funkce a účel stavby naplňovány). Pokud věc netvoří se stavbou jeden funkční celek, nejde o její součást, byť by i s ní byla spojena pevně.

46. Soud uvážil o jednotlivých žalobních námitkách takto.
47. Předně soud uvádí, že skutečnost, že se žalovaný nevypořádal s odvolací námitkou žalobkyně stran přílohy č. 1 k zákonu o daních z příjmů (body 30 a 31 žaloby), nečiní napadené rozhodnutí nepřezkoumatelným ani nezákonným. Jak vyplývá z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 2. 2015, č. j. 6 As 153/2014-108, povinností žalovaného bylo reagovat na hlavní odvolací námitky žalobkyně. Úvahu žalobkyně o použití přílohy č. 1 zákona o daních z příjmů na jiné hypotetické případy soud jako hlavní či základní námitku neposoudil, neboť tato se týkala potenciální aplikace předmětné přílohy na jiné případy založené na jiných skutkových okolnostech. Jak bude uvedeno níže, posouzení, zda je určitý předmět součástí jiné věci, je nutno hodnotit přísně individuálně.
48. Předmětné zařízení na výrobu elektrické energie v podobě stacionární elektrárny soud ve shodě s daňovými orgány považuje za součást budov umístěných na pozemcích parc. č. X., parc. č. X. a parc. č. X., vše v k. ú. P. Soud k tomuto závěru vedla nesporná fakta, že žalobkyně koupila elektrárnu jako jeden celek, předtím provedla stavební úpravy svých nemovitých věcí za účelem umístění elektrárny do svých budov a její propojení s nimi, kdy jediným zamýšleným účelem jak elektrárny, tak i takto upravených budov byl provoz této elektrárny, kdy pokud by byla elektrárna z budov odstraněna (bez ohledu na míru fyzických úkonů, které jsou k tomu zapotřebí), budovy by nemohly jako elektrárna fungovat a svůj účel by plnit nemohly. Jelikož šlo v případě stacionární elektrárny o součást předmětných budov, muselo být její umístění do těchto budov posouzeno jako jejich technické zhodnocení podle ust. § 33 odst. 1 zákona o daních z příjmů.
49. Soud připomíná, že stavebním povolením byla povolena realizace stavby nazvané jako „*Záložní zdroj elektrické energie 22 MW*“, která měla obsahovat strojní technologie záložního zdroje, přívod paliva, chlazení, spalínovody, demontáže a přeložky včetně potrubí, technologickou elektroinstalaci, systém kontroly řízení a elektrické požární signalizace. Z části stavebního povolení uvozené jako „*Stavební úpravy bývalé kotelny K6 včetně úpravy kotelny K5*“ vyplývalo, že v prostoru stávajícího objektu bývalé olejové kotelny K6 měly být umístěny tři dieselagregáty a tři generátory včetně pomocných provozů – hospodářství mazacího oleje, chlazení, zdroje stlačeného vzduchu, tři jednotky DENOX, kouřovody s tlumiči, větrání atd. Navrženy byly rovněž stavební úpravy v podobě nových podpěrných konstrukcí pod tlumiči hluku na přívodech technologického větracího vzduchu pro dieselagregáty a podpěrami pro spalínovody mezi budovou a stávajícím komínem. Rovněž došlo k úpravě stanovišť venkovních transformátorů, kabelového kanálu a skladu LTO (bylo upraveno dno a jímka, došlo k úpravě zdí i střechy, byl zaveden nový způsob větrání). Z toho je tedy zřejmé (a nikoli jen z názvu stavby, ale především z jejího popisu), že předmětné stavební úpravy byly činěny jedinečně za účelem umístění samotného zařízení pro výrobu elektrické energie tak, aby stavba mohla sloužit svému účelu v podobě záložního zdroje elektrické energie. Tento závěr podporuje i účel stavby vymezený v kolaudačním souhlasu vydaném Magistrátem města Plzně dne 29. 7. 2013, č. j. MMP/160672/13. V tomto kolaudačním souhlasu bylo v části uvozené jako „*Vymezení účelu užívání stavby*“ uvedeno: „*Záložní zdroj elektrické energie 22 MW se nachází v areálu společnosti Plzeňská energetika a.s. a je součástí energetické soustavy. Provozován je v automatickém bezobslužném provozu s dálkovým řízením ze stávajícího velínu ELÚ III. Tento záložní zdroj slouží jako špičkový zdroj výroby elektrické energie.*“ Účelem budov, v nichž byla umístěny předmětná stacionární elektrárna, tak byl provoz záložního zdroje elektrické energie (shodně bod 44 napadeného rozhodnutí). Předmětná stacionární

elektrárna byla součástí budov, v nichž byla umístěna (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 9. 2010, č. j. 5 Afs 3/2010-144, a ze dne 24. 8. 2011, č. j. 1 Afs 33/2011-99, a body 37, 40, 41 a 44 napadeného rozhodnutí). Pokud by stacionární elektrárna byla odstraněna, a odstraněním ve funkčním smyslu se nerozumí toliko přemístění mimo budovy, nebylo by možné pokračovat v jejím provozu v budovách žalobkyně a hodnota majetku žalobkyně by nepochybně doznala změny (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2011, č. j. 1 Afs 33/2011-99). Je nutno podotknout, že v rámci místního šetření provedeného dne 6. 6. 2018 správce daně rovněž zjistil, že ve stavebním povolení, resp. kolaudačním souhlasu, vymezené stavební úpravy byly realizovány (bod 44 napadeného rozhodnutí a protokol o místním šetření č. j. 1315385/19/2301-61562-400139).

50. Nyní řešený případ je v podstatě učebnicovým příkladem věci jako součástí nemovité věci podle daňového práva, protože předmětné budovy zjevně sloužily „pouze“ jako „skořápka“ (slovy citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu je rozsudek ze dne 3. 7. 2018, č. j. 7 Afs 136/2018-24) chránící stacionární elektrárnu před okolím a okolí před ní a umožňovaly plnění jejího účelu. Toto ostatně žalobkyně v žalobě výslovně připouští (bod 16 žaloby), kdy uvádí, že budovy tvoří pouze ochranu technologie před povětrnostními vlivy a zajišťují ochranu okolí před nepříznivými vlivy spojenými s provozem technologie (hluk atp.). Žalobkyně vychází z chybného východiska, že o součást věci podle daňového práva nejde, protože elektrárna může být provozována jinde a budovy mohou být užívány k jinému účelu. Zaprvé to, zda elektrárna může fungovat jinde, není podle daňového práva pro posouzení charakteru technologie relevantní, protože rozhodné je jen to, zda budovy mohou plnit svou funkci a účel, bude-li technologie odstraněna. Zadruhé, nejde o to, zda budovy mohou po odstranění technologie plnit *nějakou* funkci (např. ke skladování zmíněnému žalobkyni může *fakticky* sloužit jakýkoli zastřešený prostor), ale rozhodné je, zda budovy mohou fungovat a sloužit k tomu účelu, který byl povolen ve stavebním řízení. A to v posuzovaném případě splněno nebylo – byla-li by odstraněna z budov elektrárna, budovy by pochopitelně k provozu elektrárny sloužit nemohly. Žalobkyně se tudíž mylí, kdy v bodě 19 žaloby uvádí, že pro věc je irelevantní stavební povolení, protože v tomto povolení jsou povolovány stavební úpravy určitého rozsahu za účelem užívání budov jako stacionární elektrárna.
51. S ohledem na popsany jasně vymezený účel realizace stavebních úprav nebylo pro posouzení stacionární elektrárny relevantní, zda tato byla či nebyla pevně spojená s předmětnými budovami (srov. judikatura shrnutá v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 7. 2018, č. j. 7 Afs 136/2018-24). I kdyby nebyl způsob spojení stacionární elektrárny s budovami posouzen jako pevný (kabely a umístění na pružiny na betonovém základě), nemohlo to vyvrátit závěr, že stacionární elektrárna byla součástí budov, neboť mezi těmito bylo dáno zřetelné funkčně-účelové propojení.
52. K žalobkyni citované judikatuře Nejvyššího soudu soud uvádí, že tato byla ve výše citovaných rozhodnutích Nejvyššího správního soudu reflektována. Již v rozsudku ze dne 19. 9. 2010, č. j. 5 Afs 3/2010-144, kasační soud však uvedl, že ust. § 26 odst. 1, resp. odst. 2 zákona o daních z příjmů představuje výjimku ze soukromoprávní úpravy (toto ostatně žalobkyně připouští v bodě 29 žaloby). Zároveň soud vyšel předně z judikatury Nejvyššího správního soudu i proto, že úkolem právě Nejvyššího správního soudu je zajišťování jednoty rozhodování krajských soudů rozhodujících ve správním soudnictví (srov. ust. § 12 odst. 1 s. ř. s.) a neodůvodněné nerespektování jeho judikatury by mohlo vést k nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu (srov. rozsudek Nejvyššího správního

soudu ze dne 23. 1. 2020, č. j. 2 As 1/2019-58, publ. pod č. 3971/2020 Sb. NSS, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 5. 2020, č. j. 9 As 40/2020-78, bod 15). Vzhledem k tomu, že soud neshledal důvody pro odchýlení se od judikaturou kasačního soudu formulovaných kritérií pro posouzení, zda je určitý předmět součástí věci či nikoliv, aplikoval je i na nyní projednávanou věc.

53. K námitce žalobkyně, že předmětná stacionární elektrárna byla provozována v SRN, což mělo svědčit o tom, že tato nebyla součástí předmětných budov, soud uvádí, že sama žalobkyně ve vyjádření ze dne 5. 6. 2018, zaevidovaném správcem daně pod č. j. 1223758/18/2301-61562-400139, uvedla, že stacionární elektrárna nebyla v SRN mimo provozní zkoušky provozována. I kdyby však stacionární elektrárna fungovala v minulosti jinde a jinak, nemělo by to na rozhodnutí

žádný vliv. Relevantní není, zda může fungovat jinde, ale to, zda jejím oddělením budou nebo nebudou negativně zasaženy funkce a účel budovy, kde byla umístěna.

54. K žalobním námitkám stran nemožnosti aplikovat přílohu č. 1 k zákonu o daních z příjmů soud uvádí, že ze shora uvedené judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že posouzení určitého předmětu jako součástí věci je přísně individuální a musí být činěno na podkladu konkrétních skutkových okolností té které věci. V některých případech může být určitý předmět hodnocen jako součást určité věci, v jiných nikoliv. Skutečnost, že v případě žalobkyně bylo dospěno k závěru, že stacionární elektrárna je součástí budov, v nichž je umístěna, neznamená, že by tomu tak muselo být vždy. Rozhodné je totiž vzájemné účelové a funkční propojení budov a stacionární elektrárny a účel stavebně-technického provedení budov.

55. K žalobním námitkám stran zákona o daních z příjmů jako zvláštního zákona a nedůvodnosti posouzení věci optikou stavebního zákona soud uvádí, že se žalobkyně s ohledem na výše citovanou judikaturu Nejvyššího správního soudu mylí, pokud se domnívá, že by posouzení účelu a funkce předmětných budov z pohledu stavebního povolení a kolaudačního souhlasu bylo irelevantní. Proto nebylo lze přisvědčit ani námitce vnitřní rozpornosti napadeného rozhodnutí. Posouzení věci optikou stavebního zákona, resp. účelem stavebních úprav uvedených ve stavebním povolení a kolaudačním souhlasu, bylo naopak pro rozhodnutí, zda stacionární elektrárna byla součástí budov, v nichž byla umístěna, nezbytné. Současně se však zdůrazňuje, že rozhodující nebylo to, jak žalobkyně stavbu ve stavebním řízení nazvala, ale to, v čem stavební úpravy spočívaly a k jakému účelu bylo povoleno užívání staveb.

56. Ani argumentace žalobkyně tvrzené povinnosti žalovaného aplikovat na projednávanou věc zákon č. 458/2000 Sb., o podmínkách podnikání a o výkonu státní správy v energetických odvětvích a o změně některých zákonů (energetický zákon), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „energetický zákon“), nebyla důvodná. Jak je totiž zřejmé z návětí jeho ust. § 2, definuje energetický zákon tam vymezené pojmy pouze pro účely energetického zákona. Daňové orgány proto na věc správně aplikovaly zákon o daních z příjmů v souladu s interpretační judikaturou Nejvyššího správního soudu.

57. K argumentaci žalobkyně pokynem Generálního finančního ředitelství D – 22 soud uvádí, že tento pokyn demonstrativně vymezuje samostatné movité věci dle ust. § 26 zákona o daních z příjmů „s přihlédnutím ke stavebně-technickým parametrům, funkci a účelu budovy nebo stavby“. Ze samotného pokynu, stejně jako z výše citované judikatury Nejvyššího správního soudu, je tedy zřejmé, že významným hlediskem pro klasifikaci určitého

předmětu jako samostatné movité věci jsou stavebně-technické parametry, funkce a účel budovy, v níž jsou takové předměty umístěny. Vzhledem k výše uvedenému účelu budov, v nichž byla umístěna stacionární elektrárna, tak soud dospěl k závěru, že klasifikace stacionární elektrárny jako součásti budov, v nichž tato byla umístěna, byla provedena i v souladu s pokynem Generálního finančního ředitelství D – 22.

58. Žalobkyně rovněž namítala, že daňové orgány nesprávně aplikovaly závěry plynoucí z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 9. 2010, č. j. 5 Afs 3/2010-144. Zákon o daních z příjmů totiž dle žalobkyně umožňoval dvojí výklad, pročez daňové orgány měly v intencích zásady *in dubio mitius* postupovat tak, že zařazení do odpisové skupiny provedené žalobkyní měly shledat jako správné. Dle názoru soudu nebylo důvodné aplikovat zásadu *in dubio mitius*, neboť zákon o daních z příjmů dvojí výklad neumožňuje. Jak totiž vyplývá právě z žalobkyní odkazovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 9. 2010, č. j. 5 Afs 3/2010-144, a i další shora uvedené judikatury, kasační soud již formuloval kritéria, dle nichž lze posoudit, zda je určitý předmět součástí věci či nikoliv. Vzhledem k tomu, že zákonem v materiálním smyslu je nutné rozumět znění zákona vyložené judikaturou, zejm. judikaturou vrcholných soudů (srov. rozsudek Evropského soudu pro lidská práva ze dne 24. 4. 1990, *Kruslin proti Francii*, č. 11801/85, nálezy Ústavního soudu ze dne 16. 7. 2013, sp. zn. I. ÚS 2906/12, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 12. 2007, č. j. 2 Afs 57/2007-92), dospěl soud k závěru, že kritéria pro řádné zařazení stacionární elektrárny do odpisových skupin dle zákona o daních z příjmů byla jasná a pro žalobkyni nikoliv překvapivá.
59. K argumentaci žalobkyně, že správce daně ve výzvě ze dne 17. 4. 2018, č. j. 843801/18/2301-61562-400139, rozporoval pouze zařazení tří motorgenerátorů do 2. odpisové skupiny, ačkoliv tyto dle jeho názoru měly být zařazeny do 3. odpisové skupiny, aby tyto následně v dodatečném platebním výměru zařadil do 4. odpisové skupiny, pročez i pro daňové orgány mělo být nejasné, do jaké odpisové skupiny měla být stacionární elektrárna zaříděna, soud uvádí, že v okamžiku učinění této výzvy nebyly správci daně ještě známy účelově-funkční důvody stavebních úprav, které žalobkyně nechala provést na budovách, v nichž byla stacionární elektrárna umístěna. Jak vyplývá z výše uvedeného, toto však bylo pro posouzení, do jaké odpisové skupiny stacionární elektrárnu zařadit, rozhodné. Zároveň je nutno uvést, že správci daně známé skutkové okolnosti projednávané věci se v průběhu daňového řízení měnily (žalobkyně navrhovala důkazní prostředky, správce daně provedl místní šetření, žalobkyně předkládala listinné důkazy atd.). Proto nelze shledat nezákonným takový postup správce daně, který na základě určitých skutkových okolností provedl určitou úvahu o zařazení stacionární elektrárny do té které odpisové skupiny, a na základě dalších zjištěných skutkových okolností pak v takovém zařazení provedl změnu. Významné totiž bylo toliko to, k jakému závěru správce daně dospěl v dodatečném platebním výměru, resp. k jakému závěru dospěl žalovaný v napadeném rozhodnutí.
60. Ani žalobní námitky vztahující se k nesprávnému postupu daňových orgánů nebyly důvodné. Žalobkyně brojila proti tomu, že postupem správce daně bylo žalobkyni umožněno pouze předložit důkazy na podporu svých tvrzení, nikoliv je po jejich zhodnocení správcem daně doplnit.
61. Jak uvedl Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 12. 1. 2006, č. j. 1 Afs 6/2005-65, „vady řízení jsou však v rámci soudního řízení relevantní pouze pokud, pokud jde o tzv. vady podstatné, tj. pokud porušení procesního práva mohlo mít vliv na zákonnost napadeného

rozhodnutí.“ V rozsudku ze dne 22. 9. 2015, č. j. 8 Afs 37/2015-59, „[O] vadu řízení, která by mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, se přitom nejedná, pokud lze dovodit, že by výrok rozhodnutí byl stejný i za situace, kdy by k vadě řízení vůbec nedošlo (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 3. 2007, č. j. 8 Afs 102/2005 – 65, nebo ze dne 14. 7. 2008, č. j. 8 Afs 70/2007 – 102).“ Dle ust. § 115 odst. 1 daňového řádu „[V] rámci odvolacího řízení může odvolací orgán provádět dokazování k doplnění podkladů pro rozhodnutí nebo k odstranění vad řízení, anebo toto doplnění nebo odstranění vad uložit správci daně, který napadené rozhodnutí vydal, se stanovením přiměřené lhůty.“ Dle citovaného ustanovení je tedy zřejmé, že navrhopat důkazy na podporu svých tvrzení mohla žalobkyně v celém průběhu daňového řízení, tedy až do vydání napadeného rozhodnutí. I rozšířený senát Nejvyššího správního soudu ve svém rozsudku ze dne 24. 6. 2020, č. j. 1 Afs 438/2017-52, publ. pod č. 4053/2020 Sb. NSS, uvedl: „Z posledně uvedeného je patrné, že odvolací daňové řízení je ovládáno principem plné apelace, tedy že shledá-li odvolací orgán důvody pro modifikaci přezkoumávaného rozhodnutí, nemůže věc vrátit k dalšímu řízení správci daně prvního stupně (kasační model), ale má povinnost sám konečně rozhodnout. Aby tak mohl učinit bez újmy na procesních právech daňového subjektu, musí mít tento subjekt stejný komfort, jaký měl k dispozici v řízení předcházejícím rozhodnutí v prvním stupni. A to zajišťuje právě úprava § 115 daňového řádu. (...) Již samotný text zákona jasně stanoví, že správce daně seznámí daňový subjekt (odvolatele) se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků.“

62. Z daňového spisu soud zjistil, že žalobkyně poté, co jí byla doručena výzva správce daně ze dne 17. 4. 2018, č. j. 843801/18/2301-61562-400139, byla co do prokazování svých tvrzení aktivní. Předložila správci daně karty majetku, doložila jeho vstupní ceny atp. a vyjádřila se k výsledku kontrolního zjištění. Stejně tak v průběhu odvolacího řízení žalobkyně předložila žalovanému další důkazní prostředek v podobě „Kodexu přenosové soustavy“ (srov. úřední záznam ze dne 25. 10. 2019, č. j. 1942396/19/2300-11430-402327). Nebylo tedy lze přisvědčit žalobkyni, že by jí nebylo umožněno doplnit ji již předložené důkazní prostředky. Žalobkyně se nejpozději ze zprávy o daňové kontrole ze dne 3. 7. 2019, č. j. 1510065/19/2301-61562-400608, dozvěděla, jaké důvody vedly správce daně k vydání dodatečného platebního výměru a v rámci jí podaného odvolání na tyto mohla reagovat a svá tvrzení jí bylo rovněž umožněno doložit důkazními prostředky. Soud tedy neshledal, že postup daňových orgánů žalobkyni jakkoliv zkrátil na jejích právech tak, aby to vedlo k závěru o nezákonnosti napadeného rozhodnutí.
63. Z výše uvedených důvodů neshledal soud opodstatněnou žádnou z žalobních námitek, a proto postupoval dle ust. § 78 odst. 7 s. ř. s. a žalobu žalobkyně jako nedůvodnou zamítl.

VI.

Náklady řízení

64. Výrokem II tohoto rozsudku rozhodl soud tak, že žádnému z účastníků řízení náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť žalobkyně neměla ve věci úspěch (ust. § 60 odst. 1 s. ř. s. a contrario) a žalovaný se práva na náhradu nákladů řízení výslovně vzdal ve svém vyjádření k žalobě.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost. Kasační stížnost musí být podána do

dvou týdnů po doručení rozsudku. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu; lhůta je zachována, byla-li kasační stížnost podána u Krajského soudu v Plzni.

Plzeň 23. června 2021

Mgr. Jaroslav Škopek v.r.
předseda senátu