



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Milana Podhrázkého a soudců Petra Mikeše a Jitky Zavřelové v právní věci žalobkyně: **Plzeňská teplárenská, a.s.**, se sídlem Doubravecká 2760/1, Plzeň, zastoupená JUDr. Robertem Vargou, advokátem se sídlem Zbrojnická 229/1, Plzeň, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 9. 2020, čj. 36641/20/5200-11433-712946, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 23. 6. 2021, čj. 77 Af 33/2020-52,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalobkyně **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **s e** náhrada nákladů řízení **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Nejvyšší správní soud se v dané věci zabýval otázkou zařazení stacionární elektrárny do odpisových skupin pro účely daně z příjmů právnických osob, a to především z hlediska příležitosti předchozí judikatury, kterou v této věci aplikoval krajský soud.

[2] Právní předchůdce žalobkyně zakoupil v SRN stacionární elektrárnu Kronospan (výrobce *Wärtsilä Finland Oy*) a nechal provést stavební úpravy bývalé kotelny K5 a K6 na pozemcích parc. č. 8985/64, parc. č. 9004/1 a parc. č. 9004/3 (vše v k. ú. Plzeň), do nichž byla tato stacionární elektrárna umístěna, čímž vznikl nový záložní zdroj elektrické energie (o výkonu 22 MW).

[3] Specializovaný finanční úřad (dále „správce daně“) doměřil žalobkyni dodatečným platebním výměrem ze dne 1. 8. 2019, čj. 138584/19/4223-21792-403123, daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013 ve výši 7 865 430 Kč a současně jí uložil penále ve výši 1 573 086 Kč. Žalobkyně nesprávně zařadila stacionární elektrárnu do odpisových skupin a v důsledku toho neprokázala výši odpisů z tohoto zařízení a jejich oprávněné uplatnění jako nákladů na dosažení a udržení zdanitelných příjmů.

[4] Odvolání žalobkyně žalovaný zamítl rozhodnutím označeným v záhlaví tohoto rozsudku a dodatečný platební výměr potvrdil. Předně dospěl k tomu, že správce daně se nedopustil namítaných procesních pochybení. Mimo jiné zdůraznil, že žalobkyně měla právo předkládat a navrhopvat důkazy i v rámci odvolacího řízení, což však neučinila. K samotnému odpisování stacionární elektrárny žalovaný uvedl, že se jedná o propojený systém složený z technologické a stavební části tvořící jeden funkčně neoddělitelný celek. V takovém případě jsou nedílnou součástí budov a staveb zařízení a předměty, které z hlediska stavebního díla umožňují jeho funkci a účel, ke kterému bylo určeno. Takováto zařízení a předměty musí být se stavebním dílem pevně spojeny a nelze je demontovat. Pokyn GFŘ D-6 (čj. 32320/11-31, k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů) sice uvádí, že technologickým zařízením na výrobu elektrické energie je technologie spojená s budovou, a přesto je výrobním zařízením. Aplikaci předpisů je však třeba vždy individualizovat na konkrétní případ. Stacionární elektrárna (její technologická část) byla pořízena jako jeden celek a došlo ke značným stavebním úpravám. Oddělením jedné části od druhé by došlo k zániku funkce a účelu budovy (stavby). Žalovaný z hlediska účelu a funkce stavebního díla provedl místní šetření a vyhodnotil stavební povolení, kolaudační souhlas s užíváním stavby, jakož i smlouvu o dílo ze dne 11. 12. 2009. Dospěl ke stejnému závěru jako správce daně, tedy jednalo se podle něj o technologické zhodnocení daných budov, přičemž tento celek měla žalobkyně odpisovat ve 4. odpisové skupině. Žalobkyni správně nebyly uznány vykázané výdaje v celkové výši 41 397 324 Kč za daňově účinný náklad ve smyslu § 24 odst. 1 a § 24 odst. 2 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

[5] Rozhodnutí žalovaného napadla žalobkyně žalobou u Krajského soudu v Plzni, který ji v záhlaví označeným rozsudkem zamítl. Krajský soud nejprve shrnul relevantní právní úpravu, pokyn GFŘ D-6 a judikaturu týkající se obdobných věcí (zejména odkázal na rozsudky NSS ze dne 19. 9. 2010, čj. 5 Afs 3/2010-144, ze dne 14. 8. 2014, čj. 9 Afs 147/2013-53, a ze dne 3. 7. 2018, čj. 7 Afs 136/2018-24). Nejbližší skutkovou souvislost shledal s případem malé vodní elektrárny posuzované v rozsudku NSS ze dne 24. 8. 2011, čj. 1 Afs 33/2011-99, byť se v ní jednalo o daň z převodu nemovitosti. V daňovém právu 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 však § 26 odst. 2 *in fine* zákona o daních z příjmů, podle něhož je nutno nejprve vymezit funkci a účel stavby (její funkční využití k účelu, pro který byla zkolaudována a kterému také slouží) a sporné součásti 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 naplněny). Pokud věc netvoří se stavbou jeden funkční celek, tak nejde o její součást, byť by s ní byla spojena pevně.

pokračování

[6] K námitce, že se žalovaný nevypořádal s odvolací námitkou žalobkyně týkající se přílohy č. 1 k zákonu o daních z příjmů, soud uvedl, že napadené rozhodnutí není nepřezkoumatelné ani nezákonné. S odkazem na judikaturu uvedl, že povinností žalovaného bylo reagovat na hlavní odvolací námitky. Úvahy žalobkyně o použití dané přílohy zákona na jiné hypotetické případy nebyly hlavní (základní) námitkou (týkala se potencionální aplikace přílohy na jiné skutkové okolnosti). Posouzení toho, zda je určitý předmět součástí jiné věci, je třeba hodnotit vždy přísně individuálně. V tomto směru krajský soud konstatoval, že dané zařízení ve shodě s daňovými orgány považuje za součást budov umístěných na uvedených pozemcích. Žalobkyně koupila elektrárnu jako jeden celek, předtím provedla stavební úpravy svých nemovitých věcí za účelem umístění elektrárny a její propojení s nimi, kdy jediným zamýšleným účelem elektrárny i úpravy budov byl provoz této elektrárny. Pokud by byla elektrárna z budov odstraněna (bez ohledu na míru potřebných fyzických úkonů), budovy by nemohly jako elektrárna fungovat a svůj účel by plnit nemohly. Jelikož šlo v případě stacionární elektrárny o součást budov, muselo být její umístění do těchto budov posouzeno jako jejich technické zhodnocení dle § 33 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Soud zde zdůraznil zejména stavební povolení a kolaudační souhlas, podle nichž účelem budov, v nichž byla stacionární elektrárna umístěna, byl provoz záložního zdroje elektrické energie. Elektrárna byla součástí budov, v nichž byla umístěna (k tomu odkázal na již zmíněné rozsudky čj. 5 Afs 3/2010-144, a čj. 1 Afs 33/2011-99, a body 37, 40, 41 a 44 napadeného rozhodnutí).

[7] Uvedené budovy zjevně sloužily pouze jako „skořápka“ (slovy rozsudku čj. 7 Afs 136/2018-24) chránící stacionární elektrárnu před okolím a naopak, a umožňovaly tak plnění jejího účelu. To ostatně žalobkyně v žalobě výslovně připouští, jestliže uvádí, že budovy tvoří pouze ochranu technologie před povětrnostními vlivy a zajišťují ochranu okolí před nepříznivými vlivy spojenými s provozem. Žalobkyně chybně vychází z toho, že o součást věci podle daňového práva nejde, protože elektrárna může být provozována jinde a budovy mohou být užívány k jinému účelu. S ohledem na popsany jasně vymezený účel stavebních úprav nebylo pro posouzení stacionární elektrárny relevantní, zda byla či nebyla pevně spojená s budovami. 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 nimi bylo dáno zřetelné funkčně-účelové propojení. K námitce žalobkyně, že daná elektrárna byla provozována v SRN, takže nemohla být součástí daných budov, krajský soud uvedl, že sama žalobkyně ve vyjádření ze dne 5. 6. 2018 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 žádný vliv.

[8] K namítané nesprávné aplikaci přílohy č. 1 zákona o daních z příjmů krajský soud zopakoval, že posouzení určitého předmětu jako součásti věci je přísně individuální. Pokud v daném případě dovodil závěr, že stacionární elektrárna je součástí budov, v nichž je umístěna, neznamená to, 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. Klasifikace stacionární elektrárny jako součásti budov je i v souladu s pokynem GFR D-22. Z pokynu, stejně jako z výše citované judikatury, je 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.

Nedůvodnou shledal soud i námitku žalobkyně, podle níž měla být aplikována zásada *in dubio mitius*. Zákon o daních z příjmů dvojí výklad neumožňuje, což krajský soud podpořil odkazem na již shora uvedenou judikaturu. Ta již formulovala kritéria, dle nichž lze posoudit, zda je určitý předmět součástí věci či nikoliv. Krajský soud se pak neztotožnil ani s procesními námitkami žalobkyně. S odkazem na existující judikaturu vysvětlil, že se nejpozději ze zprávy o daňové kontrole dozvěděla, jaké důvody vedly správce daně k vydání dodatečného platebního výměru, a v rámci podaného odvolání na ně mohla reagovat a svá tvrzení doložit. Nebyla tedy zkrácena na svých právech tak, aby to vedlo k závěru o nezákonnosti napadeného rozhodnutí.

II. Kasační stížnost

[9] V kasační stížnosti proti napadenému rozsudku žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) uplatnila stížní body ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

[10] Stěžovatelka má předně za to, že napadený rozsudek je nepřezkoumatelný, jelikož si jeho jednotlivé části zásadně odporují. Krajský soud označil za rozhodující judikáty, které se týkají daně z převodu nemovitostí a nikoliv § 26 odst. 2 zákona o daních z příjmů. V českém právním řádu je navíc možné vycházet pouze z právních východisek jednotlivých judikátů, ale nikoliv analogicky podřazovat jednotlivé skutkové případy k judikátům. Konkrétně stěžovatelka zpochybnila aplikaci právního názoru obsaženého v rozsudku čj. 1 Afs 33/2011-99. Kromě toho, že v citovaném judikátu nejde o aplikaci zmíněného ustanovení, jde o malou vodní elektrárnu, která se zařízením na výrobu elektrické energie (stacionární elektrárnou), má společné pouze to, že vyrábí elektřinu, ale jinak se jedná o zcela odlišné stavby a zařízení. Krajský soud dále pochybil, pokud se stejně jako žalovaný nezabýval argumentací uvedenou v bodech 30 a 31 žaloby. V nich je ilustrováno, že při akceptaci právní argumentace žalovaného (krajského soudu) se převážná část ustanovení přílohy č. 1 zákona o daních z příjmů stane naprosto mrtvou a v praxi neaplikovatelnou. Ve světle napadeného rozsudku je ještě absurdnější, že krajský soud zde aplikuje obdobný skutkový případ malé vodní elektrárny u jiné daně, ale stěžovatelkou uvedený příklad jaderné elektrárny považuje za irelevantní, aniž by bylo zřejmé proč.

[11] Stěžovatelka dále shrnula stěžejní skutkové okolnosti případu, a to citací konkrétních částí žaloby, k nimž dodala, že potřebovala stavební povolení na úpravu budov, aby byly využitelné jako zázemí stacionární elektrárny, ale i kdyby budovy byly stavebně způsobilé pro umístění zařízení na výrobu elektrické energie i bez rekonstrukce, stejně by musela požádat o vydání stavebního povolení (kvůli posouzení vlivu zařízení na okolí). V rámci stavebního řízení bylo rozhodováno o dvou otázkách, které mohly být projednány i v samostatných řízeních (a to o změně budov na stavbu, která je vhodná jako zázemí elektrárny, a o vlivu zařízení na okolí). Dodala, že je bezpředmětné, zda bylo dané zařízení z vůle vlastníka v SRN spuštěno či nikoliv. Klíčové je, že bylo způsobilé provozu.

[12] V části kasační stížnosti týkající se nesprávného právního posouzení věci stěžovatelka předestřela odlišný výklad judikatury aplikované krajským soudem. Závěry rozsudku čj. 5 Afs 3/2010-144, vykládá tak, že stavba (budova) má z pohledu daňového práva účel tvořit ochranu (zázemí), resp. je stavbou, do které je možno umístit zařízení na výrobu elektrické energie, které je rovněž samostatnou věcí z pohledu daňového práva (a nemůže

pokračování

být technickým zhodnocením budovy, a tedy zařazeno do 4. odpisové skupiny). Jde o stejnou situaci, jako soustruh nebo fréza, na kterých se vyrábí v budově určené pro výrobu (v odkazovaném judikátu). Výklad stěžovatelky je jediným výkladem umožňujícím aplikaci přílohy č. 1 zákona o daních z příjmů, která např. jaderný reaktor (ale i zařízení krematoria) zařazuje do 3. odpisové skupiny, a tudíž je považuje za samostatné věci, přestože stavba jaderné elektrárny i krematoria bude vyžadovat stavební povolení, tyto stavby nebudou moci sloužit jinému účelu (jiné funkci) a navíc budou se stavbou pevně propojeny. Stěžovatelka odkázala i na to, že v pokynu GFŘ D-6 je k § 26 uvedeno, že samostatnou věcí jsou technologická zařízení pro výrobu elektrické energie, tj. zařízení, které musí mít vždy (snad vyjma FVE) stavební povolení, a přesto se jedná o samostatnou věc.

[13] Rozsudek čj. 9 Afs 147/2013-53, se týkal otázky, zda závlahové zařízení golfového hřiště je či není samostatnou věcí. Z tohoto rozsudku plyne, že pokud by závlahové zařízení nemělo vliv na funkci a účel golfového hřiště, tak by z pohledu § 26 odst. 2 zákona o daních z příjmů bylo samostatnou věcí. I toto rozhodnutí tedy potvrzuje argumentaci stěžovatelky, že zařízení na výrobu elektrické energie není technickým zhodnocením budovy, a nemůže tedy být zařazeno do 4. odpisové skupiny. Rozsudek čj. 7 Afs 136/2018, se týká daně z převodu nemovitostí, neaplikoval se zde § 26 odst. 2 zákona o daních z příjmů, a tudíž je tento judikát pro nynější věc zcela irrelevantní (právní status věci byl posuzován dle občanského zákoníku). Soud v uvedené věci dospěl k závěru, že technologie sloužící k výrobě vína je samostatnou věcí (tudíž by nebyla odpisována jako technické zhodnocení věci), stejně jako v posuzované věci je samostatnou věcí zařízení na výrobu elektrické energie. V citovaném rozsudku je též uvedena poznámka, že „budovy nejsou skořápkou“, a její užití krajským soudem v nyní posuzované věci vychází ze zjevného nepochopení, neboť tato argumentace byla myšlena zcela opačně. V případě rozsudku čj. 1 Afs 33/2011-99, který se rovněž týkal daně z převodu nemovitostí, není zřejmé, jak krajský soud dospěl k závěru, že malá vodní elektrárna má nejbližší skutkovou souvislost s nyní projednávanou věcí.

[14] Stěžovatelka dále namítla, že krajský soud nesprávně posoudil možnost dvojího výkladu. Uvedla citaci příslušné části žaloby a dodala, že zákon o daních z příjmů jednoznačně nedefinuje pojem jednoho funkčního celku. Dodala, že Ministerstvo financí sice v pokynu D-6 oproti pokynu D-300 provedlo úpravu v části týkající se § 26 doplněním slov „s přihlédnutím ke stavebně-technickým parametrům, funkci a účelu budovy nebo stavby“, avšak ve výčtu samostatně odpisovaných věcí ponechal řadu příkladů, které by podle názoru žalovatele a krajského soudu v nyní projednávaném sporu byly ze samostatného odpisování movité věci zcela vyloučeny. U velké části zařízení uvedených v pokynu jako samostatné movité věci je zcela nereálné, aby toto zařízení netvořilo jeden funkční celek se stavbou. Jedná se např. o zařízení výtopen – kotelen, strojní zařízení čerpacích stanic, včetně jejich podzemních a nadzemních nádrží, strojní zařízení přečerpávacích a čisticích stanic úpraven vod, strojní zařízení lanových drah, i dalších strojních zařízení (chladíren, kulturních domů, lázní, koupališť, stadionů či krematorií). Bez uvedených zařízení by příslušné stavby nemohly plnit svůj účel. Stěžovatelka v této souvislosti zmínila i prvotní náhled správce daně na odpisování daného zařízení a spornost úmyslu zákonodárce. Krajský soud tedy měl aplikovat zásadu v nejasnostech ve prospěch poplatníka a rozhodnout ve prospěch stěžovatelky.

[15] Závěrem kasační stížnosti stěžovatelka poukázala na „další nezákonnosti“. Nesouhlasí s tím, že pokud by bylo dané zařízení odstraněno, nebylo by možné pokračovat v provozu v budovách stěžovatelky a hodnota jejího majetku by doznala změny. Dané zařízení má stejný „status“ jako soustruh a fréza ve shora zmiňovaném rozsudku (ty jsou samostatnými věcmi). Je možné, že by z prodeje zařízení a budovy zvláště získala více než z prodeje společného. Stěžovatelka souhlasí, že pro posouzení věci není stěžejní, zda je či není dané zařízení pevně spojeno s budovou, nicméně skutečnost, že zařízení není pevně spojeno s budovou, navíc již fungovalo na jiném místě a bylo zakoupeno zvláště, je opět podpůrným argumentem, že se jedná o samostatnou věc. Je jasné, že bez zařízení na výrobu elektrické energie nebude možné v budově vyrábět elektřinu, ale ani v budově určené pro výrobu bez soustruhu a frézy nebude možné vyrábět (i jaderný reaktor bude vždy součástí nějaké stavby, která bude povolována a bude mít jedinou funkci – tvořit zázemí reaktoru). Rozsudek je nezákonný i proto, že nedal za pravdu její argumentaci týkající se nezákonného procesního postupu daňových orgánů, k čemuž citovala příslušné pasáže žaloby.

III. Vyjádření žalovaného

[16] Žalovaný navrhl zamítnutí kasační stížnosti. Z hlediska přezkoumatelnosti napadeného rozsudku je stěžejní odpovědět na otázku, co je a co není technickým zhodnocením stavby. Napadený rozsudek požadavky kladené na přezkoumatelnost soudních rozhodnutí splňuje. O technickém zhodnocení stavby lze uvažovat pouze u takových zásahů, které se týkají jeho nedílných součástí. V případě, kdy je technologie na výrobu elektřiny umístěna v budovách bývalé kotelny, u kterých byla na základě stavebního povolení provedena stavební úprava objektů, jsou zařízení pro výrobu elektrické energie – záložního zdroje elektrické energie – technickým zhodnocením stavby a dle § 33 odst. 1 a 3 zákona o daních z příjmů se považují za modernizaci (rozšiřují vybavenost nebo použitelnost majetku). Tato modernizace je podmíněna právě stavebními úpravami, zejména nosných či podpěrných konstrukcí. O tuto hodnotu se pak zvyšuje vstupní či zůstatková hodnota staveb dle § 29 odst. 1 a 3 téhož zákona a pro účely odpisů se postupuje dle § 26 odst. 5 a § 28 odst. 3 daného zákona. Žalovaný zdůraznil, že daná technologie týkající se vybudování záložního zdroje elektrické energie je 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 (užívat ke stanovenému účelu). Aby mohl být naplněn účel a podstata funkce stavby, bylo rozhodujícím kritériem, že je v ní umístěna a provozována daná technologie. Ta slouží jako záložní zdroj energie a dle stavebního povolení i kolaudačního souhlasu stavba neslouží ani nemůže sloužit pro jiné účely. Hmotný majetek stěžovatelky je tvořen technologickou a stavební částí, které jsou pevně spojeny a společně tvoří funkční energetický záložní zdroj. I sama stěžovatelka nakoupila technologii (elektrárnu) jako jeden celek. Separací jedné části od druhé by došlo k zániku funkce a účelu budovy (stavby). Fungování technologie je tedy založeno na tomto seskupení a propojení se stavební částí. Jako zásadní je v daném případě primárně povolený účel užívání budov, a to byl právě záložní zdroj elektrické energie. Hmotný majetek stěžovatelky je tak tvořen technologickou a stavební částí, které jsou pevně spojeny a společně tvoří funkční energetický záložní zdroj. Jedná se tedy o technické zhodnocení hmotného majetku, který měla stěžovatelka zařadit do 4. odpisové skupiny (budova motorgenerátorů a objekt traf motorgenerátorů).

pokračování

[17] Podle žalovaného krajský soud reflektoval přílehavou judikaturu a neodchýlil se při aplikaci jejích závěrů od formulovaných kritérií pro posouzení, zda je určitý předmět součástí věci či nikoliv. Z rozsudku čj. 5 Afs 3/2010-144, jednoznačně vyplývá, že účelem budov, v nichž byla umístěna stacionární elektrárna, byl provoz záložního zdroje elektrické energie. Daná elektrárna tak byla součástí budov, v nichž byla umístěna. Citovaný rozsudek je na tento případ přílehavý, byť se nezabýval přímo odpisy majetku využívaného k výrobě elektřiny, nýbrž pouze obecně výkladem pojmu „samostatná movitá věc“. Přílehavý je i rozsudek čj. 9 Afs 147/2013-53. I z rozsudků, které se týkají daně z převodu nemovitosti, a nikoliv § 26 odst. 2 zákona o dani z příjmů, plyne, že při posouzení samostatného předmětu či souboru předmětů je podstatné, za jakých okolností je určitý předmět součástí věci jiné, tedy opět je potřeba znát jejich účel.

[18] K námitce možného dvojího výkladu žalovaný uvedl, že pokyn GFŘ D-6 platný od zdaňovacího období roku 2011 v návěti k § 26 uvádí, že zde definovaná zařízení jsou samostatnými movitými věcmi, avšak s přihlédnutím ke stavebně technickým parametrům, funkci a účelu budovy nebo stavby. Stejně tak stanoví i pokyn GFŘ D-22, který bylo možné použít za zdaňovací období započaté v roce 2014. Tyto pokyny tedy zdůrazňují diferenciaci technologií, které jsou demonstrativně uvedeny v textu k § 26 zákona, a to podle účelu a funkce stavby. Pokyn D-22 rozděluje někdy 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 právě „s přihlédnutím ke stavebně-technickým parametrům, funkci a účelu budovy nebo stavby“. Žalovaný poukázal též na právní úpravu týkající se alternativních zdrojů elektrické energie, která vymezuje odpisy hmotného majetku využívaného k výrobě elektřiny ze slunečního záření (zejména solární panely, měniče, rozvaděče). Tato technologie slouží k výrobě elektrické energie, ale není sporu o tom, že pokud bude umístěna na střechu budovy (stavby), bude odpisována zvlášť v režimu § 30b zákona o daních z příjmů (nebude součástí budovy).

[19] Jde-li o námitky týkající se nezákonného postupu daňových orgánů, žalovaný se s nimi již dostatečně vypořádal, a to jak v napadeném rozhodnutí, tak i ve vyjádření k žalobě.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[20] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval přípustností kasační stížnosti, resp. jednotlivých kasačních námitek. Podle § 104 odst. 4 s. ř. s. je totiž kasační stížnost nepřipustná, *opírá-li se jen o jiné důvody, než které jsou uvedeny v § 103, nebo o důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl*. Stěžovatelka musí podle daného ustanovení mj. reagovat na argumentaci krajského soudu a uvádět, z jakých důvodů jsou jeho závěry nesprávné. Pokud pouze opakuje námitky, které uvedla v žalobě, aniž by jakkoliv reflektovala argumentaci krajského soudu, tak za předpokladu, že uvedené námitky krajský soud vypořádal a nelze v jejich opakování spatřovat setrvání na dříve vznesené argumentaci, která je nadále schopná obstát proti závěrům krajského soudu, nejsou takové námitky přípustné (usnesení NSS ze dne

10. 9. 2009, čj. 7 Afs 106/2009-77, č. 2103/2010 Sb. NSS, nebo ze dne 14. 6. 2016, čj. 1 As 271/2015-36).

[21] Stěžovatelka ve stížním bodě týkajícím se postupu orgánů finanční správy v daňovém řízení [§ 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.] pouze doslova zopakovala svou žalobní argumentaci s tím, že se nijak konkrétně nevymezila proti závěru krajského soudu, podle něhož orgány finanční správy v daňovém řízení nepochybily. Tato kasační námitka je tedy v uvedeném pojetí jednoznačně nepřipustná, neboť krajský soud dostatečně podrobně tyto žalobní námitky vypořádal, a to s odkazem na relevantní judikaturu Nejvyššího správního soudu. Tímto stížním bodem se tedy Nejvyšší správní soud pro nepřipustnost věcně zabývat nemohl.

[22] Pokud jde o další (připustné) námitky (kasační body), Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu uplatněných kasačních důvodů. Neshledal přitom vady, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[23] Kasační stížnost není důvodná.

[24] Stěžovatelka kasační argumentaci rozdělila v zásadě do tří okruhů, které lze podřadit pod důvody dle § 103 odst. 1 písm. a), d) s. ř. s. Stěžovatelka namítá nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku (v souvislosti s níž se zabývala i „stručným popisem skutkového stavu a vlivem stavebního povolení“). Samostatnou část kasační stížnosti stěžovatelka věnuje nesprávným závěrům plynoucím z aplikované judikatury (tato argumentace se prolíná s částí věnovanou „dalším nezákonnostem“) a otázce možnosti dvojího výkladu.

A) Nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku

[25] Stěžovatelka namítá nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku s tím, že si krajský soud protiřečí a jeho argumentace je tak rozporná. Stěžovatelka spatřuje tyto rozpory ve výkladu a užití judikatury, které následně vykládá odlišně (ve prospěch své argumentace). S tímto náhledem stěžovatelky se Nejvyšší správní soud neztotožňuje. Předně nelze přitakat stěžovatelce, že by měla být rozpornost právní argumentace v napadeném rozsudku založena tím, že některé použité judikáty se vztahují z hmotněprávního pohledu k jinému typu daně (daň z převodu nemovitostí). Zprvée tuto skutečnost krajský soud sám v odůvodnění uvádí, a za druhé z citovaných rozsudků (čj. 7 Afs 136/2018 a čj. 1 Afs 33/2011-99) také obsáhle citoval jak skutkové, tak i právní argumenty. Samotná skutečnost, že se citované právní názory o účelu a funkci některých nemovitostí vztahují k jiné než ve věci rozhodné právní úpravě, nezakládá vnitřní rozpornost argumentace soudu. Krajský soud zdůvodnil, v jakém ohledu spatřuje aplikovatelnost těchto názorů na nyní posuzovanou věc. Tato námitka tedy nemůže být důvodná.

[26] Pokud dále stěžovatelka v této souvislosti rozporovala metodu práce krajského soudu s jednotlivými judikáty ve vztahu k meritu věci, nelze jí rovněž přisvědčit. Právní metodologie podobně jako pro doktrínu *stare decisis* také pro práci s judikaturou v kontinentálním modelu předpokládá využití metody analogie, tedy srovnání řešeného případu s *rationes decidendi* (rozhodovacími důvody) již judikované věci (tzv. judikátu). Pokud nelze v judikatuře najít zcela přesně identický případ, s nímž lze řešenou věc srovnat,

pokračování

je třeba nutně využít analogie a hledat alespoň případy obdobné v určitých ohledech. Tento přístup vede k eliminaci mezerovitosti právní úpravy, neboť v podobě tzv. skutečného zákona (zákona v materiálním slova smyslu) lze nalézat právní řešení i tam, kde doposud neexistuje explicitní rozhodovací praxe. Pokud by měla mít stěžovatelka v tomto ohledu pravdu, významně by se omezily možnosti práce soudů s judikaturou. V čem lze dát stěžovatelce zčásti za pravdu, je aspekt síly (přesvědčivosti) analogických úsudků. Čím více je judikovaný případ rozdílný od řešené věci, tím větší důraz musí soud klást na zdůvodnění obdoby relevantních znaků obou případů, chce-li aplikovat existující judikaturní řešení pro řešenou věc. Může se stát, že se aplikace právního názoru příliš rozdílného judikátu stane nepřiléhavou (tedy neplausibilní a nepřesvědčivou). To ale odvisí vždy od individuálních okolností případu. Argumentace stěžovatelky je tedy v tomto ohledu v rozporu s panující právní naukou i rozhodovací praxí.

[27] Stěžovatelka dále konkrétně zpochybňuje přezkoumatelnost užití rozsudku čj. 1 Afs 33/2011-99, který se věcně týká malé vodní elektrárny. Ani v tomto ohledu se s ní však nelze ztotožnit. Obdobnost s nyní posuzovanou věcí je totiž nabíledni – v obou případech jde o zařízení k výrobě elektrické energie, liší se pouze zdroj pro přeměnu energie. Stěžovatelkou zpochybňovaný znak je zrovna tím, který na první pohled zakládá obdobu obou případů, a to přesto, že v aplikovaném judikátu se jednalo o daň z převodu nemovitostí. Pokud by stěžovatelka chtěla účinně tuto obdobu zpochybnit, musela by předeštit konkrétní (teleologickou) argumentaci založenou na odlišných účelech, což se jí nepodařilo. Je zřejmé, že odlišnost tkví v odlišném hmotněprávním režimu daně, jehož si však krajský soud byl vědom. Stěžovatelka nepoukázala konkrétně na znaky, které by zakládaly nepřiléhavost aplikace citovaného judikátu a svědčily v tomto směru nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku

[28] Jde-li o tvrzenou nepřezkoumatelnost z důvodu, že se krajský soud nezabýval argumentací uvedenou v bodě 30 a 31 žaloby, kasační soud k tomu uvádí, že v těchto bodech stěžovatelka rozporovala obecně výkladový přístup žalovaného k příloze č. 1 zákona o daních z příjmů s tím, že žalovaný nevypořádal její odvolací námitky v tomto směru. Konkrétně stěžovatelka namítala, že příloha č. 1 se takovým přístupem stane zcela „mrtvým“ katalogem, a dále zejména srovnávala spornou stacionární elektrárnu s jaderným reaktorem. Krajský soud k tomu uvedl, že přístup žalovaného k uvedené příloze nečiní napadené rozhodnutí nepřezkoumatelným ani nezákonným. Uvedl dále, že úvahu žalobkyně o použití dané přílohy na jiné hypotetické případy jako hlavní či základní námitku neposoudil, neboť ta se týkala potenciální aplikace přílohy na jiné případy založené na jiných skutkových okolnostech. Nejvyšší správní soud v uvedeném způsobu vypořádání nepřezkoumatelnost nespaturuje. Celé žalobou napadené rozhodnutí žalovaného se v podstatě z celostního pohledu zabývá kvalifikací stacionární elektrárny provozované stěžovatelkou pod jednotlivé odpisové skupiny upravené v dané příloze zákona. Žalovaný a následně i krajský soud nadto vysvětlili, že při aplikaci zmíněné přílohy je zapotřebí uplatnit přísně individuální přístup. Je zřejmé, že krajský soud sice mohl v dané části rozsudku uvést podrobnější důvody pro svůj závěr, nicméně pokud tak neučinil, nejedná se o nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku, pro kterou by měl kasační soud napadený rozsudek zrušit.

[29] Další argumentace stěžovatelky (systematicky související) s tímto okruhem kasačních námitek se týká předně závěru soudu o významu stavebního povolení, resp. kolaudačního

souhlasu pro posouzení otázky klasifikace stacionární elektrárny z hlediska odpisových skupin. Argumentace stěžovatelky zde v návaznosti na citaci části žaloby míří k tomu, že by stavební povolení potřebovala i v případě, pokud by ke stavebním úpravám nedošlo, neboť by bylo třeba posoudit vliv provozu (výroby elektrické energie) na okolí. K tomu Nejvyšší správní soud toliko uvádí, že tato argumentace nijak nezpochybňuje závěry krajského soudu potvrzující závěry žalovaného (podle nichž stavební úpravy kotelen byly klíčové z hlediska nového funkčního určení staveb) ani nespovídají jejich nedostatečnosti. Význam stavebních úprav prostor pro umístění stacionární elektrárny a posuzování vlivů takového provozu jsou dvě rozdílné otázky. Podobně nehraje roli, jestli byla daná stacionární elektrárna již dříve (v SRN) v provozu, anebo nikoliv, jak ostatně sám krajský soud již v napadeném rozsudku výslovně konstatoval (viz bod 53.). Vzhledem k tomu, že na závěru týkajícím se předchozího provozu krajský soud napadený rozsudek soud nevystavěl, jen stěžít může (i v tomto případě navíc velmi stručná a obecná) polemika stěžovatelky související s dřívější způsobilostí zařízení k provozu zpochybnit závěry napadeného rozsudku, resp. jejich dostatečnost (přezkoumatelnost).

B) Nezákonnost napadeného rozsudku

[30] V další části kasační argumentace stěžovatelka sdružila námitky proti hmotněprávnímu posouzení věci. Námitky se tedy týkají samotné otázky klasifikace dané stacionární elektrárny z hlediska jednotlivých odpisových skupin definovaných v příloze č. 1 zákona o daních z příjmů. Stěžovatelka předkládá svůj výklad jednotlivých judikátů, které krajský soud užil při posouzení věci (netvrdí nicméně, že by tato judikatura byla překonaná).

[31] Nejvyšší správní soud předně poukazuje na právní úpravu platnou a účinnou v rozhodném zdaňovacím období (roku 2013). Podle § 26 odst. 2 zákona o daních z příjmů platilo, že *Hmotným majetkem se pro účely tohoto zákona rozumí a) samostatné movité věci, popřípadě soubory movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením, jejichž vstupní cena (§ 29) je vyšší než 40 000 Kč a mají provozně-technické funkce delší než jeden rok, b) budovy, (...) c) stavby, (...)* Za samostatné movité věci se považují také výrobní zařízení, jakož i zařízení a předměty sloužící k provozování služeb (výkonů) a účelová zařízení a předměty, kteřá s budovou nebo se stavbou netvoří jeden funkční celek, i když jsou s ní pevně spojeny (podtržení doplnil NSS).

[32] Podle § 30 odst. 1 téhož zákona pak platilo, že *V prvním roce odpisování zařídí poplatník hmotný majetek do odpisových skupin uvedených v příloze č. 1 k tomuto zákonu (...)*. Příloha č. 1 zákona dělí hmotný majetek do několika odpisových skupin, přičemž vysvětlivka +++++), která je vyznačena u vymezení odpisové skupiny 4, uvádí, že *Nedílnou součástí domů, budov a staveb (stavebních děl) jsou zařízení a předměty, které z hlediska stavebního díla umožňují jeho funkci a účel, ke kterému je určeno. Takováto zařízení a předměty musí být se stavebním dílem pevně spojena a nelze je demontovat, aniž by došlo ke znehodnocení funkce a účelu stavebního díla, a jsou zpravidla součástí celkové dodávky stavebního díla.*

[33] Krajský soud ve shodě se žalovaným vyhodnotil, že výchozím judikátem pro výklad otázky správné klasifikace sporného zařízení je v projednávané věci rozsudek čj. 5 Afs 3/2010-144, jehož výklad stěžovatelka také na prvním místě rozporuje. V tomto rozsudku se Nejvyšší správní soud věnoval na půdorysu výkladu právní úpravy daně z příjmů

pokračování

z právnických osob otázce odpisování filtrační a klimatizační jednotky, požárně bezpečnostních opatření a filtrů. Jeho závěry lze zobecnit tak, že 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. Podstatný je dále navazující závěr, podle něhož určitá věc (část stavby) někdy umožňuje a jindy nikoli funkci a účel stavby, a 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. Výslovně pak Nejvyšší správní soud v daném rozsudku mimo jiné zdůraznil, že *„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“*.

[34] Nejvyšší správní soud v nynější věci v návaznosti na uplatněné kasační námítky neshledal důvody k tomu, aby se od citovaných závěrů odchýlil a proč by nemohly být v dané věci aplikovány. Krajský soud vyložil nosné důvody tohoto rozsudku zcela adekvátně a správně je aplikoval na posuzovanou věc. V odkazované věci, jejíž přílehavost pro nynější věc stěžovatelka zpochybňuje, byla stavba kolaudována jako „závod na výrobu ložisek“. Nejvyšší správní soud ve vztahu k uvedené stavbě dospěl k závěru, že oddělení v dané věci sporných 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“*. Současně zdůraznil, že daná technologická zařízení slouží jen věci, jejíž jsou součástí. V tomto ohledu se věc odkazovaná od věci nyní projednávané výrazně neliší. Ve věci nynější totiž byly stavební povolení i kolaudační souhlas vydány ke stavbě „Záložní zdroj elektrické energie 22 MW“. Jak vyplynulo z provedení dokazování v daňovém řízení, správce daně zde podrobně zkoumal otázku, zda stacionární elektrárna umístěná ve stavebně upravených (přestavěných) prostorách bývalých kotelen je funkčně a technologicky propojena s těmito budovami. Za tím účelem bylo provedeno i místní šetření. Podrobně se zabýval povahou a významem provedených stavebních úprav i tím, jakým způsobem jsou jednotlivé části stacionární elektrárny spojeny se zemí, resp. podlahou budov (viz shrnutí v bodě 25. rozsudku krajského soudu). Klíčovým hlediskem tedy je úvaha o jednoznačném funkčním určení objektů pro zabudování strojové části záložního elektrického zdroje, kterou správce daně i žalovaný provedli a krajský soud se s ní ztotožnil. Lze dodat, že uvedená východiska (plynoucí i z odkazovaného rozsudku čj. 5 Afs 3/2010-144), které krajský soud takto v napadeném rozsudku aplikoval, mají zřejmou oporu jak ve shora citované části § 26 odst. 2 zákona o daních z příjmů (ten výslovně jako samostatné movité věci pro účely daného zákona zmiňuje jen ta zařízení, která se stavbou netvoří jeden funkční celek, viz zvýrazněná část citace výše), tak jsou v souladu i s výše již taktéž citovanou vysvětlivkou k témuž ustanovení téhož zákona, která funkční aspekt posuzovaných zařízení a předmětů obdobně výslovně zdůrazňuje. V tomto směru je pak třeba také chápat pokyn GFŘ č. D-6, o němž se stěžovatelka v kasační stížnosti též zmiňuje. Ostatně výkladem § 26 zákona o daních z příjmů včetně jeho souvislosti se pátý senát Nejvyššího správního soudu v odkazovaném rozsudku zabýval a v podrobnostech lze v tomto směru odkázat na jeho závěry.

[35] Stěžovatelka v souvislosti se zmíněným judikátem poukazuje na to, že podle ní je daná stacionární elektrárna srovnatelná se soustruhem nebo frézou, o kterých se v tomto ohledu odkazovaný rozsudek zmiňuje. To však podle kasačního soudu není příslušný analogický úsudek. Je totiž zřejmé, že z hlediska funkčního soustruh nebo fréza jako obráběcí stroje nejsou natolik pevně svázány s funkcí a účelem budovy. Bývají umístěny ve výrobních (továrních) halách, kde se obvykle užívají ještě další výrobní stroje. Oproti tomu stacionární elektrárna je funkčně spjata s účelem budovy, v níž je v posuzované věci umístěna, a tomu musí odpovídat jak stavebně-technické uspořádání budovy, tak režim bezpečnostních předpisů. Pokud je soustruh či fréza odmontován a odvezen na jiné místo, půjde stále o výrobní halu. Pokud však dojde k demontáži soustrojí agregátů, generátorů, transformátorů a rozvodny z budovy stacionární elektrárny, přestane tato stavba plnit svůj účel.

[36] Zmiňuje-li v této souvislosti stěžovatelka v kasační stížnosti příklad jaderného reaktoru a zařízení krematoria (s tím, že jsou uvedeny v rámci 3. odpisové skupiny), lze k tomu opětovně připomenout, že rozsudek čj. 5 Afs 3/2010-144, jasně zdůrazňuje, že určitá věc někdy umožňuje a jindy nikoli funkci a účel stavby. Jinak řečeno, nelze ve vztahu ke konkrétní věci (položce přílohy zákona) v tomto ohledu absolutizovat, resp. *a priori* bez dalšího určitou věc považovat za funkční součást jakékoliv stavby. Část žaloby, v níž již dříve na příklad s jaderným reaktorem (krematoriem) poukázala (body 31 a 32 žaloby), stěžovatelka vystavěla na tom, že posuzovat „zařízení pro výrobu elektrické energie ... vzhledem ke stavebnímu zákonu ... je zcela zbytečné a je nutné zkoumat pouze zařazení do odpisových skupin.“ Takové východisko však vůbec nereflektuje text § 26 odst. 2 zákona o daních z příjmů i shora opakovaně citovanou judikaturu, přičemž nelze odhlédnout ani od toho, že sporná stacionární elektrárna není oproti jadernému reaktoru v odpisových skupinách výslovně uvedena. V této souvislosti je třeba poukázat též na systematiku zákona o daních z příjmů, který ve shora citovaném § 26 vymezuje, co je „hmotným majetkem“ pro účely daného zákona. Hmotným majetkem odpisovaným jako samostatné movité věci [§ 26 odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů] totiž ve smyslu tohoto ustanovení nejsou právě movité věci tvořící se stavbou jeden funkční celek. Nejvyšší správní soud do určité míry sdílí pohled stěžovatelky, podle něhož si lze skutečně jen obtížně představit jaderný reaktor, který nebude funkčně spjat se stavbou jaderné elektrárny. Skutečnost, že některá movitá věc uvedená v příslušné dílčí položce přílohy zákona o daních z příjmů, bude v praxi jen zřídka či dokonce pouze hypoteticky odpisovatelná způsobem předvídaným touto přílohou, však ještě sama o sobě nemůže být dostatečná k tomu, aby zpochybnila popsanou zákonnou konstrukci, na kterou navazuje existující judikatura. Uvedené platí tím spíše, že pořízení jaderného reaktoru nepochybně nebude představovat z hlediska daňové praxe zcela obvyklý a častý případ. Kasační soud navíc v tomto směru může v návaznosti na dosti obecnou kasační argumentaci jen obtížně poměřovat konkrétní funkční vázanost v dané věci sporné stacionární elektrárny se stavbou „Záložního zdroje elektrické energie“ na straně jedné s jaderným reaktorem a s hypotetickou (a nijak blíže nevymezenou) stavbou jaderné elektrárny na straně druhé. Spekulativnost takové úvahy ve značné míře omezuje možnost zohlednit těsnost funkčního propojení se stavbou, navíc by se jednalo o úvahu zcela mimo rámec individualizace posuzování, jak ji vymezuje citovaná judikatura a v návaznosti na ni provádí i nyní napadený rozsudek krajského soudu.

pokračování

[37] Nejvyšší správní soud nepřehlédl ani to, že stěžovatelka napříč daňovým i soudním řízením poukazovala v této souvislosti vedle jaderného reaktoru i na jiné příklady (generátory, kotle či transformátory), nicméně u těch již není funkční oddělení od určité stavby (budovy) tak obtížně představitelné, jako by tomu bylo v případě jaderného reaktoru (viz příklad různého náhledu na možné odpisování kotle dle komentáře k § 26: Hlaváč, J. a kol. *Zákon o daních z příjmů. Komentář*. Wolters Kluwer ČR, 2017). Zmiňované „zařízení krematoria“ pak oproti jadernému reaktoru součástí dané odpisové skupiny nebylo. S ohledem na výše uvedené tedy není možné ani dovodit, že by výklad respektující citovanou judikaturu pátého senátu měl fakticky činit neaplikovatelnou nějakou ucelenější (rozsáhlejší) část zákona. Námitky stěžovatelky tedy nejsou ani v tomto směru důvodné, neboť krajský soud při aplikaci rozsudku čj. 5 Afs 3/2010-144, nepochybil

[38] Co se týká výkladu dalších citovaných judikátů, jejich závěry lze v projednávané věci považovat spíše za argumenty podpůrné. Ohledně rozsudku čj. 9 Afs 147/2013-53, v němž byla posuzována povaha a funkce zavlažovacího systému ve vztahu ke golfovému hřišti, považuje Nejvyšší správní soud výklad tohoto judikátu krajským soudem za souladný s jeho skutečným smyslem. Předně v tomto rozsudku Nejvyšší správní soud vycházel ze závěrů zmíněného rozsudku čj. 5 Afs 3/2010-144, a tím potvrdil jeho zásadní judikaturní význam v těchto otázkách. Dále Nejvyšší správní soud v dané věci dospěl po podrobné analýze funkčního propojení závlahového systému a golfového hřiště k závěru, že závlahový systém je součástí hřiště (finanční prostředky vynaložené na závlahový systém tedy mohou vstupovat do daňově účinných nákladů formou odpisu golfového hřiště jako celku, srov. bod 33 citovaného rozsudku). Pokud stěžovatelka v této souvislosti tvrdí, že uvedené svědčí pro její výklad, podle něhož stacionární elektrárna měla být odpisována jako samostatná věc, nenachází Nejvyšší správní soud žádné důvody, proč by takový závěr měl platit. Podobně jako v případě funkčního technologického propojení závlahového systému pevně spojeného s golfovým hřištěm, i stacionární elektrárna je svázána s budovou, v níž je umístěna, jak již bylo vysvětleno.

[39] Jde-li o dva citované judikáty, které se týkají daně z převodu nemovitostí, tak v případě rozsudku čj. 7 Afs 136/2018-24, lze taktéž hovořit o jeho podpůrné argumentační funkci, a to i vzhledem odlišnosti účelu posouzení otázky samostatnosti věci či jejího funkčního propojení s budovou (Nejvyšší správní soud se zde zabýval otázkou, zda technologické vybavení pro výrobu vína je součástí objektu vinařství, a dospěl k závěru, že převáděné technologie nejsou součástí nemovitosti, nýbrž že jde o samostatné věci, které společně se samotným areálem vinařství vytvářejí „věc hromadnou“). Rozsudek čj. 1 Afs 33/2011-99, pak k převodu movitých věcí (Francisovy turbíny, synchronní generátor, fázový rozvaděč, olejový transformátor, rozvaděč) nacházejících se v malé vodní elektrárně dovodil: „31. (...) *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.*“ Nejvyšší správní soud může přitakat krajskému soudu v tom směru, že z pohledu technického srovnání jako výrobního zařízení je nepochybně malá vodní

elektrárna představě stacionární elektrárny blízko, neboť slouží stejnému technickému účelu (výroba elektrické energie) a má obdobné součásti (soustrojí měnící mechanickou energii na elektrickou, transformátory, rozvaděč, chlazení), byť samozřejmě nelze odhlédnout od specifické právní úpravy obsažené v zákoně o daních z příjmů. Odlišnost právního účelu kvalifikace tu nicméně není natolik rozhodná, že by zcela vylučovala přihlídnutí k období technického účelu a funkční provázanosti soustrojí pro výrobu elektrické energie s budovou. V tomto směru je podstatné nejen to, že krajský soud v napadeném rozsudku své závěry navazující na předchozí judikaturu nevystavěl právě a pouze na rozsudku čj. 1 Afs 33/2011-99, ale i na rozsudcích dalších (ostatně uvedený rozsudek prvního senátu zmiňuje krajský soud v rámci svého výčtu až na posledním místě a jeho parafráze je oproti rozsudku čj. 5 Afs 3/2010-144 mnohem stručnější). Především pak v rámci části odůvodnění navazující na reprodukci závěrů judikatury rozsudek krajského soudu výslovně význam § 26 odst. 2 zákona o daních z příjmů zohledňuje. Přestože tedy krajský soud v případě rozsudku čj. 1 Afs 33/2011-99 skutečně výslovně uvedl, že ve vztahu k projednávanému případu lze u této věci spatřovat „nejbližší skutkovou souvislost“, nelze z toho dovozovat, že by úpravu zákona o daních z příjmů pominul, resp. že by z tohoto důvodu měl být napadený rozsudek nezákonný. Ani v tomto ohledu tedy uplatněná kasační argumentace nemůže být důvodná.

C) *Otázka možného dvojího výkladu*

[40] Ohledně skupiny kasačních námitek týkajících se možného dvojího výkladu zákonných předpisů Nejvyšší správní soud v návaznosti na shora již uvedené předesílá, že pouhý jazykový výklad zákonné úpravy, který především ve své argumentaci nabízí stěžovatelka, a to bez zohlednění dalších souvislostí vykládaných ustanovení, nepředstavuje dostatečný prostředek k řešení sporných otázek. Je zapotřebí užít i dalších náhledů na relevantní právní úpravu, které umožňují odhalit povahu zkoumané věci z hlediska účelu mechanismu odepisování hmotného majetku jako součásti hmotněprávního rámce stanovení daně z příjmů. Výkladové alternativy, které nejsou konfrontovány s tímto postupem, tedy nevytvářejí problém „dvojího výkladu“, ale pouze metodologický problém výběru správného řešení z více možných alternativ. Z těchto důvodů také v tomto směru není na místě užít princip *in dubio mitius* resp. *in dubio contra fiscum*, který se týká situace, kdy existují dva rovnocenné výklady veřejnoprávní normy, z nichž některý omezuje na základě své aplikace právo či svobodu jednotlivce méně než ten druhý (usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 22. 3. 2011, čj. 5 Afs 35/2009-265, č. 2317/2011 Sb. NSS). Za této situace je správný závěr o charakteru věci dovozen především s přihlídnutím k systematickému a teleologickému výkladu směřujícímu ke zdůraznění funkční propojenosti stavby a movité věci, který je předpokládán již samotným zákonem. Tomu nasvědčuje i citovaná judikatura Nejvyššího správního soudu, na níž je napadený rozsudek založen. K výše uvedenému lze dodat, že zmiňovanou zásadu nelze stavět do protikladu k právní jistotě a předvídatelnosti.

[41] Argumentuje-li stěžovatelka tím, že i v případě rozsudku čj. 5 Afs 3/2010-144, se musel Nejvyšší správní soud zabývat „mírou nejednoznačnosti“, lze k tomu dodat, že aplikace jakéhokoliv předpisu v konkrétní situaci, která není výslovně daným předpisem řešena, v sobě nutně zahrnuje určitý výklad, nicméně možnost určitého výkladu ještě sama o sobě nepředstavuje existenci dvou výkladů rovnocenných.

pokračování

[42] Dovolává-li se stěžovatelka v rámci daného okruhu kasační argumentace též shora již zmiňovaných pokynů GFŘ, je třeba opětovně připomenout, že krajský soud své závěry v napadeném rozsudku dostatečně jasně opřel o zásadu individualizace (posouzení každého případu zvlášť podle jeho konkrétních okolností). Jde tedy primárně o problém dostatečného zjištění skutkového stavu věci. Určitá věc (část stavby) někdy umožňuje a jindy nikoli funkci a účel stavby. Toto východisko, plynoucí přímo ze zákona a aplikované stávající judikaturou, stěžovatelka v kasační stížnosti nevyvrátila. Jak žalovaný v rozhodnutí o odvolání, tak i krajský soud v napadeném rozsudku k textu pokynů GFŘ přihlédl (především pro dané zdaňovací období k relevantnímu pokynu D-6). Jak již kasační soud uvedl v bodech [34] - [36] shora, dané pokyny se navíc týkají výkladu § 26 zákona o daních z příjmů, který za movité věci ve smyslu tohoto ustanovení považuje pouze takové, které s budovou (stavbou) netvoří funkční celek. Jinak řečeno, stěžovatelkou zmiňovanému možnému dvojímu výkladu bez dalšího nespěchá ani znění pokynů, z něhož vyšel žalovaný i krajský soud (kromě pokynu D-6 byl zmíněn i časově navazující pokyn D-22, viz body 37. a 57. napadeného rozsudku). Zdůrazňuje-li stěžovatelka oproti žalovaným (krajským soudem) aplikovanému základnímu pravidlu dané části pokynu výslovnou zmínku o „technologických zařízeních na výrobu elektrické energie“, tak ani ta sama o sobě ještě pro závěr o dvojím možnému výkladu dostatečná není. Jak ostatně poukázal i žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti, i taková zařízení někdy mohou být samostatnými movitými věcmi, nicméně nelze k takovému závěru dospět paušálně (stejně jako v řadě případů, které stěžovatelka v obecné rovině v kasační stížnosti zmiňuje). Ani v tomto směru proto daný okruh kasačních námitek není důvodný.

V. Závěr a náhrada nákladů řízení

[43] Nejvyšší správní soud tedy s ohledem na výše uvedené dospěl k závěru, že uplatněné kasační námítka nejsou důvodné, a proto kasační stížnost podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

[44] O nákladech řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka, která neměla v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, který byl ve věci úspěšný, nevznikly žádné náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti, a proto se mu náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně 5. října 2023

Milan Podhrázký
předseda senátu