



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudců JUDr. Barbary Pořízkové a JUDr. Petra Mikeše, Ph.D., v právní věci **žalobce: TEDOM a.s.**, se sídlem Výčapy 195, Třebíč, zast. JUDr. Miroslavem Zvěřinou, advokátem, se sídlem Bráfova 20, Třebíč, proti **žalovanému: Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutím Finančního ředitelství v Brně ze dne 25. 1. 2012, č. j. 101/12-1200-701174, a ze dne 25. 1. 2012, č. j. 102/12-1200-701174, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 18. 3. 2014, č. j. 29 Af 40/2012 - 63,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 18. 3. 2014, č. j. 29 Af 40/2012 - 63, **se zrušuje** ve výrocích II. až IV. a věc **se** v daném rozsahu **vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Včas podanou kasační stížností napadl žalobce (dále jen „stěžovatel“) shora označený rozsudek Krajského soudu v Brně (dále jen „krajský soud“), kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutím Finančního ředitelství v Brně (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 25. 1. 2012, č. j. 101/12-1200-701174 a č. j. 102/12-1200-701174. Finanční ředitelství těmito rozhodnutími zamítlo stěžovatelova odvolání proti rozhodnutím Finančního úřadu v Třebíči (dále jen „finanční úřad“), kterými byla stěžovateli doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2003 ve výši 875 750 Kč a za zdaňovací období roku 2004 ve výši 727 160 Kč.

[2] Finanční orgány hodnotily situaci, kdy stěžovatel do plánu rezerv zahrnul rezervu na opravu pece DEGUSSA s náklady ve výši 5 120 000 Kč. Tuto rezervu tvořil v letech 2003 a 2004, v každém roce ve shodné výši 2 560 000 Kč. Ve svých rozhodnutích finanční orgány dospěly k závěru, že rezerva na opravu dvoukomorové pece DEGUSSA nebyla tvořena oprávněně, a proto ji neuznaly za daňově účinný náklad vynaložený za účelem dosažení, zajištění a udržení

zdanitelných příjmů. Spor byl veden o to, zda majetek, na jehož opravu byla rezerva tvořena, bylo možno uznat za hmotný majetek ve smyslu § 26 odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném v rozhodné době (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Dle finančních orgánů je totiž na základě § 7 odst. 1 zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění účinném v rozhodné době (dále jen „zákon o rezervách“), výdajem (nákladem) na dosažení, zajištění a udržení příjmů rezerva na opravu takového hmotného majetku, který spadá pod vymezení v § 26 odst. 2 zákona o daních z příjmů.

[3] Stěžovatel u samotné pece DEGUSSA evidoval pořizovací cenu ve výši 5 349 Kč, což nedosahovalo požadované výše 40 000 Kč. Před finančními orgány však tvrdil, že pec DEGUSSA byla součástí takového souboru hmotných movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením, který je dle § 26 odst. 2 zákona o daních z příjmů považován za hmotný majetek (tento soubor věcí měl mít dle stěžovatele pořizovací cenu 58 076 Kč). Finanční orgány nezpochybňovaly skutečnost, že z předmětného majetku by bylo možno vytvořit soubor hmotných movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením ve smyslu § 26 odst. 2 daného zákona, konstatovaly však, že stěžovatel takový soubor řádně nevytvořil.

[4] Finanční orgány totiž shledaly, že stěžovatel nenaplnil ustanovení právních předpisů o nutnosti evidovat soubor movitých věcí zvlášť (§ 26 odst. 2 zákona o daních z příjmů). Finanční ředitelství ve svém rozhodnutí uvedlo, že je-li takový soubor vytvořen, je třeba jej považovat za jeden hmotný majetek s jedním inventárním číslem. Stěžovatel však jednotlivé položky jím tvrzeného souboru evidoval pod vlastními inventárními čísly. Soubor nebyl zařazen do žádné odpisové skupiny, ačkoli to § 26 odst. 2 zákona o daních z příjmů vyžaduje. Dále finanční orgány shledaly, že stěžovatel uváděl výši daňového odpisu u každé z položek zvlášť, a to navíc tak, že se jeho procentní výše mezi jednotlivými položkami lišila. V tom byl spatřován rozpor s § 56 odst. 2 písm. e) vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění účinném v rozhodné době (dále jen „vyhláška č. 500/2002 Sb.“). Dle tohoto ustanovení se soubor hmotných movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením odpisuje jako jeden celek. Na základě těchto úvah pak bylo v rozhodnutí o odvolání konstatováno, že soubor movitých věcí nebyl vytvořen.

[5] Finanční ředitelství se dále neztotožnilo s tím, že na samotné peci DEGUSSA stěžovatel provedl technické zhodnocení v hodnotě 46 462 Kč.

[6] Krajský soud ve výroku I. napadeného rozsudku spojil obě žaloby proti rozhodnutím finančního ředitelství ke společnému projednání. Výrokem II. žaloby zamítl a ve výrocích III. a IV. rozhodl o nákladech řízení.

[7] Krajský soud v napadeném rozsudku, který je dostupný z www.nssoud.cz, uvedl, že dle § 26 odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů jsou za hmotný majetek považovány i soubory hmotných movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením, jejichž vstupní cena je vyšší než 40 000 Kč a mají provozně-technické funkce delší než jeden rok. Dle § 26 odst. 2 zákona o daních z příjmů je soubor movitých věcí nutno evidovat zvlášť a zapisuje se do odpisové skupiny podle hlavního funkčního předmětu. Krajský soud dále poukázal na § 56 odst. 2 písm. e) vyhlášky č. 500/2002 Sb.

[8] Krajský soud dále konstatoval, že ze seznamu movitých věcí, které měly dle stěžovatele tvořit soubor movitých věcí, je patrné, že nebyl určen hlavní funkční předmět. Každá věc zařazená do seznamu měla vlastní inventární číslo a není jasné zařazení do odpisové skupiny definované hlavním funkčním předmětem. Pro každou věc, která měla dle stěžovatele tvořit

pokračování

součást souboru movitých věcí, byla individuálně stanovena odpisová sazba. Požadavek zákona na jednotné evidování souboru movitých věcí splněn nebyl.

[9] Napadený rozsudek rovněž obsahuje poukaz na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 1. 2005, č. j. 2 Afs 1/2003 - 47, který potvrdil rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 7. 2. 2003, č. j. 15 Ca 609/2000 - 17 (publ. pod č. 551/2005 Sb. NSS), dle něhož „[z] definice pojmu hmotného majetku jako souboru movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením je tedy zřejmé, že se jedná o takové věci, které jsou způsobilé k samostatnému použití a jejichž funkční určení nezbytně nevyžaduje, aby byly užívány s dalšími věcmi. Za hmotný majetek proto nelze považovat soubor movitých věcí, jehož součástí tvoří podle § 121 odst. 1 občanského zákoníku příslušenství věci hlavní [...]“. O takový případ se však dle krajského soudu jednalo v nynější věci, což sám stěžovatel potvrdil tím, když uvedl, že jednotlivé součásti jeho souboru movitých věcí nebyly způsobilé samostatného užití a že musí fungovat společně. Definice hmotného majetku v § 26 odst. 2 zákona o daních z příjmů jednoznačně vylučuje, aby jako hmotný majetek byl brán soubor věcí, které samostatně užít nelze, což však byl dle krajského soudu případ stěžovatele.

[10] Krajský soud se dále vyjadřoval k otázce, zda na peci DEGUSSA byla provedena oprava nebo zda šlo o technické zhodnocení. Shrnul zde obsah rozhodnutí finančního ředitelství, které dospělo k závěru, že nejdříve došlo k demontáži stávajících kabelových rozvodů, včetně rozvaděče a rozvodného panelu, a následně došlo k montáži strukturované kabeláže včetně rozvaděče. Krajský soud poukázal na závěr rozhodnutí o odvolání, že stěžovatel postupoval správně, když původně zaúčtoval výměnu kabeláže jako opravu. Soud dále uvedl, že z důkazů dle finančního ředitelství nevyplývalo, že by byly vyměněny původní analyzátoři, opravou byla původním analyzátorům pouze navracena jejich kontrolní funkce. Jediným podkladem, který stěžovatel předložil k prokázání, že se jednalo o technické zhodnocení a nikoliv o opravu, bylo vyjádření dodavatele, společnosti KOM plus, ze dne 9. 9. 2008. Krajský soud se ohledně charakteru provedených prací ztotožnil se závěry finančního ředitelství a uvedl, že téměř veškeré podklady svědčí o tom, že byla skutečně provedena a původně správně zaúčtována oprava pece. Vyjádření dodavatele téměř po pěti letech od provedených prací nemohlo být bez dalšího způsobilé vyvrátit dosavadní situaci. Stěžovatel zůstal pouze u tvrzení, která však uspokojivým způsobem nedokázal.

[11] Krajský soud neshledal žádnou ze žalobních námitek důvodnou, a proto žalobu zamítl jako nedůvodnou.

II. Obsah kasační stížnosti

[12] Stěžovatel se s rozsudkem krajského soudu neztotožnil a podal proti němu kasační stížnost, v níž namítl, že byly splněny požadavky § 26 odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů na jednotné evidování souboru movitých věcí. Byl totiž určen hlavní funkční předmět, to vyplývá z názvu inventární karty „01 Soubor majetku – pec dvoukomorová GKUQ 2/70/65/110“. Byly splněny i požadavky na údaje o vstupních cenách, datech pohybu v rozsahu souboru atd. Z toho, že nebyl dodržen požadavek na odpisování souboru majetku jako celku, nelze dovozovat, že soubor vůbec nebyl vytvořen. K § 56 odst. 2 písm. e) vyhlášky č. 500/2002 Sb. stěžovatel poznamenal, že odpisové sazby jsou sazbami maximálními, ale daňový poplatník není nucen využít jejich maximální výši, nýbrž může provést odpis v nižší sazbě.

[13] Stěžovatel má dále za to, že nedodržení ustanovení o jednotné evidenci ještě nemá za následek, že hmotný majetek jako soubor movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením vytvořen nebyl.

[14] K té části napadeného rozsudku, která vycházela z rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem sp. zn. 15 Ca 609/2000 potvrzeného Nejvyšším správním soudem, stěžovatel uvedl, že jednotlivé součásti souboru jsou způsobilé k samostatnému užití. Krajský soud tak nesprávně hodnotil otázku, zda jsou jednotlivé součásti souboru způsobilé k samostatnému užití, navíc se jí ani v dostatečném rozsahu nezabýval, v tomto směru jeho rozhodnutí stěžovatel považuje za nepřezkoumatelné. Navíc pokud by měl platit závěr krajského soudu, že předmětné movité věci tvoří příslušenství věci hlavní, pak by dle odkazovaných rozsudků příslušenství a věc hlavní tvořily jeden hmotný majetek v hodnotě 58 076 Kč, na který by však již šlo tvořit rezervu na opravu ve smyslu zákona o rezervách.

[15] Za nepřezkoumatelný byl v kasační stížnosti označen i závěr napadeného rozsudku vyslovený ve vztahu k technickému zhodnocení. Krajský soud vyhodnotil vyjádření dodavatele strukturované kabeláže na pec jako nezpůsobilé zvrátit dosavadní důkazní situaci s ohledem na to, že toto vyjádření bylo učiněno téměř 5 let po provedení dodávky. Jinak nebyla jeho vypovídací hodnota zpochybněna a ani jiné důkazní prostředky s ním nejsou v rozporu. Stěžovatel tak uvedl, že hodnocení krajského soudu spočívá na nedostatku důvodů.

[16] Stěžovatel navrhl, aby napadený rozsudek krajského soudu byl zrušen ve výrocích II. a III. a aby věc byla vrácena k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného

[17] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti vyjádřil nesouhlas s námitkou, že by ve vztahu k otázce technického zhodnocení byly závěry krajského soudu nepřezkoumatelné. V bodě [28] napadeného rozsudku je shrnuto hodnocení finančního ředitelství, které krajský soud vyhodnotil jako velmi podrobné. Krajský soud se s takovým hodnocením v bodě [29] svého rozsudku ztotožnil a mohl si tak dovolit na podrobné závěry odkázat. Stěžejním důkazem ohledně technického zhodnocení byla faktura, následná tvrzení stěžovatele a dodavatele jsou pak v rozporu s obsahem této faktury ohledně rozpisu použitého materiálu.

[18] Žalovaný navrhl, aby kasační stížnost byla zamítnuta.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[19] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost je podána osobou k tomu oprávněnou, je podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, stěžovatel je v řízení o kasační stížnosti zastoupen advokátem. Důvody kasační stížnosti odpovídají důvodům podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Zdejší soud přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rámci uplatněných důvodů, zároveň zkoumal, zda netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.). Přitom dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

[20] Finanční orgány v nynější věci prověřovaly oprávněnost zahrnutí rezervy na opravu pece DEGUSSA mezi daňově účinné náklady vynaložené za účelem dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. K bližším podrobnostem jejich hodnocení zdejší soud odkazuje na body [2] až [4] shora a uvádí, že krajskému soudu byla k posouzení předložena otázka, zda stěžovatel vytvořil či nevytvořil soubor hmotných movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením ve smyslu § 26 odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů.

pokračování

[21] V § 26 odst. 2 daného zákona je uvedeno: „*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, [...]*

Souborem movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením se rozumí dílčí část výrobního či jiného celku. Soubor movitých věcí je nutné evidovat zvlášť tak, aby byly zajištěny průkazné technické i hodnotové údaje o jednotlivých věcech zařazených do souboru, určení hlavního funkčního předmětu a o všech změnách souboru (přirůstky, úbytky) včetně údajů o datu změny, rozsahu změny, vstupních cenách jednotlivých přirůstků nebo úbytků, celkové ceny souboru věcí a dále částky odpisů včetně jejich změn vyplývajících ze změny vstupní ceny souboru movitých věcí. Soubor movitých věcí se zařazuje do odpisové skupiny podle hlavního funkčního předmětu.“

[22] Finanční orgány ve svých rozhodnutích vycházely z toho, že charakter jednotlivých položek ve stěžovatelem označeném souboru věcí by umožňoval vytvoření souboru hmotných movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením ve smyslu § 26 odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů. Shledaly ovšem, že takový soubor nebyl řádně vytvořen. Ve zprávě o výsledku daňové kontroly k tomu Finanční úřad v Třebíči na stranách 8 a 9 uvedl: „*v případě, že by soubor movitých věcí z jednotlivých samostatných věcí uvedených ve výše uvedené tabulce 1 skutečně vytvořen byl, nepochybně by splňoval ustanovení § 26 odst. 2 zákona č. 582/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění. Z předložených důkazních prostředků však bylo jednoznačně zjištěno, že soubor movitých věcí vytvořen nebyl a jednotlivé movité věci, ze kterých měl být soubor tvořen, byly evidovány a odpisovány samostatně, což není v rozporu s § 26 odst. 2 zákona č. 582/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění, protože z tohoto ustanovení nevyplývá povinnost tvořit soubor movitých věcí.“* V obdobném smyslu se vyjádřilo i finanční ředitelství, které v rozhodnutích o odvoláních uvedlo, že „*vytvoření souboru ze samostatných movitých věcí záleží výhradně na vůli daňového subjektu, ale současně musí být splněny podmínky uvedené v § 26 odst. 2 ZDP.“* Problém spatřovalo v tom, že dle jeho názoru soubor nebyl stěžovatelem evidován tak, jak to právní předpisy vyžadují, a v různých procentních odpisech uvedených u jednotlivých položek souboru, nikoli však v tom, že by z daných věcí nebylo vůbec možno soubor vytvořit.

[23] Nejvyšší správní soud konstatuje, že právě uvedená východiska rozhodnutí finančních orgánů byla zcela popřena závěrem krajského soudu uvedeným v bodě [22] jeho rozsudku. Zde krajský soud uvedl, že ve stěžovatelově případě s ohledem na zákonnou definici souboru movitých věcí v § 26 odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů nebylo možno takový soubor dle krajského soudu ani vytvořit.

[24] Krajský soud uvedl, že za soubor movitých věcí ve smyslu daného ustanovení nelze brát věci, které nelze užít samostatně, což však byl dle jeho názoru případ nynějšího stěžovatele. Konstatoval přitom, že samotný stěžovatel potvrdil, že jednotlivé součásti předmětného souboru nejsou způsobilé samostatného užití. Krajský soud v daném ohledu odkazoval na rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 7. 2. 2003, č. j. 15 Ca 609/2000 – 17, kde je uvedeno „*Z definice pojmu hmotného majetku jako souboru movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením je tedy zřejmé, že se jedná o takové věci, které jsou způsobilé k samostatnému použití a jejichž funkční určení nezbytně nevyžaduje, aby byly užívány s dalšími věcmi. Za hmotný majetek proto nelze považovat soubor movitých věcí, jehož součástí tvoří podle § 121 odst. 1 občanského zákoníku příslušenství věci hlavní, které je určeno k tomu, aby bylo s hlavní věcí trvale užíváno. Příslušenství věci tak vždy tvoří spolu s věcí hlavní jeden hmotný majetek.“*

[25] Nejvyšší správní soud zastává názor, že za stavu, kdy krajský soud uvedl, že v případě stěžovatele vůbec nebyla splněna definice souboru movitých věcí, čímž popřel východiska finančních orgánů, se měl vyslovit k tomu, jaký dopad to má na přezkoumávaná správní rozhodnutí a možnost tvořit rezervu na opravu. Z bodu [22] napadeného rozsudku nelze

vyrozumět, jak na dané předměty, u nichž byla zkoumána schopnost tvořit soubor movitého majetku, krajský soud nahlížel (z rozsudku je patrné jen negativní hodnocení, že nemohlo jít o soubor movitých věcí). Představovaly dle krajského soudu zmíněné předměty „jeden hmotný majetek“ ve smyslu citovaného rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem? A pokud ano, mohl na něj stěžovatel tvořit rezervu na opravu za toho stavu jeho evidence, který je patrný ze spisu? Vyloučit nelze ani, že krajský soud na zmíněné předměty, u nichž konstatoval, že nemohou naplnit definici souboru hmotných věcí, nahlížel jinak, než že tvoří „jeden hmotný majetek“. Z napadeného rozsudku totiž není patrné, jak na dané předměty hleděl a hlavně jaké konsekvence to má do možnosti oprávněně tvořit rezervu na opravu. Zdejší soud konstatuje, že mezi stranami sice bylo sporné to, zda v nynější věci byl řádně vytvořen soubor movitých věcí, není však možné opomíjet, že spor o tvorbu souboru movitých věcí byl veden především pro jeho dopad na možnost tvořit rezervu na opravu. Lze tak shrnout, že z rozsudku krajského soudu nelze seznat, proč žalobu zamítal, když popřel jedno ze základních východisek rozhodnutí finančních orgánů, na kterém stál jejich závěr o tom, že stěžovatel rezervu na opravu nemohl promítnout do daňově účinných nákladů.

[26] Nejvyšší správní soud dále konstatuje, že stěžovatel ve své žalobě neuplatňoval námitky proti té části hodnocení finančních orgánů, že povaha věcí umožňovala vytvoření souboru movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením ve smyslu § 26 odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů. To lze označit za nesporné mezi stranami (viz argumentace v žalobě pod bodem 1. na č. l. 4 obou spisů krajského soudu). Stěžovatel naopak napadal závěry finančních orgánů o tom, že z evidenčního hlediska takový soubor vytvořen nebyl, k čemuž se vázaly i námitky do způsobu odpisování.

[27] Na tomto místě lze poznamenat, že krajský soud se ve svém dílčím závěru, že jednotlivé věci z tvrzeného souboru nejsou schopné samostatného užití, opíral o vyjádření samotného stěžovatele. Ten skutečně ve svém vyjádření ze dne 10. 7. 2008 (doručeném finančnímu úřadu dne 11. 7. 2008 a evidovaném pod č. j. 91839/08), které učinil v rámci projednávání předběžných výsledků daňové kontroly, uvedl, že „*pec Degussa nemůže fungovat samostatně, nýbrž pouze spolu s ostatními položkami seznamu.*“ Finanční úřad se však s tímto tvrzením ve zprávě o výsledku daňové kontroly neztotožnil a dále s odkazem na rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem sp. zn. 15 Ca 609/2000 uvedl, že pokud by platilo dané tvrzení stěžovatele, šlo by o příslušenství věci hlavní a z daných předmětů by nešlo tvořit soubor movitých věcí dle § 26 odst. 2 zákona o daních z příjmů. Uvedené hodnocení finančního úřadu pak stěžovatel již nezpochybňoval, naopak v kasační stížnosti (její části VI.) uvedl, že jednotlivé součásti tvrzeného souboru jsou způsobilé k samostatnému užití, lze však z nich dle jeho tvrzení utvořit jeden funkční celek.

[28] Krajský soud tak v dalším řízení v první řadě vyhodnotí, zda je nezbytné, aby přezkoumával tu část argumentace finančních orgánů, dle níž povaha věcí umožňovala, aby z nich byl vytvořen soubor movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením. Nejvyšší správní soud na daném místě nemůže krajský soud zavazovat k žádnému výsledku takového posouzení. Pokud však krajský soud shledá za nutné se k této otázce vyslovovat, vyvaruje se výše popsaných pochybení (srov. zejména bod [25] shora).

[29] Kasační námitky směřují i proti hodnocení krajského soudu, kterým potvrdil závěry finančních orgánů o tom, že stěžovatel nevytvořil soubor movitých věcí ve smyslu § 26 odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů, a to s ohledem na nedodržení evidenčních požadavků a s ohledem na to, že ke každé položce tvrzeného souboru uváděl odpis v jiné procentní výši. Nejvyšší správní soud považuje za předčasné se těmito námitkami zabývat. Zhodnocení, zda vůbec bude mít reálný význam pro věc takové námitky posuzovat, se totiž odvíjí od toho,

pokračování

jakým způsobem bude krajský soud ve svém novém rozhodnutí reagovat na požadavky zmíněné v bodě [28] shora.

[30] Význam však má zhodnotit námitku nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku v hodnocení, které se vztahovalo k otázce technického zhodnocení. Oprávněnost tvorby rezervy na opravu pece DEGUSSA stěžovatel dovozoval též z toho, že před tvorbou rezervy na peci proběhlo technické zhodnocení v hodnotě 46 462 Kč, což mělo zvýšit její vstupní cenu, aby i sama o sobě splňovala kritéria pro hmotný majetek dle § 26 odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů.

[31] Nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku stěžovatel spatřoval v tom, že dle jeho názoru se krajský soud omezil jen na konstatování, že vyjádření dodavatele, kterým stěžovatel hodlal doložit tvrzení o technickém zhodnocení, bylo učiněno až téměř 5 let od provedení dodávky. Nejvyšší správní soud uvedené námitce nepřezkoumatelnosti nepřisvědčil.

[32] Krajský soud se ztotožnil se závěry odvolacího rozhodnutí, jehož podstatný obsah v bodě [28] napadeného rozsudku taktéž rekapituloval. Tyto závěry finančního ředitelství pak krajský soud převzal též jako své hodnocení. Napadený rozsudek tak v daném ohledu spočíval na tom hodnocení, že z faktury z roku 2003 od dodavatele POLÁČEK Martin KOM PLUS vyplynulo, že na peci DEGUSSA došlo k demontování stávajících rozvodů včetně rozvaděče a rozvodného panelu a jejich nahrazení strukturovanou kabeláží. Krajský soud převzal i hodnocení finančního ředitelství, že z faktury nevyplývá, že by byly vyměněny původní analyzátoři (tj. že by došlo k namontování kyslíkové sondy). Vyjádření dodavatele ze dne 9. 9. 2008 pak finanční ředitelství neosvědčilo za důkaz mj. z důvodu, že kyslíková sonda nefiguruje na faktuře z roku 2003 od dodavatele, ale ve vyjádření dodavatele se hovoří o tom, že součástí dodávky byla montáž kyslíkové sondy, která se dle tohoto vyjádření měla podílet na zlepšení přesnosti složení ochranné atmosféry.

[33] Hodnocení krajského soudu, který zpochybnil vyjádření dodavatele i tím, že bylo učiněno až 5 let od uskutečnění dodávky, tak nebylo výhradním důvodem pro závěr, že stěžovatel neprokázal uskutečnění technického zhodnocení, jak se stěžovatel snažil navodit v kasační stížnosti.

[34] Naopak toto hodnocení krajského soudu se prolínalo s argumentací v rozhodnutí o odvolání, se kterou se krajský soud ztotožnil a kterou převzal do svého rozsudku. Kromě již výše rekapitulovaných důvodů obsažených v napadeném rozsudku krajský soud s odkazem na zjištění finančního ředitelství zmínil, že stěžovatel původně posuzovanou dodávku zaúčtoval jako opravu pece DEGUSSA, a ačkoli pak v průběhu daňové kontroly provedl účetní opravu spočívající v zaúčtování dodávky jako technického zhodnocení, ponechal fakturovanou částku i v daňově účinných nákladech na opravu pece.

[35] Krajský soud ve svém rozsudku pak zmínil, že stěžovatel zůstal pouze u tvrzení, která nedoložil, což lze vztáhnout k tvrzení uplatněnému v žalobě, že kyslíková sonda je běžnou součástí rozvaděče, a proto dle stěžovatele nebyla ve faktuře uvedena na samostatném řádku. K tomuto tvrzení stěžovatel v žalobě skutečně nenabídl důkaz a s tím, co bylo předloženo v daňovém řízení, se krajský soud vypořádal výše shrnutým způsobem.

[36] Nejvyšší správní soud tak může konstatovat, že hodnocení krajského soudu bylo daleko hlubší, než tvrdil stěžovatel v kasační stížnosti, proto napadený rozsudek nemůže být hodnocen jako nepřezkoumatelný. K samotnému věcnému hodnocení krajského soudu se v daném ohledu kasační námitky nevztahovaly, proto Nejvyšší správní soud pouze ověřil, že předmětné závěry

napadeného rozsudku jsou přezkoumatelné, po věcné stránce je však nemohl prověřovat s ohledem na dispozitivní zásadu.

V. Závěr a náklady řízení

[37] Nejvyšší správní soud z důvodů uvedených výše v bodech [22] až [26] dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná, proto dle § 110 odst. 1, věty první, s. ř. s. napadený rozsudek ve výrocích II. až IV. zrušil a věc v daném rozsudku vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení. Výrok I. napadeného rozsudku o spojení věcí kasační stížností napaden nebyl. Stěžovatel sice nenapadl ani výrok IV. rozsudku krajského soudu, jde však o výrok o nákladech řízení, který je závislý na výroku II., kterým byly žaloby zamítnuty. Rozsahem kasační stížnosti není dle § 109 odst. 3 s. ř. s. Nejvyšší správní soud vázán tehdy, jde-li o závislý výrok. Zdejší soud dále uvádí, že o věci bylo rozhodnuto bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 s. ř. s., který takový postup předpokládá.

[38] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

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

V Brně dne 9. dubna 2015

JUDr. Radan Malík
předseda senátu