ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Příhody a soudců JUDr. Michala Mazance a Mgr. Jana Passera, v právní věci žalobce T. h. m. Ú. n. L., spol. s r. o., zastoupeného JUDr. Františkem Gahlerem, advokátem se sídlem v Ústí nad Labem, Vaníčkova 1594/1, proti žalovanému Finančnímu ředitelství v Ústí nad Labem, Velká hradební 61, 400 21 Ústí nad Labem, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 7. 2. 2003, čj. 15 Ca 609/2000 – 17,

takto:

I. Kasační stížnost se zamítá.

II. Žalovanému se nepřiznává právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě se žalobce (dále též „stěžovatel“) domáhá zrušení shora označeného rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem, kterým byly zamítnuty žaloby původně vedené u tohoto soudu pod sp. zn. 15 Ca 609/2000, 15 Ca 610/2000 a 15 Ca 611/2000. Žalobce se v těchto třech žalobách domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 10. 2000, čj. 6448-95/120/2000, jímž došlo v jeho neprospěch ke změně dodatečného platebního výměru Finančního úřadu v Ústí nad Labem ze dne 31. 1. 2000, čj. 13453/00/214913/5081 č. 1000000011, když mu byla podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále též „daňový zákon“) a § 46 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále též „daňový řád“) dodatečně doměřena daň

z příjmů právnických osob za rok 1995 v částce 18 040 Kč oproti původně stanovené výši 17 630 Kč. Dále navrhl zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 30. října 2000, čj. 6448-96/120/2000, jímž bylo zamítnuto odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu v Ústí nad Labem ze dne 31. 1. 2000, čj. 13544/00/214913/5081 č. 1000000012, kterým mu byla podle týchž zákonných ustanovení dodatečně doměřena daň z příjmů právnických osob za rok 1996 v částce 49 920 Kč. Konečně se domáhal i zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 30. října 2000, čj. 6448-97/120/2000, jímž došlo k zamítnutí odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu v Ústí nad Labem ze dne 31. 1. 2000, čj. 13552/00/214913/5081 č. 1000000013, kterým mu byla podle stejných právních předpisů dodatečně doměřena daň z příjmů právnických osob za rok 1997 v částce 23 010 Kč.

Žalobce v žalobách namítl, že žalovaný daně z příjmů právnických osob za příslušná zdaňovací období vyměřil na základě posouzení zařízení umístěného na stávající výměníkové stanici, které je vedeno pod inventárním číslem, jako technického zhodnocení této stanice, když se ve skutečnosti jednalo o samostatnou investici. Instalací tohoto zařízení totiž šlo zajistit dálkový přenos technologických dat z výměníkové stanice, v důsledku čehož již nebylo zapotřebí zajišťovat získávání naměřených hodnot pomocí vlastních pracovníků. Toto zařízení tak představovalo soubor samostatných věcí, jež měly z hlediska energetiky samostatné technicko-ekonomické určení, které nebylo závislé na vlastní regulaci výměníkové stanice. K prokázání tohoto tvrzení přitom předložil v daňovém řízení znalecký posudek, avšak žalovaný odmítl z jeho závěrů vycházet, což odůvodnil toliko pochybnostmi o nestrannosti příslušného znalce. Posouzení instalace zmiňovaného zařízení jako technického zhodnocení stanice proto bylo provedeno svévolně a bez potřebných technických znalostí. Podle názoru žalobce tak žalovaný nesprávně interpretoval ustanovení § 26 odst. 3 a 5, § 28 odst. 3 a § 33 daňového zákona, když mu neuznal odpisy ze samostatného hmotného investičního majetku, takže napadená rozhodnutí je zapotřebí považovat za nezákonná.

Dále žalobce namítl, že všechna napadená rozhodnutí vycházela ze zjištění, které byly získány na základě revize provedené žalovaným, takže je zřejmé, že správce daně musel provést daňovou kontrolu se stejným výsledkem, neboť nemohl odhlédnout od právního názoru svého nadřízeného orgánu. Za této situace rozhodoval o jeho odvoláních orgán, který provedl prvotní zjištění a měl tak od počátku vytvořený názor o výsledku daňových řízení, čímž došlo k porušení zákona.

Stěžovatel v kasační stížnosti uplatnil důvody uvedené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s., tedy nesprávné posouzení právní otázky krajským soudem a vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel nemá oporu ve spisech, při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem,

že to ovlivňuje zákonnost a přes tuto důvodně vytýkanou vadu krajský soud rozhodl nesprávně.

Obdobně jako v žalobě stěžovatel v kasační stížnosti poukázal zejména na to, že z technického popisu zařízení pro přenos technologických dat je zřejmé, že ve výměníkové stanici jsou 2 kusy mikroprocesorových regulátorů IRSM:

- první mikroprocesor s přípojným zařízením technicky slouží k řízení výměníkové stanice, tj. zabezpečuje bezobslužné řízení výměníkové stanice; po jeho osazení se výměníková stanice stala automatizovanou, tj. jeho osazením došlo právně k rozšíření vybavenosti výměníkové stanice, tj. k její modernizaci a tudíž nepochybně k technickému zhodnocení samotné výměníkové stanice,
- druhý mikroprocesor s přípojným zařízením technicky slouží ke komunikaci s nadřízeným dispečerským zařízením, tj. neovlivňuje chod samotné výměníkové stanice (výměníková stanice funguje automaticky a bezobslužně zásluhou prvního mikroprocesoru), osazením tohoto druhého mikroprocesoru se chod výměníkové stanice nezměnil, jeho technickým účelem je sběr údajů, které jsou pomocí komunikačního kabelu přenášeny do dispečerského centra; technicky se jedná o systém automatizace sběru a přenosu dat, tj. jeho osazením nedošlo k technickému zlepšení stavu výměníkové stanice, jedná se o zařízení, které není součást hlavní věci (příslušenstvím) výměníkové stanice, neboť jeho funkcí není jakkoliv ovlivnit její chod; nejedná se o dálkové ovládání výměníkové stanice; zařízení může být osazeno kdekoliv jinde a jeho odmontováním se chod výměníkové stanice nezmění, zůstane stále automatizovanou bezobslužnou výměníkovou stanicí se stejnými parametry; z popisu tohoto technického stavu je zřejmé, že z hlediska právního se jedná o věc se samostatným technicko-ekonomickým určením.

Závěr krajského soudu, že bez existence výměníkové stanice nemůže přenos dat fungovat, a proto se jedná o její příslušenství, je zavádějící, neboť zákon výslovně uvádí, že souborem movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením se rozumí dílčí část výrobního či jiného celku (§ 26 odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb.). Jedná se o zařízení sloužící k provozování služeb (výkonů), které je jeho dílčí součástí (slouží pouze k přenosu dat), přičemž neovlivňuje chod samotné výměníkové stanice. Společnost provozuje několik automatizovaných bezobslužných stanic bez přenosu dat. I z této skutečnosti je zřejmé, že toto zařízení chod výměníkových stanic neovlivňuje, bez jeho osazení mají tyto výměníkové stanice shodné funkční vlastnosti jako výměníková stanice, která má zařízení na sběr a přenos dat instalované. Z toho vyplývá, že technologické údaje nejsou nutné pro bezobslužné řízení automatizované výměníkové stanice, jak uvádí finanční ředitelství, neboť tento druhý mikroprocesor neslouží k dálkovému ovládání výměníkové stanice. Krajský soud považuje právě toto vyjádření finančního ředitelství o nutnosti technologických údajů pro bezobslužné řízení automatizované výměníkové stanice za právní posouzení povahy předmětného zařízení.

V závěru kasační stížnosti stěžovatel shrnul, že v řízení před správním orgánem byla porušena základní zásada řízení v průběhu daňové kontroly: finanční úřad neprovedl důkazní řízení, finanční ředitelství tuto vadu řízení neodstranilo a soud tuto nezákonnost opominul (závěr finančního ředitelství, že „technickoekonomická samostatnost zařízení přenosu technických dat nebyla ničím doložena“ je účelový, neboť daňový subjekt k tomu nebyl nikdy vyzván). Správní orgán neuvedl na základě jakých technických údajů, skutkového stavu a podle jakých právních předpisů posoudil povahu zařízení po právní stránce, krajský soud tento základní nedostatek opět opominul a sám uvedl závěr, který neodpovídá skutkovému stavu a technické funkci zařízení.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti vyslovil nesouhlas s námitkami stěžovatele a zejména poukázal na následující skutečnosti.

Výchozí stav zjištěný při kontrole byl takový, že provedené technické zhodnocení stěžovatel nesprávně posoudil jako samostatný hmotný investiční majetek, zatřídil do 3. odpisové skupiny a odepisoval sazbou pro první rok odpisu. Výměníková stanice N., na které bylo technické zhodnocení provedeno, byla pořízena v roce 1987 a v dalších letech byla technicky zhodnocovaná, je zařazena ve 4. odpisové skupině a odpisovaná sazbou platnou pro zvýšenou vstupní cenu, tj. 3,4 %. V souladu s ustanovením § 28 odst. 3 zákona č. 586/1992 Sb., změnil správce daně skupiny a sazby, což bylo spojeno se snížením odpisu z částky 697 Kč na částku 287 Kč. V případě majetku evidovaného pod inventárním číslem je tvrzení stěžovatele o povaze majetku jako souboru samostatných věcí v rozporu s obsahem jeho odvolání proti rozhodnutím správce daně. V nich totiž stěžovatel připustil, že pouze část realizované rekonstrukce výměníkové stanice představovala samostatný hmotný majetek, přičemž s povahou zbývající části jako technického hodnocení souhlasil, takže jeho tvrzení o posouzení charakteru předmětného zařízení bez jakýchkoliv technických znalostí se nezakládá na pravdě. Podle projektu rekonstrukce výměníkové stanice pak bylo její dálkové zařízení organickou součástí provedeného technického zhodnocení měření a regulace a v současném technicky propojeném světě je známo, že pro bezobslužné řízení automatizovaných technologických zařízení jsou související technologické údaje nezbytné. Navíc údajná technicko-ekonomická samostatnost zařízení přenosu technologických dat nebyla stěžovatelem nikterak prokázána, když z jím předloženého znaleckého posudku nebylo možno vycházet z důvodu prokázané spojitosti osoby znalce, posuzované věci a objednatele posudku. Posouzení zmiňovaného zařízení jako technického zhodnocení výměníkové stanice proto odpovídalo zjištěným skutečnostem, takže vydáním napadených rozhodnutí nedošlo k porušení žádného zákonného ustanovení. Daňové řízení proběhlo podle názoru žalovaného řádným způsobem a v souladu se zákonem č. 337/1992 Sb.

Žalovaný dále poukázal na to, že z obsahu správních spisů je zřejmé, že na předmětné výměníkové stanici proběhla v roce 1995 rekonstrukce, během níž došlo i k instalaci zařízení pro přenos technologických dat ze stanice, které tvořily věci v celkové hodnotě 332 528 Kč. V průběhu odvolacího řízení předložil stěžovatel znalecký posudek Ing. V. K., v němž je uvedeno, že předmětná výměníková stanice byla řízena a měřena dvěma kusy mikroprocesorových regulátorů, z nichž jeden byl určen pro její řízení a druhý pro komunikaci s nadřízeným dispečerským pracovištěm umístěným v sídle žalobce, přičemž oba regulátory byly spojeny komunikačním rozhraním. Z výměníkové stanice pak byl pro účely sběru a zpracování dat vyveden komunikační kabel vedený do dispečerského centra a tam byly naměřené hodnoty zpracovány pomocí zvláštního řídícího a monitorovacího programu. Mikroprocesorový regulátor, komunikační kabel, zmiňované programové vybavení a stejně tak i všechny potřebné měřící přístroje byly podle vyjádření znalce zabudovány pouze pro potřeby přenosu dat, přičemž jejich výstupy nebyly používány pro vlastní činnost a řízení výměníkové stanice. Na základě těchto zjištění učinil znalec závěr, že takto definované zařízení tvořilo soubor samostatných věcí, který z hlediska energetiky měl samostatné technicko-ekonomické určení a nebyl závislý na vlastní regulaci výměníkové stanice, přičemž provozně-technická funkce takového zařízení přesahovala dobu jednoho roku.

Z uvedeného je zřejmé, že zařízení nebylo způsobilé k samostatnému použití a jeho funkční určení nezbytně vyžadovalo, aby bylo užíváno v souvislosti s provozem této stanice. Není přitom rozhodné, zda soubory movitých věcí sloužící pro přenos dat byly používány nezávisle na vlastní činnosti výměníkové stanice, neboť tyto věci byly instalovány v souvislosti s provozem stanice a bez její existence nemohly samostatně fungovat. Z uvedeného lze dovodit, že zmiňované zařízení sestávalo z movitých věcí, jehož součásti tvořily příslušenství výměníkové stanice, a proto jej nelze považovat za hmotný majetek podle ustanovení § 26 zákona č. 586/1992 Sb. Jeho instalací došlo k technickému zhodnocení stávající výměníkové stanice, a proto žalovaný (jak uvádí v závěru vyjádření ke kasační stížnosti) dospěl k závěru, že stěžovatel neprokázal své tvrzení o povaze tohoto zařízení jako souboru movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením, a proto výši jím uplatněných daňových odpisů za příslušná zdaňovací období neuznal.

Nejvyšší správní soud posoudil důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.) a dospěl k následujícím závěrům.

Jak vyplývá z odůvodnění napadeného rozsudku, krajský soud v prvé řadě (zejména s poukazem na ustanovení § 16 odst. 1 a § 31 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb.) dovodil, že správce daně neporušil žádné ustanovení tohoto zákona, když vycházel i z výsledků předchozí finanční revize.

Dále se krajský soud zabýval tím, zda žalovaný zjistil v dostatečném rozsahu skutkový stav, na jehož základě posoudil povahu zařízení pro přenos technologických dat z předmětné výměníkové stanice jako její technické zhodnocení, když na základě takto provedeného posouzení neuznal žalobci daňové odpočty z tohoto zařízení, jako souboru nově pořízených movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením. Krajský soud poukázal v tomto směru na ustanovení § 24 odst. 1, 2 písm. a), a § 26 odst. 2 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb. a dovodil, že z definice pojmu hmotného majetku jako souboru věci se samostatným technicko-ekonomickým určením je 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 součásti tvoří podle ustanovení § 121 odst. 1 obč. zák. příslušenství věci hlavní, které je určeno k tomu, aby bylo s hlavní věci trvale užíváno. Příslušenství věci tak vždy tvoří spolu s věcí hlavní jeden hmotný majetek.

Krajský soud dále dospěl k závěru, že žalovaný pochybil, když závěry znaleckého posudku Ing. V. K. označil za nevěrohodné, toliko s ohledem na zjištěné vazby znalce k žalobci. Dovodil však, že i přes toto pochybení bylo možné v projednávaných věcech zákonným způsobem rozhodnout. Posouzení, zda se jednalo o soubor movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením či o technické zhodnocení výměníkové stanice je totiž otázkou právní, kterou nemohl tento znalecký posudek vyřešit. Při tomto právním posouzení pak krajský soud vycházel z hlediska funkčního určení tohoto zařízení, které spočívalo v přenosu technologických dat z výměníkové stanice. Je zřejmé, že zařízení nebylo způsobilé k samostatnému použití a jeho funkční určení nezbytně vyžadovalo, aby bylo užíváno v souvislosti s provozem této stanice. Není přitom rozhodné, zda soubory movitých věcí sloužící pro přenos dat byly používány nezávisle na vlastní činnosti výměníkové stanice, neboť tyto věci byly instalovány v souvislosti s provozem stanice a bez její existence nemohly samostatně fungovat. Je tedy možné uzavřít, že zmiňované zařízení sestávalo z movitých věcí, jehož součásti tvořily příslušenství výměníkové stanice, a proto jej nelze považovat za hmotný majetek podle ustanovení § 26 odst. 2 daňového zákona. Jeho instalací tak došlo k technickému zhodnocení stávající výměníkové stanice, a proto žalovaný správně dospěl k závěru, že žalobce neprokázal své tvrzení o povaze tohoto zařízení jako souboru movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením, a proto výši jím uplatněných daňových odpisů za příslušná zdaňovací období nelze uznat. Vydáním napadených rozhodnutí tedy – dle krajského soudu – nedošlo k porušení žádného ustanovení zákona č. 586/1992 Sb.

Především je nutno souhlasit s názorem krajského soudu, že výklad v zákoně uvedených pojmů „hmotný majetek“ a „soubor movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením“ je právní otázkou náležející správnímu orgánu a v soudním řízení soudu.

Podle ustanovení § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu, výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se po zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními přepisy.

Podle ustanovení § 24 odst. 2 písm. a) téhož zákona výdaji (náklady) podle odstavce 1 jsou také odpisy hmotného majetku a nehmotného majetku (§ 26 až § 33).

Podle ustanovení § 26 odst. 2 hmotným majetkem se pro účely tohoto zákona rozumí samostatné movité věci s výjimkou zásob, popřípadě soubory movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením (za dále stanovených podmínek). Novelou provedenou zákonem č. 149/1995 Sb. bylo dále (mj.) stanoveno, že souborem movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením se rozumí dílčí část výrobního či jiného celku.

Tato posledně uvedená zákonná definice nemůže být klíčem pro řešení dotyčné sporné otázky. Je v ní v podstatě toliko řečeno, že souborem movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením je část celku, přičemž, pokud se týká dikce „dílčí část“, jde zřejmě o pleonazmus. Nezbývá tedy, než aby správní orgán a v přezkumném řízení soud vyložil sám pojem samostatné technicko-ekonomické určení a tak i definoval co je hmotným majetkem ve smyslu ustanovení § 26 odst. 2 citovaného zákona.

Jde o obecné pojmy, u kterých je jen stěží možno podat vyčerpávající definici a je tedy je nutno vyložit vždy se zřetelem na konkrétní okolnosti případu (se zřetelem na charakter dotyčného hmotného majetku).

I zde se Nejvyšší správní soud ztotožnil s názorem krajského soudu v napadeném rozsudku, že je třeba vycházet z „funkčního určení“, tedy z toho, že dotyčné zařízení nebylo způsobilé k samostatnému použití a jeho funkční určení vyžadovalo, aby bylo užíváno v souvislosti s provozem předmětné výměníkové stanice. Z tohoto pohledu pak není rozhodující, zda samotná výměníková stanice mohla být funkční i bez tohoto zařízení či nikoli.

Nelze ani dovodit, že by soud pro posouzení této právní otázky neměl dostatek nezbytných skutkových podkladů. Ostatně otázka „funkčního určení“, tedy to, že šlo o mikroprocesor s přípojným zařízením sloužící ke komunikaci s nadřízeným dispečerským zařízením bylo nesporné, a to ani v kasační stížnosti není zpochybňováno. To jako nezbytný skutkový základ postačuje k uvedenému právnímu závěru.

Ze všech těchto důvodů nezbylo, než kasační stížnost žalobce zamítnout (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s., když neúspěšnému stěžovateli toto právo nepřísluší a žalovanému, jak vyplývá i z obsahu spisu, náklady nad rámec běžných výdajů nevznikly.

Poučení: Proti tomuto rozhodnutí nejsou opravné prostředky přípustné.

V Brně 31. ledna 2005

JUDr. Petr Příhoda
předseda senátu