

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 žalobkyně: **TEDOM a.s.,** se sídlem Výčapy 195, zast. JUDr. Miroslavem Zvěřinou, advokátem se sídlem Bráfova tř. 161/20, Třebíč, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutím Finančního ředitelství v Brně ze dne 25. 1. 2012, č. j. 101/12-1200-701174 a č. j. 102/12-1200-701174, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 22. 8. 2017, č. j. 29 Af 40/2012 - 93,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

II. Žádný z účastníků **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Včas podanou kasační stížností napadla žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) shora označený rozsudek Krajského soudu v Brně (dále jen „krajský soud“), kterým byla zamítnuta její 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 stěžovatelčina odvolání proti rozhodnutím Finančního úřadu v Třebíči (dále jen „finanční úřad“), kterými jí byla 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] V projednávané věci je sporné, zda stěžovatelka oprávněně zahrnula mezi daňově účinné náklady rezervu na opravu pece DEGUSSA. Konkrétněji šlo o to, zda je tato pec hmotným majetkem 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“), neboť pouze v takovém případě by na ni mohla být rezerva tvořena.

[3] Krajský soud ve věci rozhodoval znovu poté, co byl jeho předchozí rozsudek ze dne 18. 3. 2014, č. j. 29 Af 40/2012 - 63, zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 4. 2015, č. j. 9 Afs 127/2014 - 29.

[4] V nyní napadeném rozsudku se krajský soud zabýval tím, zda stěžovatelka vytvořila pro pec DEGUSSA soubor movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením ve smyslu § 26 odst. 2 zákona o daních z příjmů. Uvedl, že mezi stranami není sporné, že povaha předmětných věcí umožňovala, aby z nich byl vytvořen soubor movitých věcí. Stěžovatelka však rozporovala závěr finančních orgánů, že z evidenčního hlediska soubor movitých věcí vytvořen nebyl, čímž se krajský soud ve svém hodnocení zabýval.

[5] Dle § 26 odst. 2 zákona o daních z příjmů je soubor movitých věcí 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 (přírůstky, úbytky) včetně údajů o datu změny, rozsahu změny, vstupních cenách jednotlivých přírůstků 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 a odpisuje jako jeden celek, a to i v případě, že je sestaven z movitých věcí, u kterých je od počátku známo jejich ocenění [§ 28 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění účinném v rozhodné době (dále jen „zákon o účetnictví), ve spojení 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.“)].

[6] Krajský soud uvedl, že u souboru věcí nebyl stanoven hlavní funkční předmět, jelikož jeho stanovení nelze provést názvem položky „*01 Soubor majetku – pec dvoukomorová GKUQ 2/70/65/100*“. Každá z movitých věcí, které měly tvořit součást souboru, měla vlastní inventární číslo, pořizovací cenu a výši ročního odpisu, ze kterého však není patrné zařazení do odpisové skupiny. U každé z věcí, které měly tvořit soubor, byla individuálně stanovena odpisová sazba a výše odpisů byla pro tyto věci stanovena v různé výši. Soubor movitých věcí s inventárním číslem 01 nebyl uveden v inventárním seznamu hmotného majetku, v němž byly naopak uvedeny jednotlivé věci, které měly tento soubor tvořit. Krajský soud uzavřel, že požadavky na jednotnou evidenci a odpisování souboru věcí stěžovatelka nesplnila, a potvrdil tak závěr finančních orgánů, že nebyl vytvořen soubor movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením ve smyslu § 26 odst. 2 zákona o daních z příjmů.

[7] Krajský soud se dále zabýval tvrzením stěžovatelky, že i samotná pec byla hmotným majetkem po technickém zhodnocení provedeném ze strany společnosti KOM PLUS v roce 2003. Ve vztahu k této otázce zopakoval své hodnocení, které uvedl již v předchozím rozsudku ze dne 18. 3. 2014, č. j. 29 Af 40/2012 - 63. Nepřisvědčil stěžovatelčině tvrzení, že by šlo o technické zhodnocení. Žalobu jako nedůvodnou zamítl dle § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

II. Obsah kasační stížnosti

[8] Stěžovatelka se s rozsudkem krajského soudu neztotožnila a podala proti němu kasační stížnost, v níž namítla, 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. stěžovatelka poznamenala, že odpisové sazby jsou sazbami maximálními, ale daňový poplatník není nucen využít jejich maximální výši, nýbrž může provést odpis v nižší sazbě.

[9] Skutečnost, že jde o soubor movitých věcí tvořící jeden funkční celek a že jednotlivé součásti souboru jsou způsobilé k samostatnému použití, dokládá i vyjádření od ZEZ, s. r. o., která je výrobcem a poskytovatelem servisu dané technologie.

[10] Stěžovatelka 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.

[11] Krajský soud vyhodnotil vyjádření dodavatele strukturované kabeláže na pec jako nezpůsobilé zvrátit dosavadní důkazní situaci, protože 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.

[12] Stěžovatelka dále namítla, že krajský soud nezdůvodnil, proč uvedl, že mezi stranami je nesporné, že povaha posuzovaných věcí umožňovala, aby z nich byl vytvořen soubor movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením. V dané souvislosti namítl, že krajský soud nezdůvodnil, proč u tohoto hodnocení přehodnotil závěry, které uvedl v předešlém rozsudku ve věci, který Nejvyšší správní soud zrušil. Stěžovatelka navrhla, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného

[13] Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti odkázal na napadený rozsudek a na rozhodnutí o odvoláních. Dále zmínil, že již v bodě [26] rozsudku ze dne 9. 4. 2015, č. j. 9 Afs 127/2014 - 29, jímž byl zrušen předešlý rozsudek krajského soudu v nynější věci, Nejvyšší správní soud konstatoval, že mezi stranami není sporné, že povaha posuzovaných věcí umožňovala, aby z nich byl vytvořen soubor movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením. Žalovaný navrhl kasační stížnost zamítnout.

IV. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[14] 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, stěžovatelka je v řízení

o kasační stížnosti zastoupena advokátem. Důvody kasační stížnosti odpovídají důvodům podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a 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.).

[15] Dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[16] Nejvyšší správní soud rozhoduje znovu ve věci, v níž již vydal rozsudek ze dne 9. 4. 2015, č. j. 9 Afs 127/2014 - 29, jímž zrušil předešlý rozsudek krajského soudu v dané věci. Z tohoto důvodu je vhodné se krátce vyjádřit k otázce přípustnosti kasační stížnosti s ohledem na § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s., dle něhož je kasační stížnost nepřípustná proti rozhodnutí, *jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem; to neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu*.

[17] K výkladu § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. poznamenal rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v bodě 23. až 25. usnesení ze dne 22. 3. 2011, č. j. 1 As 79/2009 - 165 (publikovaného pod č. 2365/2011 Sb. NSS), že toto ustanovení obecně vyjadřuje nepřípustnost kasačních stížností směřujících proti rozhodnutím soudu vydaným po předchozím zrušení jejich původních rozhodnutí Nejvyšším správním soudem. Vedle možnosti předvídané zákonem namítnout, že se krajský soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu, judikatura dovodila další výjimky ze zákazu opakované kasační stížnosti. Jednou z těchto výjimek je situace, kdy námitky směřují k právní otázce v rozhodnutí o první kasační stížnosti neřešené proto, že – zejména pro vadný procesní postup nebo vadu obsahu rozhodnutí krajského soudu - řešena být nemohla.

[18] V řízení o první kasační stížnosti v nynější věci se Nejvyšší správní soud s ohledem na pochybení krajského soudu nemohl vyjadřovat k námitkám týkajícím se naplnění zákonných požadavků vztahujících se k evidenci souboru movitých věci se samostatným technicko-ekonomickým určením (viz bod [29] rozsudku ze dne 9. 4. 2015, č. j. 9 Afs 127/2014 - 29), proto bylo možno takové námitky přípustně uplatnit ve druhé kasační stížnosti v pořadí.

[19] K věci samé uvádí Nejvyšší správní soud následující.

[20] Finanční orgány v projednávané věci prověřovaly, zda stěžovatelka oprávněně zahrnula mezi daňově účinné náklady rezervu na opravu pece DEGUSSA. Spor je o to, zda tato pec, respektive soubor movitých věcí k ní vytvořený, vyhovuje definici hmotného majetku podle § 26 odst. 2 zákona o daních z příjmů. Rezervy na opravu, jichž se týká § 7 odst. 1 zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění v době rozhodné, lze totiž tvořit pouze k hmotnému majetku, který vyhovuje vymezení dle citovaného ustanovení zákona o daních z příjmů.

[21] Podle § 26 odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů se hmotným majetkem rozumí *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*.

[22] Podle navazující části § 26 odst. 2 zákona o daních z příjmů [s]*ouborem 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 (přírůstky, úbytky) včetně údajů o datu změny, rozsahu změny, vstupních cenách jednotlivých přírůstků 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.*

[23] Z citované právní úpravy vyplývá, že pro vznik souboru je stanoveno několik podmínek, které lze pro účely projednávané věci rozdělit do dvou skupin. Zaprvé se jedná o podmínky, které musí věci, respektive jejich soubor fakticky splňovat (povaha věcí – hmotné movité, samostatné technicko-ekonomické určení – dílčí část výrobního či jiného celku, vstupní cena, provozně-technické funkce delší než jeden rok). Druhá skupina podmínek nemá faktický, ale formální charakter, a její naplnění se odvíjí od provedení příslušných úkonů daňovým subjektem (evidence splňující shora popsané požadavky, dodržení pravidel pro odpisování).

[24] Nejvyšší správní soud dále ve shodě s finančními orgány zdůrazňuje, že soubor nevzniká ze zákona a citovaná ustanovení nezakládají povinnost daňového subjektu jej vytvořit. V případě, že jsou splněny faktické podmínky pro vznik souboru, záleží na rozhodnutí daňového subjektu, zda k tomuto kroku přistoupí, či nikoli. Samotné vytvoření souboru je formální operací, jejíž uskutečnění závisí výlučně na vůli daňového subjektu.

[25] V případě, že daňový subjekt vytváří rezervu na opravu hmotného majetku – souboru movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením, a uplatňuje ji jako náklad vynaložený za účelem dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, tíží jej důkazní břemeno ohledně prokázání oprávněnosti tohoto postupu a tedy i o tom, zda byly splněny podmínky pro vznik souboru.

[26] V projednávané věci není sporné, že povaha jednotlivých movitých věcí zahrnutých do souboru pece DEGUSSA umožňovala vytvoření souboru ve smyslu citovaných ustanovení, tj. že byly splněny faktické podmínky pro vznik souboru.

[27] Z obsahu spisu a napadených rozhodnutí jednoznačně vyplývá dílčí závěr finančních orgánů, že povaha jednotlivých věcí byla taková, že z nich bylo možno vytvořit soubor s pořizovací cenou nad 40 000 Kč, který by měl samostatné technicko-ekonomické určení a provozně-technické funkce delší než jeden rok. Finanční úřad na stranách 8 a 9 zprávy o finanční kontrole uvedl, že pokud by stěžovatelka z jednotlivých věcí soubor vytvořila, pak by splňoval požadavky § 26 odst. 2 zákona o daních z příjmů. Finanční ředitelství toto hodnocení žádným způsobem nepopřelo. Z popsaného dílčího hodnocení vyplývá, že finanční orgány vzaly za splněné následující znaky: 1) posuzované věci měly ve svém souhrnu samostatné technicko-ekonomické určení a mohly tvořit dílčí část výrobního či jiného celku, 2) celková vstupní cena věcí dohromady byla vyšší než 40 000 Kč a 3) posuzované věci ve svém souhrnu měly provozně-technické funkce delší než jeden rok.

[28] Toto dílčí hodnocení stěžovatelka v řízení před krajským soudem nezpochybňovala. Vzhledem k tomu, že naplnění faktických podmínek nebylo předmětem námitek, krajský soud se k němu nevyjadřoval a ani Nejvyšší správní soud tak nečiní. Současně nebylo nutné, aby krajský soud blíže rozebíral, co jej vedlo k závěru, že nešlo o otázku, která by byla předmětem žalobních námitek; tato skutečnost byla patrná přímo ze žaloby. Krajský soud nebyl povinen tuto zjevnou skutečnost v nyní napadeném rozsudku blíže rozebírat ani z toho důvodu, že ji neuváděl v minulém rozsudku, který byl zrušen ze strany Nejvyššího správního soudu. Dle § 75 odst. 2 s. ř. s. krajský soud přezkoumává napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů, přičemž uvedená otázka nebyla předmětem žalobních bodů a krajský soud se jí nemohl zabývat z úřední povinnosti. Nejvyšší správní soud proto konstatuje, že zcela nedůvodná je stěžovatelčina námitka, dle které měl krajský soud blíže objasnit, proč nejde o otázku, do níž směřují žalobní námitky.

[29] Podstatou projednávané věci není otázka, zda stěžovatelka mohla soubor movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením vytvořit, ale zda tak skutečně učinila a splnila formální požadavky, které se k vytvoření souboru váží. Jak již bylo uvedeno, důkazní břemeno ohledně naplnění těchto podmínek tížilo stěžovatelku.

[30] Z doložených podkladů je pro posouzení sporné otázky relevantní sestava majetku, kde jsou uvedeny tyto položky: účet, inventární číslo, středisko, název majetku, odpisová skupina, pořizovací cena, odpis běžného roku a daňová zůstatková cena. V této sestavě je pec DEGUSSA vedena pod inventárním číslem 72216, středisko J04000, název majetku – pec dvoukomorová, zařazeno 1. 6. 2003, procento daňového odpisu 6,67, pořizovací cena 5 349 Kč, odpis běžný rok 210 Kč, daňová zůstatková cena 5 139 Kč.

[31] Později stěžovatelka doplnila, že pec je součástí souboru movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením a na podporu svého tvrzení předložila sestavu s názvem *01 Soubor majetku – pec dvoukomorová GKUQ 2/70/65/110*. Nejvyšší správní soud pro přehlednost zařazuje do textu odůvodnění kopii této sestavy ze správního spisu (jedná se o soupis za rok 2003, soupis za rok 2004 byl shodného obsahu mimo položku výše ročního odpisu).

Inv.číslo	Název	Středisko	Umístění	Cena za kus	Počet ks	Zvýšená pořizovací cena	Zařazeno	Roční odpis
00000072215	PEC KOMOROVA POPOUSTECI	J04000	J22	3 233,00	1	3 233,00	01.06.2003	126,00
00000072216	PEC DVOUKOMOROVA - GKUQ 2/70/65/110	J04000	J22	5 349,00	1	5 349,00	01.06.2003	210,00
00000072242	VZDUCHOTECHNIKA TECHN.	J04000	J22	3 613,00	1	3 613,00	01.06.2003	147,00
00000072449	STANICE ODPAR.KAP.DUS.	J04000	J22	6 109,00	1	6 109,00	01.06.2003	238,00
00000075022	VOZIK ZAVAZECI DEGUSA	J04000	J22	5 032,00	1	5 032,00	01.06.2003	196,00
00000076000	PC POCITAC TESCO 486/DX2/80+MONITOR	J04000	J22	3 535,00	1	3 535,00	01.06.2003	140,00
00000705140	DIESELAGREGAT	J04000	J22	3 235,00	1	3 235,00	01.06.2003	126,00
00000705180	GENERATOR	J04000	J22	2 741,00	1	2 741,00	01.06.2003	112,00
00000705190	GENERATOR	J04000	J22	2 467,00	1	2 467,00	01.06.2003	98,00
00000705200	ZAR.PRO MER.A REG. COZ	J04000	J22	1 878,00	1	1 878,00	01.06.2003	77,00
00000705250	PRACKA	J04000	J22	2 701,00	1	2 701,00	01.06.2003	112,00
00000705260	TVRDOMER REICHERTER	J04000	J22	2 234,00	1	2 234,00	01.06.2003	91,00
00000705270	PEC PROPOUSTECI KOMOROVA	J04000	J22	4 071,00	1	4 071,00	01.06.2003	161,00
00000705280	ZAR.PRO MER.A REG.CO2	J04000	J22	2 371,00	1	2 371,00	01.06.2003	98,00
00000705320	VENTILATOR	J04000	J22	329,00	1	329,00	01.06.2003	14,00
00000709510	ZKUSEBNI DESKA NA MERENI TVRDOSTI	J04000	J22	1 023,00	1	1 023,00	01.06.2003	42,00
31110280000	KOMPRESOROVE SOUSTROJI ZP	J04000	J22	2 000,00	1	2 000,00	01.06.2003	84,00
31240000010	VENTILATOR ODSTREDIVY ZP	J04000	J22	789,00	1	789,00	01.06.2003	35,00
31240000040	VENTILATOR S ODSAVANIM ZP	J04000	J22	1 151,00	1	1 151,00	01.06.2003	49,00
31240000060	VENTILATOR ZP	J04000	J22	1 494,00	1	1 494,00	01.06.2003	63,00
31410000240	ODSAVANI ZP	J04000	J22	1 282,00	1	1 282,00	01.06.2003	56,00
62320000070	VANA OLEJOVA VO	J04000	J22	869,00	1	869,00	01.06.2003	35,00
62320000080	ODMASTOVACI STROJ VHR 8-15 ZP	J04000	J22	570,00	1	570,00	01.06.2003	28,00
CELKEM						58 076,00		2 338,00

[32] Z doložených podkladů vyplývají tyto rozhodné skutečnosti: (i.) v prvně doložené sestavě majetku nebyl veden soubor movitých věcí, pouze jednotlivé věci, které do něj měly být zařazeny podle stěžovatelčiných doplňujících tvrzení, (ii.) druhá doložená sestava

obsahuje zvláštní seznam (výběr) movitých věcí, které měly být do souboru zařazeny, včetně jejich pořizovací ceny, součtu všech těchto cen, data zařazení (ve všech případech 1. 6. 2003), výše ročního odpisu v Kč (účetní odpisy byly současně odpisy daňovými) a součtu těchto částek, (iii.) druhá doložená sestava je nazvána podle dvoukomorové pece DEGUSSA, ke které měl být dle stěžovatelčiných tvrzení vytvořen soubor movitých věcí, (iv.) jednotlivé movité věci, které měly být do souboru zařazeny, byly odpisovány různými sazbami – v roce 2003 se sazby pohybovaly mezi 3,9% až 4,9%, v roce 2004 mezi 6,7% až 8,4% (vzhledem k tomu, že o této skutečnosti není sporu, Nejvyšší správní soud v podrobnostech odkazuje na výpočty žalovaného na str. 7 - 8 prvního napadeného rozhodnutí a str. 7 druhého napadeného rozhodnutí).

[33] Žalovaný správní orgán a krajský soud zhodnotily obsah těchto podkladů a dospěly k závěru, že neprokazují splnění formálních požadavků na vytvoření souboru. Stěžovatelka přidělila inventární číslo jednotlivým movitým věcem, nikoli souboru, neurčila hlavní funkční předmět, jednotlivé movité věci zařadila do zvláštních odpisových skupin a také je zvlášť odpisovala. Ona oproti tomu namítá, že splnila požadavky § 26 odst. 2 zákona o daních z příjmů, neboť určení hlavního funkčního předmětu vyplývá z názvu inventární karty a byly splněny i další požadavky citovaného ustanovení. Z toho, že nedodržela požadavek na odpisování souboru jako celku, dle jejího názoru nelze dovozovat, že soubor vůbec vytvořen nebyl.

[34] Z výše uvedeného plyne, že stěžovatelka se ve své argumentaci soustředí na dílčí evidenční požadavky § 26 odst. 2 zákona o daních z příjmů. U většiny z nich také vcelku přesvědčivě vysvětluje, proč byly naplněny, nebo proč její pochybení nebyla nijak zvlášť závažná. Z druhé doložené sestavy lze skutečně vyčíst, jaké movité věci měly být zařazeny do souboru a kdy, jaká byla jejich vstupní cena, a částky jejich odpisů. Bylo by také možné polemizovat o tom, zda k určení hlavního funkčního předmětu nestačilo, že byla sestava nadepsána *01 Soubor majetku – pec dvoukomorová GKUQ 2/70/65/110*, a nakolik je podstatné, že stěžovatelka v sestavě neuvedla konkrétní odpisové skupiny.

[35] Tento způsob argumentace však zcela ignoruje to, co bylo v projednávané věci podstatné, a sice že stěžovatelka vůbec nepostupovala tak, jako by soubor vytvořila, a jednotlivé věci evidovala a odpisovala samostatně. K vytváření souboru movitých věcí přistupuje daňový subjekt proto, že jednotlivé věci by samy o sobě nesplňovaly definici hmotného majetku z důvodu vstupní ceny nižší než 40 000 Kč, ve svém souhrnu ale ano. Z povahy věci tedy plyne, že dojde-li k vytvoření souboru movitých věcí, z účetního i daňového hlediska se na tyto věci nadále nehledí jako na několik samostatných věcí, ale jako na jeden soubor – jeden hmotný majetek. Z této logiky vychází také pravidla, která se na soubor movitých věcí – hmotný majetek vztahují (viz citovaný § 26 odst. 2 zákona o daních z příjmů, dále § 26 odst. 6, § 29 odst. 1 nebo § 30 odst. 1 téhož zákona, § 28 odst. 1 zákona o účetnictví, ve spojení s § 7 odst. 3 a § 56 odst. 2 písm. e) vyhlášky č. 500/2002 Sb).

[36] Pokud by tedy stěžovatelka vytvořila soubor movitých věcí, bylo by nejen nesprávné, ale i nesmyslné, aby přidělila inventární čísla movitým věcem, ze kterých měl být vytvořen, namísto souboru jako celku. Nejvyšší správní soud v této souvislosti dále podotýká, že z prvně doložené sestavy majetku nebylo ani náznakem zřejmé, že by měl být k peci DEGUSSA vytvořen soubor a z jakých movitých věcí. Druhá, později doložená sestava pak představuje výběr jednotlivých movitých věcí s různými inventárními čísly,

která na sebe nenavazují. Takový postup navozuje dojem účelovosti vytvoření druhé sestavy.

[37] Zásadní pak je skutečnost, že stěžovatelka zařadila movité věci do různých odpisových skupin a odpisovala je zvlášť, jak je patrné z tabulky výše, což stěžovatelka ostatně ani nerozporuje. Jednoznačně tedy porušila zákonnou podmínku, dle které se soubor movitých věcí zařazuje do odpisové skupiny podle hlavního funkčního předmětu a tedy se i odpisuje jako celek.

[38] Odůvodněný je také závěr finančních orgánů a krajského soudu, že stěžovatelka svým postupem porušila § 56 odst. 2 písm. e) vyhlášky č. 500/2002 Sb., dle něhož se odpisuje „*soubor hmotných movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením jako jeden celek, a to i v případě, že je sestaven z hmotných movitých věcí, u kterých je od počátku známo jejich ocenění*“. Stěžovatelka proti tomu směřuje námitkou, dle které zákon nenutí poplatníka k tomu, aby uplatnil sazbu v maximální výši. Má sice pravdu v tom, že odpis může daňový subjekt uplatnit v nižší výši, než je právním předpisem určená maximální výše. To však nic nemění na tom, že i pokud nevyužije možnost uplatnit odpis v maximální výši, musí stále dodržet požadavek na to, aby soubor movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením odpisovala jako celek.

[39] Lze tedy uzavřít, že stěžovatelka neprokázala splnění formálních podmínek pro vznik souboru movitých věcí, tedy neprokázala, že soubor vytvořila. Související kasační námitky nebyly důvodné.

[40] Nejvyšší správní soud dále shledal, že nepřípustná je námitka, dle níž se při hodnocení tvrzení stěžovatelky o technickém zhodnocení krajský soud omezil jen na konstatování, že vyjádření dodavatele, kterým stěžovatelka hodlala doložit tvrzení o technickém zhodnocení, bylo učiněno až téměř 5 let od provedení dodávky. Nejvyšší správní soud uvádí, že již v bodech [32] až [35] svého minulého rozsudku ve věci (tj. rozsudku ze dne 9. 4. 2015, č. j. 9 Afs 127/2014 - 29) objasnil, že s tvrzením o technickém zhodnocení se krajský soud neztotožnil jen z uvedeného důvodu, ale že s tvrzením o technickém hodnocení nesouhlasil i z dalších důvodů. Závěry krajského soudu k technickému hodnocení v bodech [33] až [38] nyní napadeného rozsudku jsou zcela shodné (i textově) se závěry, které krajský soud uvedl v bodech [25] až [30] rozsudku ze dne 18. 3. 2014, č. j. 29 Af 40/2012 - 63, jenž Nejvyšší správní soud zrušil uvedeným rozsudkem sp. zn. 9 Afs 127/2014. Žalobní námitky přitom nedoznaly nejmenší změny. Uplatněná kasační námitka ve vztahu k tvrzení o technickém zhodnocení je tak nepřípustná dle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s.

V. Závěr a náklady řízení

[41] Nejvyšší správní soud kasačním námitkám nepřisvědčil a neshledal ani vadu, ke které by musel přihlédnout z úřední povinnosti, kasační stížnost proto zamítl podle § 110 odst. 1, věty poslední, s. ř. s.

[42] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka, která neměla v řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému v řízení nevznikly náklady nad rámec úřední činnosti.

pokračování

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

V Brně dne 18. dubna 2018

JUDr. Radan Malík
předseda senátu