



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Slavomíra Nováka a soudců JUDr. Hany Pipkové a JUDr. Marcely Rouskové v právní věci žalobce: **AKCENT, spol. s r. o., IČ: 469 67 052**, se sídlem v Praze 10, Pražská 1279/18, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 427/31, v řízení o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hl. m. Prahu ze dne 8. 3. 2011, č. j. 2866/11-1200-106947,

t a k t o:

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

O d ů v o d n ě n í

Žalobce se podáním žaloby dne 5. 5. 2011 domáhal u Městského soudu v Praze zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství pro hl. m. Prahu, (dále jen „Odvolací orgán“), ze dne 8. 3. 2011, č. j. 2866/11-1200-106947, jímž bylo částečně vyhověno jeho odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2007 do 31. 12. 2007 č. j. 309127/10/010511107066, vydanému dne 24. 8. 2010 Finančním úřadem pro Prahu 10 (dále jen „správce daně“), jímž byla žalobci uložena povinnost zaplatit daň ve výši 14.160 Kč a související penále ve výši 2.832 Kč. Správce daně dospěl k závěru, že žalobce mimo jiné neoprávněně zahrnul do nákladů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů částku 56.284 Kč, když uplatnil výdaje ve formě odpisů technického zhodnocení nemovitosti nad limity stanovené v § 31 odst. 1 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění tehdy účinném, a o tuto částku neupravil svůj hospodářský výsledek.

Odvolací orgán napadeným rozhodnutím změnil dodatečný platební výměr tak, že snížil dodatečně vyměřenou daň na částku 13.440 Kč a penále na částku 2.688 Kč, když vyhověl odvolací námitce týkající se nákladů vynaložených na telefonní služby; ostatní části platebního výměru ponechal nezměněny. Odvolací námitky týkající se odpisování technického zhodnocení důvodnými neshledal. Žalobce podle jeho zjištění neunesl důkazní břemeno ohledně skutečností uvedených v daňovém přiznání a ohledně skutečností, k jejichž prokázání byl v průběhu daňového řízení vyzván, konkrétně toho, že technickým zhodnocením nemovitosti nedošlo k navýšení její vstupní ceny ve smyslu § 26 odst. 3 písm. a) zákona o daních z příjmů. Žalobce byl tudíž podle platné zákonné úpravy povinen zvýšit vstupní cenu budovy ve výši 269.808 Kč o hodnotu technického zhodnocení ve výši 2.893.471 Kč, a jelikož již dříve zvolil pro odpisování budovy rovnoměrný způsob, byl podle § 30 odst. 2 téhož zákona povinen v tomto způsobu odpisování pokračovat. Žalobce však započal se zrychleným odpisováním technického zhodnocení jako jiného majetku, tudíž byl jím uplatněný odpis za rok 2007 o 56.284 Kč vyšší než maximální výše odpisu podle zákona o daních z příjmů. K tvrzení, že při daňové kontrole za zdaňovací období 2001 a 2002 byla problematika odpisů budovy a technického zhodnocení řešena prohlídkou na místě, o níž byl sepsán záznam, a tento postup byl shledán bezvadným, odvolací orgán uvedl, že v daňovém spisu nenalezl žádný úřední záznam o místním šetření technického zhodnocení budovy.

Žalobce se svým podáním domáhal zrušení napadeného rozhodnutí pro nezákonnost a tvrdil, že provedl technické zhodnocení stávající stavby ve smyslu § 33 zákona o daních z příjmu.

Žalobce nesouhlasil se způsobem, jakým se odvolací orgán vypořádal s jeho argumentací ohledně daňové kontroly prováděné za období let 2001 a 2002, kdy byla bez zjištění závad prověřována i správnost odpisů technického zhodnocení nemovitosti. Pokud nelze měnit způsob odpisování, nelze podle názoru žalobce měnit ani postup správce daně. Za této situace považuje žalobce za spravedlivé, aby důkazní břemeno ohledně prokázání, že technické zhodnocení je jiným majetkem ve smyslu § 26 odst. 3 téhož zákona, nesl správce daně. Žalobce je přesvědčen, že pracovníky správce daně o způsobu odpisování v roce 2004 informoval, a ti tento postup schválili, jak je zřejmé ze zápisu o této kontrole č. j. 68170/04/330931/0303. K samotnému charakteru technického zhodnocení žalobce dodal, že šlo o stavební úpravu tiskárny v objektu č. p. 42 v obci Chlístov, zkolaudovanou rozhodnutím MěÚ v Třebíči č. j. Výst. 3093/2000-Vi ze dne 8. 6. 2001. Z potvrzení obecního úřadu Chlístov ze dne 20. 4. 2011 plyne, že došlo k přístavbě, nadstavbě a změně užívání tohoto objektu. Proto žalobkyně přistoupila k zařazení „jiný majetek“ a jinému způsobu odpisování již od počátku zařazení tohoto majetku do užívání, od roku 2001.

Žalobce se dovolával ustanovení § 26 a násl. zákona o daních z příjmu týkajících se odpisu hmotného majetku.

Finanční ředitelství pro hl. m. Prahu ve svém vyjádření ze dne 22. 8. 2011 navrhlo žalobu zamítnout. K daňové kontrole roku 2001 a 2002, resp. k žalobcem předloženém zápisu o kontrole za tato zdaňovací období 2001 a 2002, uvedlo, že zde není zmínka o provedené kontrole technického zhodnocení a nelze z něj jednoznačně určit, zda předmětem kontroly bylo také šetření týkající se uplatnění těchto odpisů. Ani případné pochybení správce daně

při předchozí daňové kontrole však není důvodem pro uznání chybného uplatňování odpisů u předmětného technického zhodnocení v dalších zdaňovacích obdobích. Technické zhodnocení nebylo možno zatřídit jako „jiný majetek“, neboť se jednalo o přístavbu a nadstavbu, jež jsou součástí původní nemovitosti. Ve zbytku odvolací orgán zopakoval argumenty obsažené již v napadeném rozhodnutí.

Žalovaný konstatoval, že žalobce neunesl důkazní břemeno potud, že technické zhodnocení nezvýšilo vstupní cenu hmotného majetku, tudíž neprokázal oprávněnost jeho zařazení jako „jiný majetek“, jež by mohl odpisovat samostatně, ač § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ukládá v tomto ohledu důkazní břemeno daňovému subjektu.

Městský soud v Praze ve věci rozhodl bez jednání, neboť k výzvě soudu podle § 51 odst. 1 soudního řádu správního oba účastníci s takovýmto postupem vyjádřili souhlas.

Městský soud v Praze posoudil věc takto:

Městský soud v Praze posoudil napadené rozhodnutí podle § 75 soudního řádu správního a to v mezích žalobcem uplatněných žalobních bodů, jakož i řízení, které mu předcházelo, přičemž vycházel ze skutkového právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

Nejprve však soud musel k osobě žalovaného konstatovat, že v době vydání žalobou napadeného rozhodnutí přezkoumávala rozhodnutí finančních úřadů vydaná ve správním řízení Finanční ředitelství [§ 9 písm. c) zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech]. Podle § 7 písm. a) zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, jímž byl zákon č. 531/1990 Sb. ke dni 1. 1. 2013 zrušen, vykonává působnost správního orgánu nejblíže nadřízeného finančním úřadům, a tedy i rozhoduje o podaných odvoláních, Odvolací finanční ředitelství se sídlem v Brně. Působnost k rozhodování o odvolání v posuzované věci tak v průběhu řízení o žalobě přešla z Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu na Odvolací finanční ředitelství, na které tak přešlo rovněž postavení žalovaného.

Ze správního spisu soud zjistil, že žalobce nabyt na základě kupní smlouvy ze dne 6. 6. 1994 nemovitost – dům č. p. 42 včetně příslušenství a pozemku v k. ú. Chlístov u Rokytnice nad Rokytnou – za cenu 280.000 Kč (bez ceny pozemku 269.808 Kč). Tento dlouhodobý hmotný majetek, zařazený do užívání dne 6. 6. 1994, žalobce zatřídil do 5. odpisové skupiny a odpisuje ho rovnoměrně; roční odpis pro rok 2007 činil 9.520 Kč. Na této nemovitosti provedl žalobce technické zhodnocení ve výši 2.893.471 Kč, zařazené do užívání dne 15. 12. 2001. Žalobce toto technické zhodnocení zatřídil do 5. odpisové skupiny a odpisuje ho zrychleně; roční odpis pro rok 2007 činil 154.316 Kč.

Podle § 26 odst. 5 zákona o daních z příjmu odpisováním se pro účely tohoto zákona rozumí zahrnování odpisů z hmotného majetku evidovaného u poplatníka, který se vztahuje k zajištění zdanitelného příjmu, do výdajů (nákladů) k zajištění tohoto příjmu. Odpisování lze zahájit po uvedení pořízované věci do stavu způsobilého obvyklému užívání, kterým se rozumí dokončení věci a splnění technických funkcí a povinností stanovených zvláštními právními předpisy pro užívání. Obdobně to platí pro technické zhodnocení (§ 33). Poplatník s příjmy podle § 7 a 9, který nevede účetnictví a uplatňuje výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů podle § 24, může zahájit odpisování hmotného majetku, jedná-li se o hmotný majetek v daňové evidenci nebo pronajímáný hmotný majetek, evidovaný podle § 9 odst. 6; přitom zvířata z vlastního chovu, nakoupená a darovaná zvířata po dosažení dospělosti zůstávají součástí zásob.

Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 29. srpna 2013, čj. 7 Afs 77/2012-31, smyslem a účelem § 25 odst. 5 a 6 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, je zajistit, že odepisován bude pouze majetek již skutečně pořízený a způsobilý k užívání za účelem dosahovat, udržovat nebo zajišťovat zdanitelný příjem. Uznatelnost odpisů nelze vyloučit jen proto, že poplatník majetek skutečně pořízený a způsobilý k užívání eviduje (a tedy nevystavají pochyby o tom, kdy byl pořízen a že je způsobilý užívání), avšak nesprávným způsobem, a v souvislosti s tím jej jako daňový náklad nesprávně uplatnil.

Ustanovení § 31 odst. 1 zákona o daních z příjmu stanoví, že při rovnoměrném odpisování hmotného majetku jsou odpisovým skupinám přiřazeny maximální roční odpisové sazby a připojuje příslušné tabulky. Technickým zhodnocením se podle § 33 odst. 1 zákona o daních z příjmů pro účely tohoto zákona rozumí vždy výdaje na dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku, pokud převýšily u jednotlivého majetku v úhrnu ve zdaňovacím období 1995 částku 10.000 Kč a počínaje zdaňovacím obdobím 1996 částku 20.000 Kč a počínaje zdaňovacím obdobím 1998 částku 40.000 Kč. Technickým zhodnocením jsou i uvedené výdaje nepřesahující stanovené částky, které poplatník na základě svého rozhodnutí neuplatní jako výdaj (náklad) podle § 24 odst. 2 písm. zb). Žalobce provedené úpravy popsal jako přístavbu, nadstavbu a změnu užívání, což odpovídá jím předloženému potvrzení obecního úřadu Chlístov o přestavbě ze dne 20. 4. 2001 a kolaudačnímu rozhodnutí ze dne 8. 6. 2001 (obě listiny jsou součástí soudního spisu sp. zn. 8Af 47/2011); mezi účastníky není sporu o tom, že se jednalo o technické zhodnocení ve shora vymezeném smyslu.

Podle § 26 odst. 1 zákona o daních z příjmu odpisy se stanoví pro účely tohoto zákona podle § 30, 30a, 30b, § 31 nebo § 32 z hmotného majetku, s výjimkou uvedenou v § 27.

Podle § 26 odst. 2 písm. f) zákona o daních z příjmu hmotným majetkem se pro účely tohoto zákona rozumí jiný majetek vymezený v odstavci 3.

Podle § 26 odst. 3 písm. a) zákona o daních z příjmu jiným majetkem se pro účely tohoto zákona rozumí technické zhodnocení a výdaje na otvírky nových lomů, pískoven a hlinišť, pokud nezvyšuje vstupní cenu a zůstatkovou cenu hmotného majetku, s výjimkou uvedenou v § 29 odst. 1 písm. f),

Tímto jiným majetkem se tedy rozumí mj. technické zhodnocení a výdaje na otvírky nových lomů, pískoven a hlinišť, pokud nezvyšuje vstupní cenu a zůstatkovou cenu hmotného majetku. Obecně podle § 29 odst. 3 věty první před středníkem zákona o daních z příjmu platí, že technické zhodnocení zvyšuje vstupní cenu a zároveň u majetku odpisovaného podle § 32 i zůstatkovou cenu příslušného majetku v tom zdaňovacím období, kdy je technické zhodnocení dokončeno a uvedeno do stavu způsobilého obvyklému užívání.

Podle § 30 odst. 2 zákona o daních z příjmu poplatník provádí rovnoměrné (§ 31) nebo zrychlené odpisování (§ 32). Způsob odpisování pro každý nově pořízený hmotný majetek stanoví vlastník, s výjimkou uvedenou v odstavci 10, a nelze jej změnit po celou dobu jeho odpisování.

Technické zhodnocení lze tedy odpisovat jako jiný majetek ve smyslu § 26 odst. 3 písm. a) citovaného zákona rozdílným způsobem (jinou odpisovou sazbou) než zhodnocovaný hmotný majetek pouze v případě, kdy toto technické zhodnocení nezvyšuje jeho vstupní a zůstatkovou cenu.

V inkriminované věci při daňové kontrole správce daně zjistil, že technické zhodnocení je odpisováno jako jiný majetek samostatně sazbou 3,4 %, a proto žalobce dne 3. 11. 2010 vyzval, aby prokázal, že technické zhodnocení nemělo zvyšovat vstupní cenu hmotného majetku ve smyslu § 29 odst. 3 zákona o daních z příjmů, a že se jedná o jiný majetek ve smyslu § 26 odst. 3 téhož zákona. V podání ze dne 10. 11. 2010 žalobce v odpověď uvedl, že technické zhodnocení budovy bylo odpisováno zvláštní sazbou z toho důvodu, že bylo jiného charakteru majetku než samotná budova, a dodal, že tento postup byl uplatňován již ve zdaňovacích obdobích 2001 a 2002, kdy na něm kontrola Finančního úřadu v Třebíči neshledala ničeho závadného.

Z žalobcem předložené kopie listiny „Zaměření a výsledek kontroly daně z příjmů právnických osob“ za rok 2002, vystavené pod č. j. 68170/04/330931/0303 Finančním úřadem v Třebíči, vyplývá, že „[k]ontrolovány byly odpisové sazby a výše odpisů u veškerého nehmotného a hmotného majetku evidovaného poplatníkem. Kontrolou nebylo zjištěno závad“ (bod 6.). Ačkoli lze přisvědčit odvolacímu orgánu, že se tento zápis výslovně nezabývá odpisy předmětného technického zhodnocení, z užitého obratu „veškerý nehmotný majetek

evidovaný poplatníkem“ lze dovodit, že se kontrolní závěr vztahuje rovněž na odpisy uvedené nemovitosti a jejího technického zhodnocení. Tato skutečnost však nemá na zákonnost postupu správce daně žádný vliv, neboť ani jeho pochybení při předchozí daňové kontrole není a nemůže být důvodem pro uznání chybného uplatňování odpisů v jiných zdaňovacích obdobích.

Správce daně je povinen při daňové kontrole postupovat v souladu se zákonem (§ 2 odst. 1 zákona o správě daní), a pokud daňový subjekt nesprávně uplatnil odpočet, musí mu daň v příslušné výši dodatečně vyměřit; skutečnost, že správce daně nesprávnost tohoto odpisování v rámci daňové kontrole za jiné zdaňovací období nezjistil, na tom nemůže ničeho změnit. Odvolací orgán se s obsahově shodnou odvolací námitkou tímto způsobem vypořádal, a jeho odůvodnění je podle názoru soudu dostatečné. Přirovnání nemožnosti změnit právní názor k nemožnosti změnit způsob odpisování nepovažuje soud za příléhavé, neboť skutečnost, že způsob odpisování pro každý nově pořízený hmotný majetek stanoví vlastník, tedy odpisovatel, a nelze jej změnit po celou dobu jeho odpisování, má oporu v zákoně (viz § 30 odst. 2 zákona o daních z příjmů).

Daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván (§ 31 odst. 9 zákona o správě daní). Žalobce byl v daňovém řízení vyzván, aby podle tohoto ustanovení prokázal, že technické zhodnocení nemělo zvyšovat vstupní cenu hmotného majetku ve smyslu § 29 odst. 3 zákona o daních z příjmů a že se jedná o jiný majetek ve smyslu § 26 odst. 3 téhož zákona. Této povinnosti však nedostál, když toliko krajně neurčitě uvedl, že technické zhodnocení mělo jiný majetkový charakter než budova, a odvolal se na postup správce daně při dřívějších daňových kontrolách. Žalobcem nadnesený přenos důkazního břemene na správce daně zákon neumožňuje; prokázání těchto skutečností bylo žalobcovou povinností.

Městský soud v Praze považuje pro úplnost za vhodné podotknout, že v inkriminované věci nelze hovořit ani o ustálené správní praxi zakládající legitimní očekávání (pro správní orgán závazné), že ani při případné budoucí daňové kontrole nebude žalobcem uplatněný způsob odpisování zpochybněn, neboť takovou praxí je toliko ustálená, jednotná a dlouhodobá činnost, případně i nečinnost orgánů veřejné správy, která opakovaně potvrzuje určitý výklad a použití právních předpisů (usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 21. července 2009, č. j. 6 Ads 88/2006 - 132). Naproti tomu v posuzovaném případě se zřejmě jednalo o pochybení či nesprávný právní názor správce daně při jediné daňové kontrole.

Správce daně tedy při vydání dodatečného platebního výměru postupoval správně, neboť žalobce neoprávněně zahrnul do nákladů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů částku ve výši 56.284 Kč. Žalobce ani přes výzvu neprokázal, že technickým zhodnocením nedošlo ke zvýšení vstupní ceny odpisovaného majetku, a nebyl

tedy oprávněn toto technické zhodnocení odpisovat samostatně jako jiný majetek ve smyslu § 26 odst. 3 zákona o daních z příjmů, nýbrž mohl je odpisovat toliko shodným způsobem – tedy rovnoměrně, nikoli zrychleně – jako zhodnocený hmotný majetek.

Městský soud v Praze přezkoumal napadené rozhodnutí správního orgánu v rozsahu žalobních bodů a ze shora uvedených důvodů dospěl k závěru, že žalovaný správní orgán při svém rozhodování neporušil zákonem stanovené povinnosti a nevydal nezákonné rozhodnutí. Z těchto důvodů proto soud podané žalobě nevyhověl a podle § 78 odst. 7 soudního řádu správního jí zamítl tak, jak je ve výroku tohoto rozsudku uvedeno.

Výrok o náhradě nákladů řízení soud opřel o ustanovení § 60 odst. 1 soudního řádu správního a contrario, neboť žalobce neměl ve věci úspěch a žalovanému správnímu orgánu žádné náklady řízení nevznikly.

P o u č e n í:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Praze dne 2. března 2015

**JUDr. Slavomír Novák v.r.
předseda senátu**

za správnost vyhotovení:
Simona Štěpinová