



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Milana Procházky a soudců JUDr. Petra Polácha a JUDr. Jany Kubenové v právní věci žalobce **P. B.**, zastoupeného Ing. Václavem Sarajem, daňovým poradcem, se sídlem Nerudova 18, 571 01 Moravská Třebová, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Brně**, se sídlem nám. Svobody 4, 602 00 Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu ze dne 9.5.2011, č.j. 5817/11-1102-702767,

t a k t o :

- I. Žaloba **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Předmět řízení

[1] Žalobou ze dne 20.5.2011 se žalobce domáhá zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 9.5.2011, č.j. 5817/11-1102-702767, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu v Boskovicích, č.j. 60583/10/284921700746, ze dne 16.11.2010, dodatečnému platebnímu výměru, jímž byla žalobci dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2006 ve výši 7 494,- Kč a sděleno penále z dodatečně vyměřené daně ve výši 1 498,- Kč.

II. Obsah žaloby

[2] Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného z následujících důvodů. Žalobce nesouhlasí s doměřením daně Finančním úřadem v Boskovicích (dále jen správce daně), potvrzeném rozhodnutím Finančního ředitelství v Brně, na základě neuznání odpisu sedací soupravy v celkové výši 12 185,- Kč s odůvodněním, že se sedací souprava nacházela v době místního šetření dne 30.3.2010 v obývacím pokoji rodinného domu v D. Sedací souprava byla zařazena do obchodního majetku v roce 2004. Od roku 2004 až do konce roku 2009 byla

sedací souprava žalobcem používána výhradně pro podnikatelskou činnost v provozovně v Drnovicích. Žalobce namítá, že v době zahájení daňové kontroly dne 2.12.2009 uplynulo pět let od jejího pořízení. V době provádění daňové kontroly nebyl plně soustředěn na svoji výpověď, a tak nedomyslel důsledky svojí odpovědi, že se sedací souprava nachází v obývacím pokoji. Podle žalobce jsou obývacím pokojem myšleny všechny místnosti v domě, ve kterém bydlí. Tato místnost je používána jako sklad pro uskladnění věcí patřících do dosud nezkolaudované provozovny v Drnovicích. Správce daně porušil ust. § 31 odst. 2 a 4 z. č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákon o správě daní a poplatků), neboť nedbal, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji a není v tomto dále vázán pouze návrhy daňového subjektu. Žalovaný dle žalobce pochybil, neboť zcela pominul skutečnost, že žalobci jsou manželé, nemají odděleno vlastnictví movitých a nemovitých věcí, a to ani nabytých při podnikatelské činnosti, ba naopak hospodaří v tzv. společném jmění manželů a z této skutečnosti tedy vyplývá, že v daňovém řízení měla být vyslechnuta, a to i případně jako svědek, žalobkyně, Naděžda Blažková, spoluvlastník uváděného dlouhodobého majetku – sedačky.

[3] Dále žalobce napadl žalované rozhodnutí z důvodu neuznání daňového odpisu skladu v celkové výši 16.901,- Kč a neuznání daňového odpisu plynového topení v celkové výši 3.793,- Kč. Nejednalo se o technické zhodnocení nemovitosti, ke které byl žalobce v podnájemním vztahu. Proto v souladu s ust. § 28 odst. 3 zák.č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákon o daních z příjmů), nejsou tyto daňové odpisy daňovým výdajem.

[4] Žalobce namítl, že správce daně porušil ust. § 31 odst. 1 a 3 zákona o správě daní a poplatků, neboť nedbal, aby skutečnosti rozhodné pro řádné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji a nebyl v tom vázán návrhy daňového subjektu. A to zejména tím, že nevzal v úvahu ust. § 24 odst. 2 písm. zc), který stanoví, že výdajem na dosažení, zajištění a udržení příjmů jsou také výdaje, a to jen do výše příjmů s nimi přímo souvisejících za podmínky, že tyto příjmy ovlivnily výsledek hospodaření.

III. Vyjádření žalovaného

[5] Žalovaný odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí o odvolání a na spisový materiál. Z něj vyplývá, že daňová kontrola na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2006 byla zahájena dne 2.12.2009, žalobce v daňovém přiznání k dani z příjmů fyzických osob za předmětné zdaňovací období uplatnil výpočet daně ze společného základu daně manželů podle ust. § 13a zákona o daních z příjmů. V rámci daňové kontroly zjistil správce daně, že žalobce zahrnul do nákladů na dosažení, zjištění a udržení daňových příjmů daňový odpis sedací soupravy ve výši 12 185,- Kč. Z dokazování vyplynulo, že žalobce předmětný majetek zařadil do obchodního majetku v roce 2004 a zahájil jeho odepisování. Při ústním jednání, konaném dne 30.3.2010, vyzval správce daně žalobce, aby prokázal, že se jedná o náklad ve smyslu ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Žalobce do protokolu o ústním jednání uvedl, že se jedná o vybavení jeho sídla. Při navazujícím místním šetření konaném dne 30.3.2010 bylo správcem daně zjištěno, že se sedací souprava nachází v obývacím pokoji žalobce. Žalobce uvedl, že se sedací souprava do jeho provozovny nevešla, proto správce daně posoudil uplatněný odpis sedací soupravy jako náklad na osobní potřebu, který nelze dle ust. § 25 odst. 1 písm. u) zákona o daních z příjmů uznat za náklad na dosažení, zjištění a udržení příjmů. K námitce žalobce, že rozhodnutím žalovaného porušil žalovaný postup dle ust. § 31 odst. 2 a 4 zákona o správě daní a poplatků, jelikož správce daně nedbal, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji a

není vázán jen návrhy daňového subjektu, žalovaný uvedl, že zásadně odmítá argumentaci žalobce, neboť jeho rozhodnutí je podepřeno důkazem – protokolem o ústním jednání, č.j. 21832/10/284930710308, ze dne 30.3.2010. Podle výpovědi žalobce v něm uvedené se sedací souprava v době daňové kontroly a v letech 2006 a 2007 nacházela v obývacím pokoji jeho domu a nikoli v jeho provozovně, neboť se díky svým rozměrům do provozovny nevešla. Žalovaný označil tvrzení žalobce: „Obývacím pokojem měl žalobce na mysli všechny místnosti v domě, ve kterém bydlí a tedy i místnost v prvním patře domu, která slouží jako sklad.“ za účelové, neboť obecně je zcela známý význam pojmu obývací pokoj. Nelze zohlednit tvrzení žalobce, že nevěnoval pozornost otázkám správce daně, neboť byl před započítáním jednání poučen a toto poučení poté stvrdil svým podpisem do protokolu o ústním jednání. Skutkový stav, který je žalobcem namítán, nelze měnit a je dostatečně zaznamenán v citovaném protokolu o ústním jednání. Daňové řízení není ovládáno zásadou vyšetřovací, ale naopak povinností daňového subjektu je dokazovat rozhodné skutečnosti. Žalobce se sice vyjádřil k výsledkům daňové kontroly, ale již nenavrl provedení dalších důkazů, které by vyvracely tvrzení správce daně ohledně odpisu sedací soupravy.

[6] K odpisu skladu ve výši 19 013,- Kč žalobce do protokolu o ústním jednání konaném dne 11.1.2010 uvedl, že se jedná o zateplení přístřešku provozovny v Kunštátě, ulice Zámecká 10. Tuto provozovnu však žalobce užívá jako podnájemce, což vyplývá ze smluv žalobcem předložených při daňové kontrole. Dle ust. § 28 odst. 3 zákona o daních z příjmů nemůže odpis technického zhodnocení pronajatého hmotného majetku daňově uplatnit podnájemce. Dle názoru žalovaného provedené úpravy objektu, který žalobce nazývá sklad, jsou ve skutečnosti provedeným technickým zhodnocením najatého hmotného majetku, přičemž žalobce je v postavení podnájemce uvedené nemovitosti.

[7] K daňovému odpisu plynového topení žalovaný uvedl, že na základě důkazních prostředků předložených žalobcem dne 1.4.2010 a 15.4.2010 zjistil, že se jedná o plynofikaci, provedenou v jeho provozovně v Kunštátě. Jedná se tedy o zhodnocení majetku, ke kterému má žalobce pouze podnájemní vztah a podle ust. § 28 odst. 3 zákona o daních z příjmů nemůže odpis technického zhodnocení pronajatého hmotného majetku daňově uplatnit podnájemce. Žalovaný navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

IV. Posouzení věci krajským soudem

[8] Krajský soud v Brně na základě včas podané žaloby přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích žalobních bodů (ust. § 75 odst. 2, věta první zák. č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů – dále jen s.ř.s.), jakož i řízení předcházející jeho vydání. Dospěl k závěru, že žaloba není důvodná, že napadené rozhodnutí žalovaného bylo vydáno v souladu se zákonem. O žalobě soud rozhodl, aniž nařizoval jednání, za podmínek vyplývajících z ust. § 51 odst. 1 s.ř.s. poté, kdy účastníci řízení s tímto postupem vyslovili souhlas.

[9] K žalobní námitce **neuznání odpisu sedací soupravy ve výši 12 185,- Kč** soud uvádí následující. Dle ust. § 25 odst. 1 písm. u) zákona o daních z příjmů, který stanoví, že za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely nelze uznat výdaje na osobní potřebu poplatníka.

[10] Podle spisového materiálu byla daňová kontrola na dani z příjmů fyzických osob zahájena u žalobce dne 2. 12.2009. V jejím rámci bylo správcem daně zjištěno, že žalobce uplatnil do nákladů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu ust. § 24

odst. 1 zákona o daních z příjmů odpis sedací soupravy ve výši 12 185,- Kč. Podle předložených důkazních prostředků byla sedací souprava zařazena do obchodního majetku v roce 2004, kdy bylo zahájeno její odepisování.

[11] Podle ust. § 75 odst. 1 s.ř.s. platí, že při přezkoumání rozhodnutí vychází soud ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu. Jelikož výše zmíněná námitka směřuje do skutkového stavu, musí při rozhodování o této námitce soud zohlednit skutkový stav, tak jak je zachycen ve spisovém materiálu. V protokolu o ústním jednání, konaném dne 30.3.2010, č.j. 21832/10/284930710308, žalobce nejprve uvedl, že v případě sedací soupravy se jedná o vybavení kanceláře v Drnovicích č. 271 v místě sídla firmy. V rámci téhož jednání, po přesunu účastníků jednání do Drnovic č. 271, do nezkolaudované dílny, bylo zjištěno, že se zde sedací souprava nenachází a žalobce následně uvedl, že je umístěna v obývacím pokoji rodinného domu v D. č. 271, kde byla umístěna i v letech 2006 a 2007, neboť se do kanceláře z důvodu svých rozměrů nevešla.

[12] Správce daně požadoval správně po žalobci, aby prokázal, že předmětný výdaj je daňově účinný ve smyslu ust. § 24 odst. 1 ZDP. Podle tohoto ustanovení věty první platí, že výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy. Na daňovém poplatníku tedy spočívá důkazní břemeno ohledně prokázání, že uplatněné výdaje vynaložil na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Ačkoliv byl žalobce vyzván k prokázání zákonných podmínek podle ust. § 24 odst. 1 ZDP, důkazní břemeno na něm spočívající neunesl. Žalobce nejprve tvrdil, že se jedná o vybavení kanceláře a poté, kdy bylo v rámci ústního jednání zjištěno, že se v těchto prostorách nenachází, uvedl, že sedací souprava je umístěna v obývacím pokoji rodinného domu, kde byla umístěna i v předmětném zdaňovacím období, a to z důvodu, že se do kanceláře pro své rozměry nevešla. K uplatněnému nákladu, resp. prokázání oprávněnosti jako nákladu daňově uznatelného, žalobce v rámci řízení před správcem daně prvního stupně nepředložil žádný důkaz. Ustanovení § 16 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků ukládá, aby daňový subjekt, u něhož je prováděna daňová kontrola, předložil pracovníku správce daně důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení v průběhu kontroly. Je to daňový subjekt, na němž leží břemeno tvrzení i břemeno důkazní. Daňové řízení a dokazování v něm probíhající není založeno na zásadě vyšetřovací (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9.2.2005, č.j. 1 Afs 54/2004 – 125, přístupný na www.nssoud.cz). Žalobce byl na stanovisko správce daně ohledně uplatněného předmětného návrhu upozorněn, byla mu poskytnuta možnost unést důkazní břemeno, což žalobce neučinil. Kromě svého shora citovaného vyjádření, které plně svědčí ve prospěch správní úvahy, učiněné jak správcem daně prvního stupně, tak žalovaným (tedy že se v případě sporného nákladu – výdaje nejedná o daňově účinný výdaj ve smyslu ust. § 24 odst. 1 ZDP, ale jde o náklad na osobní potřebu daňového subjektu) nepředložil žalobce žádný důkazní prostředek, kterým by prokázal splnění podmínky pro daňovou uznatelnost předmětného nákladu – výdaje, a to jak v rámci řízení před správcem daně prvního stupně, tak i v rámci řízení odvolacího, v němž žalobce pouze obecně namítal, že správce daně prvního stupně porušil ust. § 31 odst. 2 a 4 zákona o správě daní a poplatků, protože nedbal, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji a nebyl v tom vázán jen návrhy daňového subjektu, přičemž konkrétně to mělo znamenat, že správce daně prvního stupně mohl případně vyslechnout jako svědky některého z odběratelů žalobce či jeho manželku, kteří by měli potvrdit, že uvedená sedačka se v inkriminovaném období nacházela v provozovně v Drnovicích; jak již bylo vysvětleno, správce daně prvního stupně takovou povinnost neměl, naopak důkazní břemeno spočívalo na žalobci a ten si měl svojí procesní aktivitou zajistit

unesení na něm spočívajícího důkazního břemene. Ani v rámci odvolacího řízení žalobce konkrétně nenavrhoval doplnění důkazního řízení návrhem konkrétních důkazních prostředků.

[13] Soud se ztotožnil i s úvahou žalovaného, že pozdější námitka žalobce, že pokud sdělil, že sedačka se nachází v obývací místnosti, měl tím na mysli všechny místnosti v domě, ve kterém bydlí a tedy i místnost v prvním patře domu, která slouží jako sklad, je účelovým tvrzením. Soud rovněž souhlasí s názorem žalovaného, že žalobce byl řádně poučen o svých právech a povinnostech v rámci předmětného jednání a proti znění protokolu o ústním jednání neměl námitky.

[14] Námitka žalobce, že je třeba zohlednit, že předmětná sedací souprava má být součástí společného jmění manželů, je zcela irelevantní ve vztahu k nutnosti prokázání zákonných podmínek vyplývajících z ust. § 24 odst. 1 ZDP; pokud se touto otázkou správní orgány nezabývaly, neporušily tím žádné relevantní ustanovení předpisu týkajícího se posouzení daňové uznatelnosti žalobcem uplatněného nákladu – výdaje.

[15] K žalobní námitce **neuznání daňového odpisu skladu v celkové výši 19 013,- Kč** soud uvádí následující. Podle protokolu o ústním jednání, konaném dne 11.1.2010, který je součástí spisu, žalobce uvedl, že se jedná o zateplení přístřešku provozovny v Kunštátě, ulice Zámecká 10. Montážní práce byly provedeny svépomocí a sklad byl rozšířen o topení. Ze spisového materiálu dále vyplývá, že dne 25.1.2010 žalobce předal správci daně podnájemní smlouvu k předmětnému skladu, uzavřenou mezi žalobcem a Zemědělským družstvem vlastníků NÝROV. Z bodu č. I této smlouvy vyplývá, že pronajímatel Zemědělské družstvo vlastníků NÝROV je podle nájemní smlouvy ze dne 30.12.1993 nájemcem budovy hospodářského dvora Kunštát, čp. 10 a pozemku parc. č. 1108 v k.ú. Kunštát na Moravě, jejichž vlastníkem je Zemědělské obchodní družstvo Kunštát v likvidaci. Z tohoto ustanovení je zřejmý podnájemní vztah žalobce k předmětnému skladu.

[16] Podle ust. § 28 odst. 3 zákona o daních z příjmů technické zhodnocení pronajatého hmotného majetku a jiný majetek uvedený v ust. § 26 odst. 3 písm. c), jsou-li hrazené nájemcem, může na základě písemné smlouvy odpisovat nájemce, pokud není vstupní cena u vlastníka hmotného majetku zvýšena o tyto výdaje; přitom je zařídí do odpisové skupiny, ve které je zaříděn pronajatý hmotný majetek a odpisuje podle tohoto zákona. Při odpisování technického zhodnocení postupuje nájemce způsobem stanoveným pro hmotný majetek a zařídí technické zhodnocení do odpisové skupiny, ve které je zaříděn pronajatý hmotný majetek. Z výše uvedeného ustanovení zákona vyplývá, že tyto odpisy může realizovat pouze nájemce a nikoli podnájemce. Podnájemní vztah přitom nevyplývá ze shora uvedených skutečností.

[17] S tvrzením žalobce, že předmětný sklad je samostatnou movitou věcí, nemůže soud souhlasit a přiklání se k názoru žalovaného, že se jedná o technické zhodnocení nemovitosti v podnájmu žalobce. Pro posouzení, že se jedná o technické zhodnocení nemovitosti, není rozhodující, zda bylo vydáno stavební povolení nebo zda bylo třeba předmětnou nemovitost ohlásit, ale v souladu se základními zásadami daňového řízení je třeba vycházet z obsahu úkonu a výsledku provedených úprav. V daném případě se jednalo o zateplení přístřešku s rozšířením vytápění, jehož následkem došlo k funkčnímu a provoznímu propojení se stávající budovou. Takový výsledek plně odpovídá ust. § 33 odst. 3 zákona o daních z příjmů a je nutné jej hodnotit jako modernizaci, resp. technické zhodnocení majetku dle ust. § 33 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

[18] K žalobní námitce **neuznání daňového odpisu plynového topení v celkové výši 3.945,- Kč** soud plně odkazuje na argumentaci obsaženou v předchozím žalobním bodě. Správce daně postupoval v souladu se zákonem, když neuznal tento daňový odpis. Dle ust. § 28 odst. 3 zákona o daních z příjmů může uplatnit odpis technického zhodnocení pronajatého hmotného majetku pouze nájemce. Jelikož však žalobce byl k předmětné nemovitosti v podnájemním vztahu, nelze za náklady vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů uznat odpis technického zhodnocení tohoto majetku, neboť pojmy nájem a podnájem nelze ztotožňovat. Soudu je znám rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9.4.2009, č.j. 9 Afs 83/2008 – 82, přístupný na www.nssoud.cz, podle kterého je v případě sub-leasingu oprávněn tvořit rezervu i osoba, která má předmět leasingu v podnájmu (sub-leasingu), nicméně tento rozsudek odpovídá právní úpravě zákona o daních z příjmů, kde je výslovně sub-leasingová, tedy podnájemní smlouva považována za smlouvu nájemní a podnájemce za nájemce. Konstrukce uvedeného rozsudku se proto na souzenou věc nemůže pro absenci výslovné právní úpravy použít.

[19] S ohledem na vše shora uvedené dospěl soud k závěru, že rozhodnutí žalovaného, kterým bylo odvolání žalobce zamítnuto, bylo vydáno v souladu se zákonem a uplatněné žalobní námitky nejsou důvodné. Soudu proto žalobu jako nedůvodnou podle ust. § 78 odst. 7 zamítl.

V. Náklady řízení

[20] Výrok o nákladech řízení vychází z ust. § 60 odst. 1 s.ř.s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. V projednávané věci byl žalobce neúspěšný (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta), proto by bylo možno uvažovat o přiznání náhrady nákladů řízení žalovanému. Jelikož však nebylo zjištěno, že by žalovanému v souvislosti s řízením nějaké náklady nad rámec jeho běžné administrativní činnosti vznikly, rozhodl soud tak, že právo na náhradu nákladů řízení žalovanému nepřiznal.

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 nejbližší 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 Brně dne 9.10.2012

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu