



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 Mgr. Petra Sedláka 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. 5816/11-1102-702767,

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

Žalobou ze dne 25.5.2011 se žalobce domáhá zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 9.5.2011, č.j. 5816/11-1102-702767, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu v Boskovicích, č.j. 60602/10/284921700746, ze dne 16.11.2010, dodatečnému platebnímu výměru, jímž byla žalobci dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2007 ve výši 148.608,- Kč a sděleno penále z dodatečně vyměřené daně ve výši 29.721,- Kč

II. Obsah žaloby

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 8.123,- Kč s odůvodněním, že se sedací souprava nacházela v době místního šetření dne 30.3.2010 v obývacím pokoji rodinného domu v D.

Dle tvrzení žalobce 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 D. Žalobce namítá, že v době zahájení daňové kontroly dne 2.12.2009 uplynulo pět let od jejího pořízení.

Dále žalobce uvádí, že 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. Dle žalobce jsou obývacím pokojem myšleny všechny místnosti v domě, ve kterém bydlí. Tato místnost je dle žalobce používána jako sklad pro uskladnění věcí patřících do dosud nezakladované provozovny v D.

Dle žalobce 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 správce daně 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 nevyslechl manželku žalobce.

Dále žalobce napadá 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. Žalobce nesouhlasí s odůvodněním správce daně, že se jednalo o technické zhodnocení nemovitosti, ke které byl žalobce v podnájemním vztahu. Proto dle názoru žalovaného 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.

Žalobce namítá, že správce daně porušil ust. § 31 odst. 1 a 3 zákona o správě daní a poplatků, když 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. ze), 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.

Dalším žalobním bodem je neuznání tvorby rezervy na opravu hmotného majetku v celkové výši 900.000,- Kč s odůvodněním, že se nejednalo o opravu, ale technické zhodnocení v důsledku změny parametrů opravovaných strojů a neznámý stav provozuschopnosti strojů při jejich pořízení.

Dle svého tvrzení žalobce vytvořil v souladu s ust. zák. č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákon o rezervách) rezervu na opravu obráběcího stroje MCV 1000 CNC ve výši 435.000,- Kč a na opravu stroje MAHO 1000 CNC ve výši 435.000,- Kč, tedy celkem 900.000,- Kč. Oba stroje dle žalobce jsou a byly provozuschopné, o čemž se mohl správce daně přesvědčit z nabývacích dokladů (součást spisového materiálu), výslechem ing. J. P. nebo některého ze zaměstnanců.

Dle žalobce se jednalo o rezervy na opravu v souladu s ust. § 7 zákona o rezervách a nebyly vytvořeny dle ust. § 7 odst. 2 a 3 zákona o rezervách. Naopak byly dle žalobce dodrženy podmínky zák. č. 40/1964 Sb., občanského zákoníku, ve znění pozdějších předpisů, který definuje v ust. § 652 a násl. pojem oprava. Dle názoru žalobce tedy zásahy na strojích neodpovídají pojmu technického zhodnocení, ale pojmu oprava, jelikož smyslem zásahu do

strojů bylo odstranit účinky opotřebení dané věci ve formě vytvoření zákonné rezervy na tuto opravu. Účelem zásahu nebyla změna technických parametrů strojů.

Rezerva na opravu strojů byla dle žalobce vytvořena na základě zadání a cenové nabídky od profesního podnikatele, který se těmito opravami obráběcích strojů zabývá, panem J. J.-DASK, který svým čestným prohlášením potvrdil, že nedojde ke změně technických parametrů, resp. k technickému zhodnocení strojů a k těmto skutečnostem byl správcem daně dne 6.10.2010 vyslechnut správcem daně.

Dále žalobce namítá, že správce daně nedokázal plánovanou opravu rozdělit na část mechanickou a řídicí, ačkoli to bylo jeho povinností a dospěl tak k závěru, že se jedná o technické zhodnocení a nikoli o opravu.

Žalobce postupoval v souladu se zákonem a prokázal v průběhu daňové kontroly všechny skutečnosti, které uvedl v daňovém přiznání za zdaňovací období roku 2007 a ke kterým byl správcem daně vyzván, a proto postupoval v souladu s ust. § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků. Naopak správce daně a následně i žalovaný nepostupovali při daňové kontrole s odbornou péčí, neboť nepřihlédli ke všem důkazním prostředkům a tím porušili ust. § 31 odst. 1, 2 a 8 zákona o správě daní a poplatků. Vzhledem k výše uvedenému proto žalobce navrhuje rozhodnutí žalovaného ze dne 9.5.2011, č.j. 5816/11-1102-702767, v plném rozsahu zrušit a uložit žalovanému povinnost nahradit žalobci náklady řízení.

III. Vyjádření žalovaného

Žalovaný ve svém vyjádření ze dne 8.11.2011 odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí o odvolání žalobce na spisový materiál. Ze spisového materiálu vyplývá, že daňová kontrola na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2007 byla zahájena u žalobce 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 8.123,- 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, č.j. 21832/10/284930710308, 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 uvádí, 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. Dle 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 označuje 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.

Žalovaný dále uvádí, že nelze zohlednit tvrzení žalobce, že nevěnoval pozornost otázkám správce daně, neboť byl před započítím jednání poučen a toto poučení poté stvrdil svým podpisem protokolu o ústním jednání. Skutkový stav, který je žalobcem namítán, nelze měnit a je dostatečně zaznamenán v protokole o ústním jednání, č.j. 21832/10/284930710308, ze dne 30.3.2010.

Dle názoru žalovaného tak byly správcem daně řádně zjištěny skutečnosti rozhodné pro vyměření daně, neboť 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 nenavrhл provedení dalších důkazů, které by vyvracely tvrzení správce daně ohledně odpisu sedací soupravy.

K odpisu skladu ve výši 16.901,- Kč dle žalovaného 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 má žalobce 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.

K daňovému odpisu plynového topení žalovaný uvádí správce daně, 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 dle ust. § 28 odst. 3 zákona o daních z příjmů nemůže odpis technického zhodnocení pronajatého hmotného majetku daňově uplatnit podnájemce.

K žalobní námitce vyloučení nákladů spojených s tvorbou rezervy ve výši 900.000,- Kč a porušení ust. § 31 odst. 1 a 8 zákona o správě daní a poplatků žalovaný uvádí, že v rámci provedení daňové kontroly vyzval žalobce k prokázání skutečností týkající se tvorby rezervy. Výzvou k dokazování č.j. 59896/09/284930710308 požadoval správce daně prokázat, na jaký majetek byla tato rezerva vytvořena a z jakých podkladů vycházel žalobce při stanovení její výše. Žalobce při ústním jednání správci daně sdělil, že tato rezerva je vytvořena na stroje MCV 1000 CNC a MAHO 1000 CNC. Z předložených důkazních prostředků nebylo správci daně zřejmé, jaké práce budou na strojích vykonány a zda tyto práce mají charakter opravy. Dále žalobce neprokázal stav majetku před zahájením prací, jeho současné využití a následné využití po těchto pracích. Na základě dalšího dokazování žalovaný dospěl k názoru, že žalobce dostatečně neprokázal, že se jedná o tvrzenou opravu strojů, ale že se jedná o jejich technické zhodnocení. Dle názoru žalovaného tedy nebyla splněna podmínka ust. § 24 odst. 2 písm. i) zákona o daních z příjmů a podmínka ust. § 7 odst. 2 zákona o rezervách.

K porušení ust. § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků není správce daně povinen prokazovat, jaký je skutečný stav věci. K tomu, aby správce daně učinil závěr o

neunesení důkazního břemene daňovým subjektem postačí, pokud se daňovému subjektu nepodaří rozptýlit důvodné pochybnosti správce daně o jeho tvrzeních. Daňové řízení není založeno na vyšetřovací zásadě. K přechodu důkazního břemene z daňového subjektu na správce daně dochází pouze tehdy, když daňový subjekt předloží hodnověrné důkazní prostředky pro své tvrzení a správce daně je nepřijme. Jestliže daňový subjekt tedy neprokáže hodnověrně jím tvrzené skutečnosti, není možné dovozovat, že správce daně byl povinen tyto skutečnosti prokazovat za daňový subjekt s odkazem na ust. § 31 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků. Žalobce tedy dle názoru žalovaného neprokázal, že hmotná rezerva byla vytvořena na opravu předmětného majetku.

K námitce žalobce, že správce daně nehodnotil svědeckou výpověď pana J., žalovaný uvádí, že řádně hodnotil všechny předložené důkazní prostředky. Výpověď pana J. je zachycena v protokolu o ústním jednání ze dne 6.10.2010, č.j. 53827/10/284930710308 a podrobné vyhodnocení důkazních prostředků je zachyceno na str. 25 až 30 zprávy o daňové kontrole, vypracované správcem daně. Z důkazního řízení dle žalovaného nevyplývá, že by došlo k prokázání vytvoření rezervy na opravy předmětných strojů.

K námitce žalobce, že správce daně nedokázal plánovanou opravu rozdělit na část mechanickou a řídící, žalovaný uvádí, že s ohledem na důkazní břemeno je toto povinností žalobce a nikoli správce daně. Dle žalovaného tedy žalobce v tomto směru neunesl důkazní břemeno.

K námitce porušení ust. § 31 odst. 1, 2 a 8 zákona o správě daní a poplatků žalovaný uvádí, že z předložených písemných materiálů vyplývá, že správce daně postupoval zcela v intencích výše zmíněných ustanovení a dbal, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji.

Vzhledem k výše uvedenému žalovaný navrhuje, aby Krajský soud v Brně žalobu dle ust. § 78 odst. 7 zák. č. 150/2002 Sb., správního řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen s.ř.s.) zamítl a žalobci nepřiznal právo na náhradu nákladů řízení a právního zastoupení.

IV. Posouzení věci krajským soudem

Krajský soud v Brně na základě včas podané žaloby přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích žalobních bodů (ust. § 75 odst. 2, věta první, 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.

K žalobní námitce **neuznání odpisu sedací soupravy ve výši 8.123,- 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.

Dle spisového materiálu byla daňová kontrola na dani z příjmů fyzických osob zahájena u žalobce dne 2. 12.2009. V rámci předmětné daňové kontroly 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 8.123,-

Kč. Dle předložených důkazních prostředků byla sedací souprava zařazena do obchodního majetku v roce 2004, kdy bylo zahájeno její odepisování.

Při konání ústního jednání, konaného dne 30.3.2010, vyzval správce daně žalobce, aby prokázal, že se jedná o náklad ve smyslu ust. § 24 odst. 1 zákona o správě daní, neboť vznikly pochybnosti, že tento majetek žalobce souvisel s jeho podnikatelskou činností. Ačkoli žalobce uvedl, že se sedací souprava nachází v provozovně v D., nebyla tato při místním šetření v předmětném místě nalezena. V protokolu o ústním jednání, konaném dne 30.3.2010, č.j. 21832/10/284930710308, který je součástí spisového materiálu žalobce uvedl, že se sedací souprava nachází v obývacím pokoji jeho rodinného domu v D. a že se v tomto domě nacházela i v průběhu let 2004 a 2007.

Dle ust. § 75 odst. 1 s.r.s. 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 uvedl, že se sedací souprava nachází v obývacím pokoji jeho rodinného domu v D. a že se v tomto domě nacházela i v průběhu let 2004 a 2007. Z tohoto důvodu je soud toho názoru, že sám žalobce tímto potvrdil závěry správce daně, že se jedná o výdaj na osobní potřebu žalobce a nelze jej tedy v intencích ust. § 25 odst. 1 písm. u) uznat jako způsobilý daňového odpisu. Na této skutečnosti nic nemění ani účelové tvrzení žalobce, že obývacím pokojem jsou myšleny všechny místnosti jeho rodinného domu a tedy i místnost v prvním poschodí, kde byla sedací souprava při místním šetření nalezena a tyto místnosti slouží jako skladovací prostory pro žalobcovu provozovnu v D., případně tvrzení žalobce, že nevěnoval otázkám správce daně při místním šetření pozornost, neboť žalobce byl řádně poučen o průběhu daňové kontroly a o svých právech, což stvrdil podpisem výše uvedeného protokolu, který je součástí spisového materiálu.

Ohledně žalobcova tvrzení, že se na daňové řízení uplatní **zásada vyšetřovací**, soud uvádí, že dle ust. § 16 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků daňový subjekt, u něhož je prováděna daňová kontrola, má ve vztahu k pracovníku správce daně povinnost předložit důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení v průběhu kontroly. Z výše uvedeného je zřejmé, že se tato zásada v daňovém řízení neuplatní a naopak daňový subjekt je povinen tvrdit a prokazovat. Nelze usuzovat o použití této zásady ani z ust. § 31 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, který stanoví, že správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů. Obdobně rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 9.2.2005, č.j. 1 Afs 54/2004-125, ve kterém soud vyslovil názor, že daňové řízení a dokazování v něm není založeno na zásadě vyšetřovací.

Dle názoru soudu měl správce daně dostatek důkazních prostředků shromážděných v průběhu místního šetření, aby mohl realizovat svoji správní úvahu v intencích zákona. Ze spisu vyplývá, že dne 27.8.2010 byl daňový subjekt seznámen s výsledky daňové kontroly. Jelikož daňový subjekt již neučinil návrh na provedení dalších důkazních prostředků k prokázání odpisu sedací soupravy (žalobce nevyžadoval výsledky svojí manželky, ačkoli žádné okolnosti bránící jeho provedení v době rozhodování správce daně nebyly známy), byl postup správce daně, kterým bylo rozhodnuto o neuznání daňového odpisu s následným doměřením daně zcela v souladu se zákonem a nelze jej tedy uznat rozporným s ust. § 31 odst. 2 a 4 zákona o správě daní a poplatků. Námitku žalobce, že je třeba zohlednit, že je

předmětná sedací souprava součástí společného jmění manželů, nepovažuje soud vzhledem k předmětu řízení za relevantní, a proto se k ní nebude dále vyjadřovat.

K žalobní námitce **neuznání daňového odpisu skladu v celkové výši 16.901,- Kč** soud uvádí následující. Dle 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 dle 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.

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 byl osvědčen na základě výše uvedeného.

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 předmětném 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.

K žalobní námitce **neuznání daňového odpisu plynového topení v celkové výši 3.793,- 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 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, dle 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.

K žalobnímu bodu **vyloučení nákladů spojených s tvorbou rezervy ve výši 900.000,- Kč** soud uvádí následující. Žalobce na výzvu správce daně, aby v rámci daňové kontroly prokázal, na jaký majetek byla tato rezerva vytvořena, uvedl na ústním jednání dne 11.1.2010, že tyto rezervy se týkaly strojů MCV 1000 CNC a MAHO 1000 CNC. V rámci výzvy k dokazování, č.j. 59896/09/284930710308, správce daně došel k závěru, že nebylo dostatečně zřejmé, jaké konkrétní práce byly na strojích vykonány a zda tyto práce mají charakter opravy. Správce daně proto daňový subjekt znovu vyzval k doplnění dokazování, aby vyhověl svým povinnostem ve smyslu ust. § 31 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, a to výzvou č.j. 2167/10/284930710308. Žalobcem byly doplněny další důkazy, na základě kterých správce daně dospěl k závěru, že nebyla splněna podmínka ust. § 24 odst. 2 písm. i) zákona o daních z příjmů a ust. § 7 odst. 2 zákona o rezervách a nejedná se o opravu, ale o technické zhodnocení věci, které nelze uznat jako rezervu. Pro rozhodnutí soudu ve věci se tedy stěžejní otázkou stává otázka, zda provedené práce na obou strojích je možné považovat za opravu těchto strojů nebo za technické zhodnocení.

Samotný pojem „oprava“ není v zákoně o daních z příjmů, ani v žádném jiném daňovém zákoně, definován. Definici opravy věci nalezneme v ust. § 652 odst. 2 ObčZ. Opravou věci je činnost, kterou se zejména odstraňují vady věci, následky jejího poškození nebo účinky jejího opotřebení. Z hlediska účetního nalezneme vymezení opravy majetku v ust. § 47 odst. 2 písm. a) vyhlášky č. 500/2002 Sb. Opravou se dle tohoto ustanovení odstraňují účinky částečného fyzického opotřebení majetku (pozwolný proces stárnutí majetku v důsledku jeho používání) nebo poškození majetku (jednorázový proces zestárnutí majetku) za účelem uvedení do předchozího nebo provozuschopného stavu, přičemž uvedením do provozuschopného stavu se rozumí provedení opravy i s použitím jiných, než původních materiálů, dílů, součástí nebo technologií, pokud tím nedojde k technickému zhodnocení. Dle názoru Nejvyššího správního soudu je třeba pro daňové účely vycházet z definice pojmu „oprava“ podle účetních předpisů (viz např. rozsudek ze dne 7. 5. 2008, č.j. 9 Afs 141/2007 - 83).

Pojem technické zhodnocení je upraven v ust. § 33 zákona o daních z příjmů, který stanoví, že technickým zhodnocením se 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 ust. § 24 odst. 2 písm. zb).

Pojem rekonstrukce definuje zákon o daních z příjmů dle ust. § 33 odst. 2 zákona o daních z příjmů, který stanoví, že rekonstrukcí se pro účely tohoto zákona rozumí zásahy do majetku, které mají za následek změnu jeho účelu nebo technických parametrů.

Pojem modernizace je upraven v ust. § 33 odst. 3 zákona o daních z příjmů, který stanoví, že modernizací se pro účely tohoto zákona rozumí rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti majetku.

Pro hodnocení, zda konkrétní práce na strojích splňují požadavek zákona na opravu, technické zhodnocení, rekonstrukci nebo modernizaci je vždy nutné zjistit, jaký byl stav věci před provedením těchto prací. Tento stav je pak nutné následně porovnat se stavem po provedených pracích. Tento názor soudu je podepřen také rozsudkem Krajského soudu v Ústí

nad Labem, pobočka v Liberci, ze dne 13.12.2005, č.j. 59 Ca 136/2003-58, který uvádí, že *rekonstrukce a modernizace jakožto formy technického zhodnocení jsou definovány v § 33 odst. 2 a 3 zákona ČNR č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, pomoci povahy výsledné změny oproti původnímu stavu hmotného majetku. Není proto možné rozhodnout, že určitý výdaj byl vynaložen na rekonstrukci či modernizaci hmotného majetku, aniž by byl řádně zjištěn původní stav tohoto majetku a následně porovnán s jeho stavem po provedeném zásahu. Ze spisového materiálu není zřejmé, že by daňovým subjektem byl dostatečně prokázán původní stav strojů, a to i přesto, že byl daňový subjekt se závěry správce daně o vytvořených rezervách informován. Postupem správce daně došlo ke shromáždění dostatečného množství důkazů, aby si mohl udělat fundovaný úsudek o provedených pracích.*

Povinností daňového subjektu tedy bylo prokázat oprávněnost výše vytvořené rezervy (*Oprávněnost tvorby rezervy na opravu hmotného majetku, tj. její nezbytnost, způsob výpočtu její výše a způsob jejího použití včetně případného rozlišení na opravy a technické zhodnocení, prokazuje daňový subjekt – z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 8.11.2007, č.j. 9 Afs 50/2007-59*) a to, že provedené práce svým obsahem odpovídají pojmu opravy hmotného majetku. Tato povinnost daňovým subjektem dle názoru soudu splněna nebyla, neboť ani z jednoho žalobcem předloženého důkazu nelze jednoznačně dovodit, že se jedná o opravu předmětných strojů. Nelze však při nesplnění této povinnosti daňovým subjektem přenášet povinnost dokazovat skutečný stav věci na správce daně.

Pro závěr správce daně o neunesení důkazního břemene daňovým subjektem postačí, pokud se daňovému subjektu nepodaří rozptýlit důvodné pochybnosti správce daně o jeho tvrzeních. K přechodu důkazního břemene z daňového subjektu na správce daně dle ust. § 31 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků, dochází pouze v případě, kdy daňový subjekt předloží hodnověrné důkazní prostředky pro své tvrzení a správce daně je nepřijme. Na základě výše uvedeného soud dospěl k závěru, že daňový subjekt hodnověrně neprokázal tvrzené skutečnosti a nemohlo tedy dojít k přechodu důkazního břemene na správce daně. K tomu shodně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12.4.2006, č.j. 5 Afs 40/2005-72.

K námitce žalobce o **výslechu pana J. J.** soud uvádí, že k výslechu svědka pana J. J. dle spisového materiálu došlo, neboť je jeho výpověď zachycena v protokolu o ústním jednání ze dne 6.10.2010, č.j. 53827/10/284930710308. Správce daně provedl i hodnocení tohoto důkazu, a to na straně 25 a 30 zprávy o daňové kontrole. Soud se při hodnocení, zda došlo prostřednictvím tohoto důkazního prostředku k prokázání, že se jednalo o opravy předmětných strojů, ztotožňuje s názorem správce daně, že se jedná o technické zhodnocení, neboť tento důkaz názor správce daně o technickém zhodnocení předmětných strojů nevyvrátil.

Námitku žalobce, že **správce daně nedokázal plánovanou opravu rozdělit na část mechanickou a řídicí**, soud nepovažuje za relevantní, neboť řádné oddělení těchto částí je povinností daňového subjektu a opět svědčí o neunesení důkazního břemene žalobcem.

Námitku žalobce, že správce daně porušil ust. § 31 odst. 1, 2 a 8 zákona o správě daní a poplatků soud neshledává důvodnou, neboť správce daně prováděl dokazování a dbal, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji.

V. Shrnutí a náklady řízení

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 shora uvedené žalobní námitky, uplatněné žalobcem, nejsou důvodné. Soudu tedy nezbylo, než žalobu jako nedůvodnou podle ust. § 78 odst. 7 zamítnout.

Výrok o nákladech řízení má oporu v 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). Případně-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 29.8.2012

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu