



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Milana Procházky a soudců JUDr. Jany Kubenové a JUDr. Petra Polácha v právní věci žalobce: **M. H.**, bytem Š. x, B. u Z., zast. Ing. Miroslavem Glabou, daňovým poradcem se sídlem U Sokolovny 21, Zlín, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně**, se sídlem nám. Svobody 4, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19.4.2010, č.j. 4998/10-1102-701130

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.

Vymezení věci

[1] Dne 5.6.2009 byla u žalobce zahájena kontrola daně z příjmů m.j. týkající se i zdaňovacího období roku 2006. Předmětem podnikatelské činnosti žalobce v kontrolovaném období byla práce autojeřábem. Na základě provedené daňové kontroly vyloučil správce daně z uplatněných výdajů dle § 24 odst. 1 zák. č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen ZDP) výdaj na pořízení dioptrických brýlí ve výši 8 990,70 Kč. Dodatečným platebním výměrem FÚ Zlín ze dne 5.10.2009, č.j. 210423/09/303913707744, byl žalobci stanoven základ daně ve výši 28 997 Kč a dodatečně vyměřena daň ve výši 4 285 Kč. Současně bylo sděleno předepsané penále z dodatečně vyměřené daně ve výši 857 Kč. Napadeným rozhodnutím žalovaného bylo odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru zamítnuto.

II.

Stručné shrnutí argumentů obsažených v napadeném rozhodnutí žalovaného

[2] Žalobce uplatnil jako výdaj dle § 24 odst. 1 ZDP dioptrické brýle v hodnotě 8 990,70 Kč bez DPH, jejíž hlavní funkcí je vizualizace korekce očních vad podle konkrétně doložené individuální potřeby jejich uživatele-fyzické osoby. Naopak prvotní funkcí

ochranných brýlí, které lze ve smyslu nařízení vlády č. 495/2001 Sb. a nařízení vlády č. 21/2003 Sb. považovat za osobní ochranné prostředky, je chránit zrak jejich uživatele před poškozením mechanickým, tepelným nebo zářením. Nařízení vlády č. 495/2001 Sb., kterým se stanoví rozsah a bližší podmínky poskytování osobních ochranných pracovních prostředků, mycích, čistících a dezinfekčních prostředků se vztahuje k ust. § 133 a) odst. 6 zák. č. 65/1965 Sb., zákoník práce, tj. pořízení osobních ochranných pomůcek zaměstnavatelem pro zaměstnance. ZDP nikde nedefinuje konkrétní výdaje podnikatele na jednotlivé osobní ochranné pomůcky, které lze zahrnout do výdajů. Je tedy nutné vyjít z nařízení vlády č. 495/2001 Sb., protože obdobná kritéria pro pořízení a užívání osobních ochranných prostředků by měla platit i u podnikajících fyzických osob. Z přílohy č. 2 nařízení vlády č. 495/2001 Sb. vyplývá, že ochrannými prostředky pro ochranu očí a obličeje jsou ochranné brýle, ochranné brýle proti záření rentgenovému, laserovému, ultrafialovému, infračervenému, viditelnému (proti oslnění), ochranné obličejové štíty, svářečské kukly a štíty. V příloze č. 3 v odst. 3 téhož nařízení jsou uvedeny práce a činnosti, které vyžadují poskytnutí ochranných prostředků, resp. ochranu zraku nebo obličeje, tj. a) svářecí brousící a rozbrušovací práce, b) práce při utěsňování a sekání, c) práce při dobývání a zpracování hornin, d) práce s expanzními vsazovacími přístroji, e) práce na hrubovacích strojích, které jsou zdrojem malých úlomků, f) kopání do záпустky, g) odstraňování částí materiálu nebo práce, při nichž vnikají úlomky nebo střepiny (kovoobrábění, dřevoobrábění), h) práce při tryskání abrasivních látek, i) práce s kyselinami a zásadami, jejich roztoky, desinfekčními látkami a žíravými čistícími prostředky, j) práce, při nichž se rozprašují kapaliny, k) práce s roztavenými látkami nebo v blízkosti těchto látek, l) práce v sálavém teple, m) práce s lasery, n) práce s přenosnými řetězovými pilami a křovinořezy. Předmětné dioptrické brýle byly vyrobeny a určeny jako individuální zdravotní pomůcka pro soukromé použití konkrétní osoby. Nezbytnost použití dioptrických brýlí byla vyvolána především potřebou korekce určité oční vady fyzické osoby bez ohledu na předmět vykonávané podnikatelské činnosti. Slouží tedy jako zdravotní pomůcka ke zkvalitnění života jejich konkrétního uživatele. Na tomto závěru nic nemění ani skutečnost, že brýle mají antireflexní úpravu tudíž jsou použitelné na ochranu proti ultrafialovým paprskům a na ochranu proti slunečnímu záření. Podle veřejně dostupných informací na internetu (www.grandoptical.cz) navíc antireflexní úprava není povrchovou úpravou, jejíž funkcí je ochrana zraku před slunečním zářením. V části 2.3. nařízení vlády č. 21/2003 Sb., týkající se osobních ochranných prostředků pro obličej, oči a dýchací orgány, je mj. uvedeno, že osobní ochranný prostředek určený pro uživatele s korekcí zraku musí umožňovat nošení brýlí nebo kontaktních čoček. Osobní ochranné pracovní prostředky určené pro zajištění bezpečnosti a pro ochranu zdraví při různých vybraných pracovních činnostech pak musí mít ve své kategorii (např. ochrana zraku a obličeje) určitý univerzální charakter, tj. musí být použitelné bez nějakých zásadních změn prakticky pro všechny osoby, které se danou činností zabývají a užití takového osobního ochranného pracovního prostředku z hlediska ochrany jejich zdraví a zajištění bezpečnosti práce je při ní nezbytné. I z toho plyne, že i dioptrické brýle zajišťující ochranu zraku před slunečním zářením by nikdy nemohly mít v uvedeném ohledu povahu univerzálně použitelného osobního ochranného pracovního prostředku, neboť slouží především ke korekci přesně dané individuální oční vady u konkrétní osoby. Správce daně proto posoudil výdaj žalobce jako výdaj dle ust. § 25 odst. 1 písm. u) ZDP, tedy výdaj vynaložený na osobní potřebu poplatníka.

[3] Z obecného znění ust. § 24 odst. 1 ZDP sice vyplývá, že bylo možné dovodit oprávněnost zahrnutí vynaložených výdajů na pořízení určitých zdravotních pomůcek do daňových výdajů u vybraných druhů podnikatelské činnosti, avšak jen v odůvodněné poměrné výši. V takovém případě bude podstatné stanovení určité prokazatelné míry použití pořízené zdravotní pomůcky v konkrétní profesi s ohledem na další objektivní a subjektivní skutečnosti. Užívá-li daňový subjekt v rámci jím vykonávané výdělečné činnosti prokazatelně zdravotní pomůcku, kterou však lze využívat také pro zcela soukromé účely, je na něm,

jakým způsobem stanoví a věrohodně odůvodní míru jejího využití pro podnikatelské a soukromé účely. Z toho se pak může odvíjet poměrná část výdajů vynaložených na pořízení zdravotní pomůcky, které by bylo možno považovat za prokazatelně vynaložené daňové výdaje dle ust. § 24 odst. 1 ZDP. Žalobce sice uplatnil výdaj na dioptrické brýle jako daňově uznatelný dle § 24 odst. 1 ZDP, ale již tuto skutečnost dle ust. § 31 odst. 9 zák. č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen d.ř.) nijak neprokázal. Žalovaný tedy svůj závěr postavil i na tom, že žalobce nepředložil ani nenavrhl žádné důkazní prostředky prokazující nákup dioptrických brýlí jako výdaj dle § 24 odst. 1 ZDP a neunesl tak v tomto směru své důkazní břemeno dle § 31 odst. 9 d.ř.

III. Žalobní argumentace

[4] Žalobce namítal, že v případě dioptrických brýlí se jedná o nutnou zdravotní pomůcku, bez které není schopen vykonávat podnikatelskou činnost. Dioptrické brýle používá toliko v souvislosti s podnikatelskou činností. Při exponované práci jeřábníka je nutné sledovat počítač a přístroje v kabině obsluhy. S ohledem na bezpečnost práce je rovněž potřebné sledovat situaci v okolí jeřábu právě. Brýle jsou dále využívány při řízení motorového vozidla a při práci s počítačem. Jejich ostatní využití v osobním životě je minimální, resp. žádné. Z posouzení lékaře vyplývá, že jde o pracovní brýle s dioptrickými skly, které jsou předepsány, neboť to vyžaduje práce žalobce. Pořízené dioptrické brýle s antireflexními skly a ochranou proti ultrafialovému záření pomáhají ochraně očí podnikatele při práci. Ochrana zdraví (zraku) na pracovišti nebo při podnikání a výdaj vynaložený na její zajištění je tedy daňově uznatelným výdajem. Nařízení vlády č. 178/2001 Sb. definuje hodnocení zdravotního rizika při práci na zařízeních se zobrazovacími jednotkami. Zobrazovací jednotkou je obrazovka počítače v kanceláři a také monitor počítače obsluhy jeřábu. Žalobce vyhodnotil, ve vztahu ke svojí osobě jako podnikateli, míru rizika práce ve smyslu tohoto nařízení vlády jako nepříznivou a zrak negativně ovlivňující. K její eliminaci směřovalo pořízení dioptrických brýlí, které jsou mimo jiné vybaveny ochranou proti škodlivému ultrafialovému záření. Nařízení vlády č. 178/2001 Sb. také negativně vymezuje prostředky, které osobními ochrannými prostředky nejsou. Dioptrické brýle mezi ně nepatří. Způsob, podmínky a dobu používání ochranných prostředků, míru rizika podle charakteru a druhu práce vyhodnocuje a odpovídá za ní zaměstnavatel, nebo podnikající fyzická osoba. V posuzovaném případě však žalovaný bez praktických zkušeností v dané podnikatelské činnosti rozhodl o druhu použití ochranného prostředku.

[5] Podle žalovaného nebylo prokázáno, že se jedná o osobní ochrannou pomůcku. Žalobce však v souladu s ust. § 31 odst. 4 d.ř. předložil potvrzení lékaře o nutnosti používání brýlí k podnikatelské činnosti. Důkazem je i samotné vyjádření žalobce. K žalovanému naznačené možnosti o uplatněném výdaji na pořízení brýlí v poměrné výši žalobce uvedl, že FÚ takové řešení odmítl, neboť se jednalo výhradně o výdaj pro osobní potřebu. Žalobce vytkl žalovanému, že nerespektoval ust. § 31 odst. 2 d.ř. Dle žalovaného totiž v průběhu daňové kontroly nebyl předložen žádný důkaz, prokazující používání brýlí jen v souvislosti s podnikatelskou činností. Žalobce však předložil vyjádření lékaře. Shledal-li jej žalovaný nedostatečným, pak měl žalobce vyzvat k předložení podrobnějšího vyjádření, či měl zajistit vyjádření odborného očního lékaře. Žalovaný rovněž postupoval v rozporu s ust. § 31 odst. 8 d.ř., neboť svou domněnku, že se jedná výlučně o výdaj pro osobní spotřebu ničím neprokázal. Neuvedl tedy, proč tvrzení lékaře neosvědčil jako důkaz ani tuto skutečnost nevyvrátil. V tomto směru je jeho tvrzení nepřezkoumatelné.

IV. Stanovisko žalovaného

[6] Žalovaný v písemném vyjádření k žalobě setrval na skutkové a právní argumentaci, jak je uvedena v jeho žalobou napadeném rozhodnutí. V nařízení vlády č. 178/2001 Sb. nejsou nikde vyjmenovány prostředky, které nejsou osobními ochrannými prostředky. Z předloženého lékařského potvrzení pak toliko vyplývá, že žalobce trpí oční vadou, k jejíž korekci jsou nutné dioptrické brýle. Dioptrické brýle je nucen používat při všech činnostech, kde je třeba dobře vidět, tedy i při pracovní činnosti. V této souvislosti je nutné rozlišovat ochranné pracovní pomůcky a zdravotní pomůcky, jejichž úhrada je především předmětem zdravotního pojištění. Žalovaný rovněž nerozhodoval o druhu použitého ochranného prostředku v dané podnikatelské činnosti. Jeho rozhodnutí je postaveno na závěru, že dioptrické brýle povahu osobního ochranného pracovního prostředku nemají a jsou pouze individuálně určenou zdravotní pomůckou se širokým využitím. Žalovaný rovněž poukázal na nerovnost mezi zaměstnancem, vykonávajícím tutéž činnost jako podnikající fyzická osoba, který si však výdaje na pořízení dioptrických brýlí hradí ze svého zdaněného příjmu. Používání dioptrických brýlí jako zdravotní pomůcky nemá přímou souvislost s výkonem jakéhokoliv povolání. V případě pořízení individuálně určené zdravotní pomůcky se vždy jedná o výdaj na osobní spotřebu poplatníka ve smyslu ust. § 25 odst. 1 písm. u) ZDP. Žalovaný dále uvedl, že daňový subjekt by si mohl uplatnit určitou prokazatelně odůvodněnou poměrnou část výdaje na zdravotní pomůcku jako výdaj ve smyslu ust. § 24 ZDP, pokud zdravotní pomůcku využívá i v rámci své podnikatelské činnosti. Žalobce však po celou dobu daňového řízení požadoval uplatnit výdaj na pořízení dioptrických brýlí v plné výši. Na žalobci bylo prokázání jeho tvrzení, že dioptrické brýle používá jen ke své podnikatelské činnosti (ust. § 31 odst. 9 ve spojení s ust. § 16 odst. 2 písm. e) d.ř.). Lékařské potvrzení tuto skutečnost nepotvrzuje, žalobce pak ani v průběhu řízení nedoložil skutečnost, ze které by mohlo být vycházeno při stanovení odůvodněného poměru daňové znatelnosti vynaloženého výdaje na pořízení dioptrických brýlí. Žalobce byl v průběhu řízení k tomu vyzván. Žalovaný tedy neporušil ust. § 31 odst. 2 d.ř. a ani ust. § 31 odst. 8 d.ř.

V. Právní hodnocení soudu

[7] Mezi účastníky je zejména sporné, zda lze výdaj na pořízení dioptrických brýlí považovat za daňově uznatelný dle ust. § 24. Žalobce byl výzvou ze dne 2.7.2009, č.j. 154036/09/303935709164, vyzván k prokázání toho, že výdaj za dioptrické brýle (v daňové evidenci zaevidováno dokladem PV 60009 dne 18.1.2006 v celkové výši základ daně 8 990,70 Kč daň 449,30 Kč) je výdajem vynaloženým na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů dle § 24 ZDP. Žalobce v odpovědi na výzvu uvedl, že brýle potřebuje nutně k výkonu své podnikatelské činnosti, bez nich nelze obsluhovat jeřáb ani řídit vozidlo. Jde o nutnou zdravotní pomůcku, bez které by nemohla být vykonávána činnost a tím ani dosahováno zdanitelných příjmů. Jedná se o výdaj dle ust. § 24 odst. 2 písm. j) bod 1 ZDP. Brýle mají antireflexní úpravu a proto jsou použitelné i jako ochrana proti ultrafialovým paprskům a proti slunečnímu záření. V odvolacím řízení žalobce předložil potvrzení praktického lékaře MUDr. J. Z. Dle potvrzení brýle jsou u žalobce k výkonu povolání nutné.

[8] Dle ust. § 24 odst. 2 písm. j) bod. 1 ZDP výdaji podle odst.1 (daňově uznatelné výdaje) jsou také výdaje na pracovní a sociální podmínky, péči a zdraví a zvýšený rozsah doby odpočinku zaměstnanců vynaložené na bezpečnost a ochranu zdraví při práci a hygienické vybavení pracovišť. Výdaje zaměstnavatelů spojené se zabezpečením pracovních a sociálních podmínek pracovníků se tedy dají zařadit mezi oprávněné výdaje, a to ve stanoveném rozsahu. Náklady na bezpečnost a ochranu zdraví při práci a hygienické vybavení pracovišť patří mezi uznatelné výdaje, pokud tak stanoví zvláštní předpis. Ochranu zdraví

zaměstnanců a zajištění jejich bezpečnosti při práci řešil v roce 2006, tehdy platný a účinný zákoník práce č. 65/1965 v ust. §§ 133 a 133a. Bližší podmínky stanovilo nařízení vlády č. 495/2001, č. 178/2001 a č. 21/2003 Sb. Podle názoru soudu, má-li zaměstnavatel možnost uplatnit výdaje na bezpečnost a ochranu zdraví svých zaměstnanců jako daňově uznatelné, pak i podnikající fyzická osoba, vykonávající obdobnou činnost jako tito zaměstnanci, by měla mít možnost výdaje vynaložené na ochranné prostředky (pomůcky) uplatnit jako daňově uznatelné. Z přílohy č. 2 nařízení vlády č. 495/2001 Sb. vyplývá, že ochrannými prostředky pro ochranu očí a obličeje jsou ochranné brýle, ochranné brýle proti záření rentgenovému, laserovému, ultrafialovému, infračervenému, viditelnému (proti oslnění), ochranné obličejově štíty, svářečské kukly a štíty. V příloze č. 3 v odst. 3 jsou uvedeny práce a činnosti, které vyžadují poskytnutí ochranných prostředků, resp. ochranu zraku nebo obličeje. Mezi tyto práce a činnosti patří: a) svářecí brousící a rozbrušovací práce, b) práce při utěšňování a sekání, c) práce při dobývání a zpracování hornin, d) práce s expanzními vsazovacími přístroji, e) práce na hrubovacích strojích, které jsou zdrojem malých úlomků, f) kopání do zápustky, g) odstraňování částí materiálu nebo práce, při nichž vnikají úlomky nebo střeptiny (kovoobrábění, dřevoobrábění), h) práce při tryskání abrasivních látek, i) práce s kyselinami a zásadami, jejich roztoky, desinfekčními látkami a žíravými čistícími prostředky, j) práce, při nichž se rozprašují kapaliny, k) práce s roztavenými látkami nebo v blízkosti těchto látek, l) práce v sálavém teplu, m) práce s lasery, n) práce s přenosnými řetězovými pilami a křovinořezy. Předmětné nařízení tedy v případě práce autojeřábníka nepředepisuje ochranu zraku či obličeje a ani nestanoví, že by se v případě dioptrických brýlí, byť s antireflexní úpravou, jednalo o ochranný prostředek zraku. Nařízení mezi ochranné pomůcky zraku řadí až speciální ochranné brýle.

[9] Žalobce se v žalobě odvolával na nařízení č. 178/2001 Sb, kterým se stanoví podmínky ochrany zdraví zaměstnanců při práci, v části týkající se práce na zařízeních se zobrazovacími jednotkami. Zdravotní rizika práce na zařízeních se zobrazovacími jednotkami a opatření k ochraně zdraví je upravena v ust. § 11 a ust. § 12. Dle ust. § 11 odst. 2 hodnocení rizika práce na zařízeních se zobrazovacími jednotkami musí zahrnovat zejména zjištění a vyhodnocení možnosti nepříznivého vlivu této práce na zrak a psychickou zátěž, jakož i možnosti vzniku obtíží pohybového aparátu z nevhodně uspořádaného pracovního místa. Hodnocení rizika musí dále přihlídnout k tomu, že současné působení jednotlivých faktorů může zvyšovat závažnost výsledného působení. Dle ust. § 12 odst. 1 práce na zařízeních se zobrazovacími jednotkami vykonávaná zaměstnanci jako pravidelná součást jejich obvyklé pracovní činnosti musí být během pracovní doby přerušována bezpečnostními přestávkami nebo změnami činnosti, jejichž účelem je snížit pracovní zátěž vyplývající z povahy práce se zobrazovací jednotkou. Bezpečnostní přestávky v délce 5 až 10 minut musí být zařazeny po každých dvou hodinách nepřetržité práce. V příloze č. 7 jsou upraveny požadavky na pracoviště se zobrazovacími jednotkami. V příloze č. 7 je příkladmo uvedeno, že na obrazovce se nesmí vyskytovat závady jako je kmitání, plavání či poskakování znaků, řádků, střídání jasů a podobně. Jas a kontrast mezi znaky a pozadím na obrazovce musí být snadno regulovatelný i vzhledem k okolním podmínkám. Obrazovka musí svou konstrukcí umožňovat posunutí, natáčení a naklánění podle potřeby zaměstnance. Musí být umístěna tak, aby na ní nevznikaly reflexy svítidel či z jiných zdrojů jako jsou okenní otvory, světlé stěny, nábytek a podobně. Vzdálenost obrazovky od očí pro obvyklé kancelářské práce nesmí být menší než 400 mm, jas obrazovky nesmí být menší než 35 cd/m². Ani toto nařízení nestanoví pro práci (výkon činnosti) autojeřábníka jako ochrannou pomůcku dioptrické brýle, byť s antireflexní úpravou.

[10] Soud se ztotožnil se žalovaným, že dioptrické brýle jsou individuální zdravotní pomůcka určená pro osobní potřebu ve smyslu ust. § 25 odst. písm. u) ZDP. Nutnost užití dioptrických brýlí je totiž prioritně zapříčiněna oční vadou a nikoliv výkonem činnosti. Žalovaný ve svém hodnocení nepochybil, neporušil ust. § 31 odst. 2 ani ust. § 31 odst. 8.

Podrobně popsal, z jakého důvodu nepovažuje dioptrické brýle za daňově uznatelný výdaj. Z odůvodnění je rovněž zřejmé, z jakého důvodu nepovažoval předloženou lékařskou zprávu za důkaz, že se v případě dioptrických brýlí jedná o daňově uznatelný výdaj. Žalovaný shodně se soudem považuje dioptrické brýle za předmět osobní potřeby (§ 25 odst. 1 písm. u) ZDP), který není daňově uznatelný. Nelze jej proto uplatnit ani v poměrné části a vést dokazování v tomto směru není pro projednávanou věc relevantní. Soud tedy neshledal námitky žalobce důvodnými.

VI. Náklady řízení

[11] Náhrada nákladů řízení před krajským soudem nebyla přiznána žádnému z účastníků. Žalobce celkově neměl ve věci úspěch, proto právo na náhradu nákladů řízení nemá (§ 60 odst.1 s.ř.s.). Žalovanému žádné náklady řízení ve smyslu ust. § 57 s.ř.s. nevznikly.

P o u ě n í : Proti tomuto rozhodnutí, které nabývá právní moci dnem doručení, lze podat opravný prostředek (kasační stížnost podle ust. § 102 a násl. s.ř.s.) do dvou týdnů od jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně prostřednictvím Krajského soudu v Brně. Podmínkou řízení o kasační stížnosti je povinné zastoupení stěžovatele 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 (§ 105 odst. 2 a § 106 odst. 2 a 4 s.ř.s.).

V Brně dne 29.9.2011

Mgr. Milan Procházka, v.r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení:
Jaroslava Předešlá