ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Josefa Baxy a soudkyň JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Marie Žiškové, v právní věci žalobkyně **Ing. N. K.**, zastoupené Mgr. Aloisem Coufalíkem, advokátem se sídlem Luhačovice, Masarykova 175, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Brně**, se sídlem Brno, nám. Svobody 4, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 1. 2003, č. j. FŘ 110/4883/02-0107, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 23. 3. 2005, č. j. 30 Ca 105/2003-63,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

Včasnou kasační stížností se stěžovatelka (dále i „žalobkyně“) domáhala zrušení shora uvedeného pravomocného rozsudku krajského soudu, kterým byla zamítnuta její žaloba proti rozhodnutí žalovaného. Tomu předcházelo rozhodnutí Finančního úřadu v Otrokovicích ze dne 11. 3. 2002, č. j. 11968/02/305930/6116, kterým jí byla vyměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1997 ve výši 46 782 Kč.

Krajský soud v odůvodnění rozsudku uvedl zejména, že bylo na žalobkyni, aby prokázala skutečnosti, které uvedla ve svém daňovém přiznání. Správcem daně byla řádně vyzvána k předložení dokladů k prokázání vynaložených nákladů ve výši uvedené

v přiznání, například dokladů o nákupu stavebního materiálu, dokladů od stavebních firem, které rekonstrukci domu prováděly. Žalobkyně však žádné doklady o konkrétních dodávkách včetně jejich zaplacení nepředložila, neunesla tak důkazní břemeno pokud jde o prokázání jí vynaložených konkrétních nákladů, jak požaduje § 10 odst. 4 zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů. Proto skutečnost, že nemovitost byla zhodnocena, jakož i tvrzení, že toto zhodnocení měli uhradit spoluvlastníci nemovitosti, neprokazuje výdaje, které žalobkyně deklarovala jako její výdaje na dosažení příjmů. Zproštění důkazního břemene podle § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb. o správě daní a poplatků (dále jen „ daňový řád“) přitom tento zákon nepřipouští, a to ani z důvodů zničení dokladů žalobkyně povodní. Důkazy, které žalobkyně v řízení předložila (stavební povolení, projektovou dokumentaci, technický popis stavebních úprav, znalecké posudky apod.), nejsou způsobilé prokázat konkrétní výši výdajů vynaložených právě žalobkyní.

Ze všech uvedených důvodů soud zamítl žalobu jako nedůvodnou (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).

Žalobkyně napadla rozsudek krajského soudu kasační stížností, opírající se o důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. a domáhala se jeho zrušení. Má za to, že rozsudek spočívá na nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení a proto je nezákonný. Není správný soudem vyslovený názor, týkající se nedostatečného prokázání výdajů na zhodnocení domu. Z předložených znaleckých posudků je zřejmé, že výdaje na zhodnocení domu musely být vynaloženy. Finanční orgány zneužily situace, kdy žalobkyně pozbyla veškeré doklady při povodních a nespravedlivě jí vyměřily daň, která je pro ni likvidační. Podle jejího názoru měla být za této situace její daňová povinnost sjednána dle § 31 odst. 7 daňového řádu. Navíc § 10 odst. 4 zákona č. 586/1992 Sb., který pro svoji argumentaci použil soud, vůbec o výdajích na rekonstrukci nepojednává.

Připomněla, že výzvě správce daně k prokázání jejích výdajů částečně vyhověla, neboť předložila znalecké posudky, které jednoznačně potvrzovaly, že ke zhodnocení nemovitosti došlo, předložila i další důkazní prostředky. Správní orgány jí nutily, aby důkazní prostředky předložila v nepřiměřeně krátké časové lhůtě, nebyla proto zcela schopná v tak krátké lhůtě požadavkům správce daně vyhovět, i když částečně prokázala, že ke zvýšení hodnoty prodávané nemovitosti došlo. Žalobkyně namítla dále, že přes její výslovnou žalobní námitku, že správní orgány nehodnotily veškeré důkazní prostředky tak, jak jim to ukládá § 31 daňového řádu, jakož i to, že takovým jejich postupem došlo k porušení jejich ústavních práv (zejména na spravedlivé řízení), soud však nesprávně tuto její námitku odmítl. Pro všechna tato pochybení jak žalovaného, tak i soudu, navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení.

Žalovaný důvodnost kasační stížnosti odmítl; uvedl, že podle § 10 odst. 4 zákona č. 586/1992 Sb. je základem daně příjem snížený o výdaje prokazatelně vynaložené na jeho dosažení. Znamená to, že zákon zde má na mysli veškeré výdaje, tedy i výdaje na rekonstrukci. Bylo tak na žalobkyni, aby k výzvě správce daně prokázala, že jí tvrzené výdaje (v daňovém přiznání uvedené) skutečně sama vynaložila na dosažení příjmů. Skutečnost, že její doklady byly zničeny při záplavách jí nemůže od jejího důkazního břemene osvobodit. Měla však jiné možnosti, jak svoje výdaje prokázat. Pokud se jí v řízení zdála krátká lhůta pro opatření důkazů pro její tvrzení, mohla o prodloužení lhůty požádat. To však neučinila a navíc tvrzení o nedostatečné lhůtě pro opatření důkazů uplatnila poprvé až v kasační stížnosti. Žalobkyně se mýlí, pokud se domnívá, že jí předložené znalecké posudky byly důkazem o tom, v jaké výši sama vynaložila výdaje na zhodnocení prodávané

nemovitosti, ty byly pouze důkazem o tom, že uvedená nemovitost byla zhodnocena a sloužily jako podklad pro uvedení hodnoty převáděné nemovitosti.

K námitce, že měla být její daňová povinnost stanovena sjednáním daně dle § 31 odst. 7 daňového řádu žalovaný uvedl, že se jedná o zvláštní ustanovení, jež je možné aplikovat jen tehdy, nelze-li daňovou povinnost stanovit dokazováním, ani za užití pomůcek. Pak teprve je možné daň sjednat. O takovou skutečnost však v žádném případě nešlo. Žalovaný rovněž odmítl tvrzení žalobkyně, že se soud nezabýval jejími námitkami, týkajícími se hodnocení důkazů. Naopak, soud se jimi zabýval podrobně a to na straně 2 napadeného rozsudku.

Kasační stížnost je podle § 102 a násl. s. ř. s. přípustná a podle jejího obsahu jsou v ní namítány důvody odpovídající ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. Jejím rozsahem a důvody je Nejvyšší správní soud podle § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. vázán. Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadené rozhodnutí krajského soudu a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Pro úvahu a hodnocení věci je podstatné předně uvést, že předmětem sporu tu zůstává posouzení, zda žalobkyně unesla důkazní břemeno, které se týkalo jí vynaložených nákladů na zhodnocení nemovitosti, kterou, jako spolumajitelka, prodala a dále, zda správní orgány, jakož i soud postupovaly správně při hodnocení jí navržených důkazů, zvláště pak za situace, kdy její důkazní moc byla oslabena, neboť pozbyla veškeré doklady při povodních.

Předně je nutno uvést, že v daném případě byly podrobeny daní příjmy z prodeje nemovitosti, které jsou podřaditelné pod § 10 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro zdaňovací období roku 1997, tedy tak zvané „ostatní příjmy“. Podle odst. 4 tohoto ustanovení je základem daně (dílčím základem daně) příjem snížený o výdaje prokazatelně vynaložené na jeho dosažení.

Znamená to tedy, že jen takový výdaj, který byl vynaložen prokazatelně a to daňovým subjektem, může být v daném případě výdajem, který ovlivní výši daňového základu a daně samotné, přičemž povinnost k prokázání jednotlivých výdajů spočívá výlučně na daňovém subjektu. Soud připomíná, že v množině těchto výdajů jsou zahrnuty veškeré výdaje, tedy i výdaje na rekonstrukci nemovitosti.

Dokazování v daňovém řízení (§ 31 daňového řádu) je založeno na jedné straně na principu tvrzení daňového subjektu a na straně druhé na principu toto své tvrzení také prokázat (důkazní břemeno). Je skutečností, že z této zásady se uplatní i výjimky, uvedené v § 31 odst. 8 daňového řádu, totiž, že se břemeno důkazní přenese na správce daně - to však pouze v případech v tomto ustanovení vyjmenovaných. Správce daně tak prokazuje například doručení vlastních písemností daňovému subjektu, existenci skutečností rozhodných pro užití právní domněnky a nebo právní fikce, existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem, existenci skutečností rozhodných pro uplatnění zákonných sankcí. Ani o jeden z vyjmenovaných případů se však v dané věci nejednalo.

Předmětem důkazního břemene žalobkyně bylo tedy k výzvě správce daně prokázat, zda finanční prostředky na rekonstrukci předmětné nemovitosti skutečně sama vynaložila, a to v jí tvrzené výši.

V souzené věci žalobkyně v daňovém přiznání tvrdila, že vynaložila na rekonstrukci domu finanční prostředky, které jsou proto výdajem ovlivňujícím základ daně a daň. K tomuto tvrzení doložila podle jejího přesvědčení důkazní prostředky - stavební povolení, projektovou dokumentaci, technický popis stavebních úprav a rozhodnutí o povolení změn nedokončené stavby (znějící však na osobu objednatele odlišnou od žalobkyně), jakož i znalecké posudky. Uvedené důkazní prostředky však neosvědčují výši vynaložených výdajů samotnou žalobkyní, mohou osvědčovat toliko skutečnost, že nemovitost byla podrobena rekonstrukci a že se její hodnota navýšila. V žádném případě však neprokazovaly v jaké skutečné výši byly výdaje na rekonstrukci nemovitosti vynaloženy a že by je vynaložila právě sama žalobkyně.

Uspět nemůže ani tvrzení, že žalobkyně pozbyla veškeré doklady při povodni v roce 1997, neboť důkazní břemeno, tak, jak je upraveno v § 31 daňového řádu, je založeno na objektivní odpovědnosti daňového subjektu svá tvrzení rovněž prokázat.

Pokud žalobkyně pozbyla veškeré originální doklady, měla jistě možnost obstarat od dodavatelů stavebních prací doklady náhradní, navrhnout výslech osob, které služby či práce dodávaly apod.

To se však nestalo. Naopak, jak je rovněž zřejmé ze správního spisu, správce daně se sám pokoušel zjišťovat další okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně. V protokolu o ústním jednání ze dne 16. 11. 2000 k dotazu správce na dodavatele prací, dodavatele materiálu na stavbu však žalobkyně žádné takové informace neposkytla, neposkytla je však ani k opakované výzvě správce daně ze dne 22. 11. 2000, č. j. 49181/00/305930/6116. Kdyby ovšem žalobkyně uvedla, který z dodavatelů prací, služeb či materiálu pro stavbu dodával, měl jistě správce daně možnost, ale i povinnost ve shodě s § 31 odst. 1 a 2 daňového řádu takové důkazní prostředky doplnit. Není proto možné správci daně (jakož i žalovanému) vytýkat, že oba správní orgány nepostupovaly správně při hodnocení jí navržených důkazů.

Nejvyšší správní soud nesdílí ani názor žalobkyně, že jí měla být daň stanovena ve shodě s § 31 odst. 7 daňového řádu – tedy jejím sjednáním.

Podle uvedeného ustanovení, dojde-li za daňového řízení k situaci, že daňový subjekt neprokázal své údaje ohledně daňového základu a výše daně podle odstavců 1 až 4 a daňový základ a výši daně nelze dostatečně spolehlivě stanovit ani podle pomůcek, které má správce daně k dispozici, může správce daně v dohodě s daňovým subjektem základ daně a daň sjednat. Tato dohoda o sjednané dani musí být zachycena vždy protokolárně.

Způsoby stanovení daňové povinnost jsou podle daňového řádu řazeny tak, aby vždy měl přednost způsob užívající důkazů. Jen za situace, že by důkazy naprosto či částečně absentovaly a současně nastala situace, že by daň nebylo možno stanovit za užití tohoto způsobu, mohl by správce daně přistoupit k užití způsobu dalšího v pořadí a daň stanovit za užití pomůcek. Pokud by ani za užití pomůcek nebylo možno daň dostatečně spolehlivě stanovit, přistupuje k užití třetí, v pořadí poslední, způsob stanovení daně a to jejím sjednáním.

V souzeném případě však k takovému případu nemohlo dojít, neboť daň byla žalobkyni stanovena dokazováním poté, co k odvolání žalobkyně žalovaný jejím námitkám

vyhověl a rozhodnutí o původně stanovené dani za užití pomůcek zrušil a nově daň stanovil za užití důkazů. V žádném případě totiž není možný takový přístup ke způsobu stanovení daně, že by nebyla zkoumána při stanovení výše daně možnost užití způsobu předchozího. Správce daně dospěl (k návrhu žalobkyně) k závěru, že nejsou splněny podmínky pro stanovení daně pomocí pomůcek, ale je nutno užít důkazů. Ke sjednání daně nebyly proto splněny podmínky, neboť nenastal stav, kdy by daň nebylo možno stanovit ani za užití pomůcek.

Nejvyšší správní soud se v těchto ohledech zcela ztotožnil se závěry i postupem krajského soudu, rovněž v postupu žalovaného neshledal namítaná pochybení.

Ze všech shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Žalobkyně nedosáhla v řízení procesního úspěchu, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, žalovanému náklady řízení o kasační stížnosti nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly a proto mu soud náhradu nákladů nepřiznal.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 12. dubna 2006

JUDr. Josef Baxa
předseda senátu