



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Hany Veberové a soudců JUDr. Jitky Hroudové a Mgr. Marka Bedřicha v právní věci žalobců: **a) J. T.**, bytem B. n. L. – S. B., A. B. XX, a **b) P. B.**, bytem tamtéž, v řízení zastoupených JUDr. Helenou Kubecovou, advokátkou se sídlem Brandýs nad Labem, Masarykovo náměstí 35, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 31, (dříve Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu se sídlem Praha 2, Žitná 12, **v řízení o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 2.5.2011, č.j. 1011/11-1100-202289, a č.j. 1009/11-1100-202289,**

t a k t o :

- I. **Žaloba se z a m í t á .**
- II. **Žalobci jsou povinni zaplatit žalovanému náhradu nákladů řízení ve výši 2.166,20 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.**

O d ů v o d n ě n í :

Žalobci se žalobou podanou u Městského soudu v Praze domáhají zrušení a přezkoumání v záhlaví označených rozhodnutí, kterými byly změněny platební výměry na daň z příjmů fyzických osob a penále. Podle výsledného znění výroku byla žalobcům doměřena daň z příjmů fyzických osob a sděleno penále, a to v souvislosti s prodejem bytových a nebytových jednotek. Žalovaný rozhodl, že žalobce a) je povinen zaplatit daň z příjmů ve výši 651 548 Kč a uhradit penále ve výši 130 309 Kč a žalobkyně b) daň z příjmů ve výši 610 220 Kč a penále ve výši 122 044 Kč.

Žalobci k věci uvedli, že dne 1.2.2006 uzavřeli jako obdarovaní smlouvu s manžely J. a D. N. a manžely Ing. J. T. (otec žalobce) a MUDr. H. A. T. jako darujícími darovací smlouvu, dle které darovali každý darující žalobci a) a žalobkyni b) jednu ideální polovinu nemovitosti – rozestavěný bytový dům na stavební parcele č. 3117, stavební parcelu č. 3117 a p.p.č. 1142/1 pozemky uvedené ve zjednodušené evidenci PK, k.ú. Brandýs nad Labem se všemi právy a povinnostmi a se všemi součástmi a příslušenstvím a obdarovaní tento dar přijali. Pro daňové účely byl vypracován znalecký posudek č. 2927/104/2006 ke dni 17.2.2006 soudní znalkyní Ing. Dagmar Leebovou, kde je uvedeno, že se jedná o rozestavěný bytový dům, celková cena včetně pozemků činila částku 11 836 570 Kč, z toho rozestavěný dům byl oceněn částkou 11 665 617,91 Kč, koeficient rozestavěnosti je 0,930 a předpokládaná cena dokončené stavby bude činit 12 543 675,17 Kč. Dne 17.2.2006 došlo k „prohlášení vlastníka“ podle § 4 zákona č. 72/1994 Sb., které bylo zapsáno v katastru nemovitostí. Právní účinky vkladu vznikly dnem 17.2.2006 a v rozestavěném bytovém domě vzniklo 10 bytových jednotek (č. 1 až 10) a 4 nebytové jednotky (č. 11 až 14). Žalobci a) a b) se dále dle smlouvy „Dohoda o zrušení spoluvlastnictví k jednotkám a jeho vzájemném vypořádání reálným rozdělením“ ze dne 20.4.2006 stali výlučnými vlastníky bytové jednotky – žalobce a) se stal vlastníkem bytové jednotky č. 1, 5, 6, 9 a 10 a nebytové jednotky č. 14 a žalobkyně b) se stala výlučnou vlastníci bytové jednotky č. 2, 3, 4, 7 a 8 a nebytové jednotky č. 11, 12, 13. Tato dohoda byla zapsána na katastrálním úřadu s právními účinky vkladu od 24.4.2006.

Žalobci nesouhlasí se stanoviskem žalovaného, že stanovení ceny za dílo dle uzavřené smlouvy je zmatečné, že prováděné práce na dostavbu domu nejsou konkrétně uvedeny a že nebyl přesně stanoven způsob úhrady faktur a že žalobci nedoložili, že práce byly provedeny. Oba žalobci poukazují na to, že ústně bylo ujednáno, že částka by neměla přesáhnout 6 milionů, neboť věděli, že byty budou rozprodány a z prodeje se budou hradit náklady na dostavbu. Je naprosto nepochybné, že skoro jedna třetina bytů musela být dokončena a toto své tvrzení žalobci prokázali doloženými fakturami za práce, které byly prokazatelně provedeny a uhrazeny teprve poté, když se žalobci stali spoluvlastníky předmětných nemovitostí a vlastníky jednotlivých bytových jednotek. Nemůže obstát domněnka žalovaného, že některé práce byly již provedeny a byly součástí ocenění uvedeného ve výše uvedeném znaleckém posudku, protože některé práce skutečně provedeny nebyly, což naprosto jasně vyplývá z fakturace jednotlivých firem a bude nepochybně potvrzeno výpověďmi navržených svědků. Je nelogické, aby byly dokončeny úpravy vnitřních povrchů, když nebyly hotovy instalatérské práce, topenářské práce apod. Rozhodně se dopracovávaly konstrukce a protipožární přepážka, sádkokartony, zednické práce, elektroinstalace, topenářské a instalatérské práce. Zastřešení – krov a krytiny, střecha – byly hotové, ale bylo nutné dodělat dle norem Evropské unie střešní protipožární okna. V době vyhotovení znaleckého posudku pro účely darování nebylo dle žalobců důležité namítat nepřesnost koeficientu zastavěnosti, ale následně požadovali vypracování nového posudku na ocenění bytových jednotek. Po nabytí vlastnického práva byly prováděny ještě další stavební práce, elektrikářské práce, obkladačské práce, topenářské práce, montáž dveří a práce související, které jim vyhotovila firma Maleta 2003 s.r.o., a faktury dodavatelské firmy byly vždy doloženy fakturami od jednotlivých subdodavatelských firem.

Žalobci vytýkají žalovanému, že i přes doložené faktury prokazující dokončovací práce v roce 2006 nadále zpochybňuje náklady spojené s dokončovacími pracemi a nechce přijmout důkazní prostředky, které žalobci navrhovali. Žalobci opětovně navrhovali provést znalecký posudek dokončené stavby, ze kterého by bylo možné určit hodnotu nákladů na dokončení stavby. Žalovaný ale uvádí, že ani na jedné faktuře za provedené práce není uvedeno, na jakých jednotkách či společných prostorách byly práce prováděny. Toto tvrzení

žalovaného je nepravdivé a zavádějící, neboť na všech fakturách od společnosti Maleta 2003 s.r.o. je vždy uvedeno, za jaké práce je fakturováno a kde byly tyto práce prováděny a místo výkonu subdodavatelských prací je uvedeno i na některých subdodavatelských fakturách. Žalobci uvádějí, že při kontrole účetnictví dodavatelské společnosti Maleta 2003 s.r.o. bylo prokázáno, že tyto práce byly zhotoviteli plně zaplacený, po prodeji bytových jednotek žalobci a) a b) pokračovali v provádění dokončovacích prací a noví majitelé bytů v žádném případě neplatili sami žádné další částky na dokončení bytů. Všichni noví majitelé bytů o tom podepsali čestné prohlášení. V kupních smlouvách na převod bytu byla uvedena smluvní kupní cena, kdy bylo uvedeno, že se jedná o rozestavěnou bytovou jednotku. Při prodeji bytových jednotek byly také vyhotoveny znalecké posudky ke dni prodeje, v každém posudku byl uveden koeficient rozestavěnosti a ocenění bylo provedeno znalcem, kterého si pro poskytnutí úvěru určila sama banka. Všechny uvedené práce byly provedeny teprve poté, kdy se žalobci stali vlastníky předmětných nemovitostí, následně bytových a nebytových jednotek s příslušenstvím a bylo prokázáno, že tyto práce byly v průběhu roku 2006 zaplacený a staly se tak nepochybně výdaji prokazatelně vynaloženými na dosažení příjmů a výdaji, které ze zákona snižují příjmy za prodej bytových a nebytových jednotek v souladu s § 10 zákona č. 586/1992 Sb. Výdajem v souladu s tímto ustanovením je rovněž cena, za kterou žalobci převáděné nemovitosti nabyli, a tato cena je uvedena v již citovaném znaleckém posudku pořízeném ke dni uzavření darovací smlouvy. Závěrem žalobci uvedli, že napadená rozhodnutí považují za nezákonná, neboť žalovaný vyměřil dodatečně daň z příjmů u žalobců, včetně penále, a tím porušil ustanovení § 10 zákona č. 586/1992 Sb. a pro výpočet daně z příjmů neodůvodněně neodečetl uplatněné výdaje vynaložené na technické zhodnocení, opravu a údržbu věci, včetně dalších výdajů souvisejících s uskutečněním prodeje. Podle výpočtu žalobců je základem pro dodatečné vyměření daně u žalobce a) částka nula Kč a u žalobkyně b) částka nula Kč.

Žalobci navrhli zrušení napadených rozhodnutí i jim předcházejících rozhodnutí prvního stupně.

Žalovaný ve vyjádření k podané žalobě nejprve shrnul skutkový stav, tak jak vyplývá z obsahu správního spisu, shodně s tím, jak jej v žalobě popsali žalobci. Vycházel ze znaleckého posudku ze dne 9.4.2006, dle kterého výpočet koeficientu rozestavěnosti u domu činil 0,929 s tím, že do ocenění nebyly zahrnuty pouze klempířské konstrukce, úpravy vnějších povrchů, vybavení kuchyní (koeficient nula procent) a ukončení povrchu podlah (koeficient 50 %). Ke stejnému dni, tj. 17.2.2006, byl na základě prohlášení vlastníků budovy o vymezení jednotek vložen zápis do katastru nemovitostí o rozdělení bytového domu na 14 samostatných jednotek. Dne 20.4.2006 uzavřeli žalobci dohodu o zrušení spoluvlastnictví k jednotkám a jeho vzájemném vypořádání reálným rozdělením. Vklad práva byl povolen a účinky vkladu vznikly 24.4.2006. Žalobci se stali výlučnými vlastníky rozestavěných jednotek, tak jak uvedli v podané žalobě. Ocenění nemovitosti činilo dle znaleckého posudku vypracovaného soudní znalkyní k 24.4.2006 částku 6 799 120 Kč, výpočet koeficientu rozestavěnosti se pohyboval od 0,552 do 0,672. Další znalecký posudek byl vypracován k jednotlivým smlouvám o úplatném převodu k rozestavěným jednotkám. Za kontrolované období roku 2006 podal žalobce přiznání k dani z příjmů fyzických osob, které zahrnovalo příjmy ze závislé činnosti dle § 6 zákona o daních z příjmů a ostatní příjmy dle § 10 zákona o daních z příjmů z prodeje bytových a nebytových jednotek. Jako výlučný vlastník 6 samostatných jednotek prodal žalobce na základě uzavřených smluv 4 bytové jednotky č. 1, 5, 6 a 9. Příjmy z prodeje těchto nemovitostí v celkové výši 7 005 600 Kč žalobce a) zahrnul jako ostatní příjmy podle § 10 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů do základu daně za zdaňovací období roku 2006. Jednu samostatnou bytovou jednotku č. 10 a garáž č. 14 si

ponechal ve vlastnictví. V přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2006 vykázal žalobce základ daně ve výši 101 514 Kč a po uplatnění slevy na dani mu vznikla daňová povinnost ve výši 4 980 Kč. Správce daně žalobci a) neuznal kromě jiného výdaje za dokončovací či stavební práce na bytovém domě parc. st. 3117 fakturované ve výši 2 014 010 Kč dodavatelem prací firmou Maleta 2003 s.r.o. a fakturované ve výši 350 000 Kč dodavatelem Robertem Dlouhým, neboť nebyly prokázány ve smyslu § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků. Na základě zprávy o daňové kontrole vydal správce daně dodatečný platební výměr na základ daně, daň a ztrátu z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2006 ze dne 17.2.2010, č.j. 29324/10/057912202259, opravený rozhodnutím č.j. 44172/10/057912202259, kterým byl žalobci dodatečně stanoven základ daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2006 ve výši 2 469 588, dodatečně vyměřená daň ve výši 765 800 Kč a sděleno penále ve výši 153 160 Kč. Proti tomuto dodatečnému platebnímu výměru podal žalobce odvolání, na základě kterého Finanční ředitelství v Praze v odvolacím řízení uznalo výdaje fakturované ve výši 350 070 Kč dodavatelem Robertem Dlouhým a napadeným rozhodnutím ze dne 2.5.2011 změnilo dodatečný platební výměr a rozhodlo, že žalobce je povinen uhradit daň ve výši 653 768 Kč a penále ve výši 130 753 Kč.

Pokud jde o žalobkyni b) P. B., ta za kontrolované období roku 2006 podala dne 15.3.2007 přiznání k dani z příjmů fyzických osob, následně dne 21.3.2007 opravné přiznání, které zahrnovalo příjmy ze závislé činnosti dle § 6 zákona o daních z příjmů, příjmy z pronájmu dle § 9 a ostatní příjmy dle § 10 zákona o daních z příjmů z prodeje bytových a nebytových jednotek. Žalobkyně prodala na základě uzavřených smluv o převodu vlastnictví 4 bytové jednotky č. 2, 4, 7, 8 a 2 nebytové jednotky č. 12, 13. Účinky vkladu práva do katastru nemovitostí nastaly dne 17.5.2006. Příjmy z prodeje výše uvedených nemovitostí v celkové výši 6 320 300 Kč paní B. zahrnula jako ostatní příjmy podle § 10 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů do základu daně za zdaňovací období roku 2006. Jednu samostatnou bytovou jednotku č. 3 a garáž č. 11 si ponechala ve svém vlastnictví. V přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2006 vykázala žalobkyně základ daně ve výši 111 968 Kč a po uplatnění nezdanitelných částí základu daně a uplatnění slevy na dani vznikla daňová povinnost ve výši 2 640 Kč. Správce daně žalobkyni b) neuznal kromě jiného výdaje za dokončovací či stavební práce na bytovém domě fakturované ve výši 2 363 400 Kč dodavatelem prací firmou Maleta a fakturované ve výši 150 045 Kč dodavatelem Robertem Dlouhým, a to pro jejich neprokázání ve smyslu § 31 odst. 9 zákona o správě daní. Na základě zprávy o daňové kontrole vydal správce daně dodatečný platební výměr na základ daně, daň a ztrátu z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2006 dne 18.2.2010 č.j. 29939/10/0579122201319, kterým byl žalobkyni dodatečně stanoven základ daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2006 ve výši 2 145 668 Kč a dodatečně vyměřená daň ve výši 658 252 Kč a sděleno penále ve výši 131 650 Kč. Proti tomuto dodatečnému platebnímu výměru podala žalobkyně odvolání, o kterém rozhodlo Finanční ředitelství v Praze, když v odvolacím řízení uznalo výdaje fakturované ve výši 150 045 Kč dodavatelem Robertem Dlouhým a napadeným rozhodnutím ze dne 2.5.2011 dodatečný platební výměr ve výrokové části změnilo a rozhodlo tak, že žalobkyně je povinna uhradit daň ve výši 610 220 Kč a penále ve výši 122 044 Kč. Rozhodnou otázkou je, zda žalobci prokázali oprávněnost uplatněných výdajů dle § 10 odst. 4 a 5 zákona o daních z příjmů.

K žalobním námitkám vzneseným žalobci žalovaný zdůraznil, že v průběhu daňové kontroly a poté i odvolacího řízení žalobci nenavrhovali výslech osob uvedených v žalobě. Pokud jde o smlouvu o dílo, kterou uzavřeli jako objednatelé se zhotovitelem, společností Maleta zastoupenou jednatelem Ing. J. T., jejímž předmětem byla „dostavba bytového domu ke kolaudačnímu řízení“, kterou se zhotovitel díla zavázal provést v době od 15.12.2005 do

31.12.2006, konstatoval žalovaný, že smlouva o dílo neprokazuje, že stavební práce byly skutečně ve fakturovaném rozsahu provedeny, z jakých položek se celková fakturovaná částka skládá, v jakých bytových či nebytových jednotkách byly práce provedeny a v jakém období. Jako další důkazní prostředek žalobci předložili v daňovém řízení k prokázání uplatněných výdajů v celkové částce 4 377 410 Kč správci daně faktury vystavené společností Maleta za „stavební nebo dokončovací práce“ na předmětném bytovém domě s tím, že žalobce a) předložil k prokázání uplatněných výdajů ve výši 2 014 010 Kč 4 faktury vystavené touto společností a žalobkyně b) k prokázání uplatněných výdajů ve výši 2 363 400 Kč předložila 5 faktur. V průběhu daňové kontroly ale žalobci nepředložili žádné důkazní prostředky (např. stavební deník), že stavební práce byly skutečně ve fakturovaném rozsahu provedeny, z jakých položek se celková částka na fakturách skládá, v jakých bytových či nebytových jednotkách byly práce provedeny (zda se jednalo pouze o stavební práce provedené v bytových a nebytových jednotkách, které byly prodány, a výdaje na jejich dokončení souvisí s dosaženými příjmy žalobců) a ve kterém období byly práce provedeny. Předmětné faktury a smlouva o dílo bez dalšího neprokázaly, že uplatněné výdaje v celkové částce 4 377 410 Kč jsou výdaji prokazatelně vynaloženými na dosažení příjmů žalobců podle § 10 odst. 4 a 5 zákona o daních z příjmů. Ani výslech Ing. Jiřího Tomíčka, jednatele společnosti Maleta, žalobci nenavrhovali ani v průběhu daňové kontroly ani odvolacího řízení. K návrhu na provedení výslechu osob, které prováděly další stavební práce po nabytí vlastnického práva, uvedl žalovaný, že v průběhu daňového řízení výsledky těchto osob žalobci rovněž nenavrhovali.

Žalobci dále poukazují na to, že správce daně i žalovaný mohl namátkou vybrat kteroukoli fakturu na dodávku movitých věcí, které byly zakoupeny a dodány, např. dlaždice, obklady, neboť velká většina věcí je přesně označena a že z podkladů přijatých faktur firmy Maleta lze zjistit, že náklady na pořízení materiálu od jednotlivých dodavatelů v období po darování jsou pro oba vlastníky ve výši 3 916 080 Kč. K tomu žalovaný uvedl, že u společnosti Maleta byla provedena kontrola DPH za zdaňovací období třetí čtvrtletí 2004 – srpen 2007. Z kopií dokladů předložených ke kontrole je ale zřejmé, že s nimi nelze jednotlivé žalobci v odvolání vyjmenované položky ztotožnit. Při místním šetření dne 25.8.2010 uvedl jednatel společnosti Maleta, že analytickou evidenci na jednotlivé stavby nevedl, k dispozici má pouze nedokončenou výrobu, ze které nelze zjistit, o jaký druh zásob se jednalo. Vzhledem k tomu, že v odvolacím řízení se nepodařilo žalovanému ověřit dodatečně navržené důkazní prostředky, nemohl přisvědčit tvrzení žalobců, že z uvedených podkladů je zřejmé, že náklady na dostavbu odpovídají výši fakturace, kterou žalobci uhradili.

K návrhu žalobců na provedení důkazů účetními doklady označenými na listech 1 až 162 uvádí žalovaný, že ani tyto účetní doklady žalobci nepředložili správci daně jako důkazní prostředek v daňovém řízení. K námitce, že žalobci opětovně navrhovali vypracování znaleckého posudku na dokončenou stavbu k 31.12.2006, sdělil žalovaný, že znalecké posudky byly vypracovány ke dni darování, ke dni uzavření dohody o zrušení spoluvlastnictví k jednotkám a jeho vzájemném vypořádání reálným rozdělením a k jednotlivým smlouvám o úplatném převodu k rozestavěným jednotkám. Při hodnocení důkazu vycházel žalovaný v souladu s § 10 odst. 5 zákona o daních z příjmů především z ceny zjištěné ve znaleckém posudku č. 2927/104/2006 ke dni nabytí vlastnictví žalobci. Další vypracované znalecké posudky jsou s tímto znaleckým posudkem nesrovnatelné, neboť k 24.4.2006 byly nemovitosti oceněny částkou téměř o 5 milionů Kč nižší s koeficientem rozestavěnosti cca 0,552 až 0,672. Z uvedeného lze dovodit, že znalecké posudky nepotvrzují provedení stavebních prací. Dle znaleckého posudku zpracovaného ke dni darování byla stavba téměř dokončena (koeficient rozestavěnosti je 0,929). Návrhy žalobců na zpracování znaleckého posudku na dokončenou stavbu k datu 31.12.2006 považoval žalovaný navíc za nadbytečné, neboť k 31.12.2006 žalobci již nebyli vlastníky bytových a nebytových jednotek a

podstatným pro posouzení oprávněnosti výdajů je stav nemovitostí k datu darování a datu prodeje. Z vypracovaných znaleckých posudků vyplývají značné nesrovnalosti. Jednání žalobců považuje žalovaný za účelové, a to s jediným cílem, neplatit daň z příjmů fyzických osob z převodu bytu nebo nebytového prostoru dle § 10 zákona o daních z příjmů za zdaňovací období roku 2006. Žalobci pak dále uvedli, že po prodeji bytových jednotek pokračovaly dokončovací práce a majitelé bytů v žádném případě sami neplatili žádné další částky na dokončení bytů. Všichni noví majitelé o tom podepsali čestné prohlášení. K tomu uvedl žalovaný, že žalobci jako prodávající uzavřeli s jednotlivými kupujícími smlouvy o úplatném převodu vlastnictví k rozestavěným jednotkám, kteří se stali ke dni právních účinků vkladu práva, tj. k 5.5.2006 a 17.5.2006, novými vlastníky rozestavěných jednotek. Ze smluv o prodeji je zřejmé, že ke dni prodeje nebylo „zajištěno vytápění a ohřev TUV samostatným zdrojem tepla“. Ze smluv o prodeji ani ze spisového materiálu není zřejmé, v jaké ceně žalobcům vznikl po prodeji závazek do 31.12.2006 stavbu dokončit. Toto své tvrzení dokládají pouze k odvolání dodatečně doloženými čestnými prohlášeními nových majitelů bytů. V rámci doplnění odvolacího řízení správce daně provedl výslechy svědků, nových majitelů bytů. O předvolání svědků byli žalobci vyrozuměni, ale svého práva být přítomni a klást jim otázky nevyužili. Svědci shodně vypověděli, že čestná prohlášení nepsali, ale pouze jim byla předložena k podpisu. Do protokolu dále uvedli, že od zakoupení jednotky již žádné dokončovací ani jiné práce prováděny nebyly, což odporuje tvrzení žalobců, že jako výdaje na dosažení příjmů uplatnili částky v celkové výši 2 289 910 Kč za práce provedené firmou Maleta v období červen až září 2006. Správce daně tak dospěl k závěru, že žalobci neunesli důkazní břemeno. Důkazní břemeno k prokázání výdajů v celkové hodnotě 4 377 410 Kč bylo podle § 31 odst. 9 zákona o správě daní a je podle § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu na straně daňového subjektu, který údaje uvedené v daňovém přiznání prokazuje. Závěrem navrhl žalobu zamítnout.

U jednání soudu setrvali účastníci na svých dosavadních stanoviscích. Žalobci zejména zdůraznili, že trvají na provedení výslechu svědků navržených v podané žalobě.

Ze správního spisu předloženého žalovaným správním orgánem zjistil soud následující, pro rozhodnutí ve věci samé, podstatné skutečnosti:

Žalobce J. T. podal dne 19.2.2007 přiznání k dani z příjmů fyzických osob a dne 18.2.2010 vydal Finanční úřad v Brandýse nad Labem – Staré Boleslavi dodatečný platební výměr na základ daně, daň a ztrátu z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2006, ve kterém stanovil základ daně ve výši 2 469 588 Kč, vyměřil daň ve výši 765 800 Kč a penále ve výši 153 160 Kč. Dne 12.3.2010 bylo vydáno opravné rozhodnutí, kterým bylo opraveno znění poučení o odvolání.

Proti dodatečnému platebnímu výměru podal žalobce a) odvolání, ve kterém uvedl, že rodiče darovali rozestavěnou budovu bytového domu v Brandýse nad Labem, následně uzavřeli s firmou Maleta 2003 s.r.o. smlouvu o dílo za účelem dokončení rozestavěné budovy ke kolaudačnímu řízení, na stavebních pracích se po dohodě s firmou Maleta 2003 s.r.o. podílela i firma pana Roberta Dlouhého. Uvedl, že nesouhlasí se závěry žalovaného, že smlouvu o dílo nelze považovat za věrohodný důkaz. V odvolání uvádí konkrétní částky na pořízení materiálu od jednotlivých dodavatelů v období po darování s tím, že celkové náklady pro oba spoluvlastníky činily 3 916 080 Kč. Konstatoval, že byty byly prodávány jako rozestavěné s tím, že prodávající provede dokončení stavby do 31.12.2006. Současně přiložil čestné prohlášení majitelů bytů a uvedl, že z podkladů je zřejmé, že náklady na dostavbu odpovídají výši fakturace, kterou uhradil. Náklady spojené s dostavbou bytu, který zůstal ve vlastnictví, si každý spoluvlastník (vlastník) hradil sám.

Dne 2.5.2011 rozhodlo Finanční ředitelství o podaném odvolání žalobce a), napadené rozhodnutí změnilo tak, že stanovený základ daně ve výši 2 469 588 Kč se mění na částku 2 119 518 Kč, vyměřená daň ve výši 765 800 Kč se mění na částku 651 548 Kč a původně vyměřené penále ve výši 153 160 Kč se změnilo na částku 130 309 Kč. Odvolací správní orgán konstatoval, že žalobce a) k příjmům dle ustanovení § 10 zákona č. 586/1992 Sb. dosaženým za prodej bytových jednotek ve výši 7 005 600 Kč uplatnil jako výdaj na jejich dosažení kromě ceny, za kterou nemovitost nabyt, i další výdaje za „dokončovací či stavební práce“ na předmětném bytovém domě. Smlouva o dílo byla podepsána dne 15.11.2005, ale právní účinky vkladu do katastru nemovitostí vznikly až dnem 17.2.2006, tedy až tímto dnem se stal žalobce spoluvlastníkem nemovitosti se všemi právy a povinnostmi. Žalovaný dále konstatoval, že bylo pouze rozhodnutím žalobce, které výdaje uplatní jako daňové výdaje, a jestliže do nich zahrnul i předmětnou částku za „stavební nebo dokončovací práce“, je povinností žalobce svá tvrzení, že se jedná o výdaje na dosažení příjmů dle ustanovení § 10 odst. 4 a 5 zákona č. 586/1992 Sb. najisto prokázat. Dále žalovaný odůvodnil, z jakého důvodu neprovedl žalobcem navržené důkazy v podaném odvolání. K čestným prohlášením nových majitelů přiloženým k odvolání uvedl žalovaný, že správce daně v rámci doplnění odvolacího řízení provedl výsledky svědků – majitelů bytů, kteří uvedli, že od zakoupení jednotky, tj. od 5.5. či 17.5.2006, žádné dokončovací ani jiné práce prováděny nebyly, což odporuje tomu, že žalobce jako výdaje na dosažení příjmů uplatnil také částku ve výši 1 199 010 Kč za práce provedené firmou Maleta v červnu až září 2006 (viz faktury č. 2006/19 ze dne 7.6.2006 a 2006/48 ze dne 30.9.2006). Závěrem pak konstatoval, že žalobce nepředložil žádné důkazní prostředky, které by prokázaly, jaké konkrétní práce byly provedeny, co bylo podle smlouvy o dílo fakturováno, tzn., o jaké práce skutečně šlo, kdy konkrétně byly provedeny a na kterých bytových jednotkách. V daném případě je prokázání těchto skutečností pro účely správného stanovení výdajů na dosažení příjmů z prodeje nemovitostí důležité zejména proto, že

1. součástí ocenění nabývací ceny byla téměř dokončená nemovitost,
2. před dnem 17.2.2006, tj. dnem nabytí vlastnictví a dnem, ke kterému bylo provedeno ocenění, byly již práce k dokončení díla prováděny, a to na základě smlouvy o dílo, která byla uzavřena více než 3 měsíce před nabytím vlastnictví.

Předmětem prodeje nebyly všechny jednotky, které byly ve výlučném vlastnictví žalobce. Navíc práce pro předcházející vlastníky nemovitosti (dárce) i pro žalobce a) prováděla stejná firma. K výdajům ve výši 350 070 Kč doložených fakturami od Roberta Dlouhého uvedl žalovaný, že s ohledem na to, že v příloze odvolání žalobce dodatečně jako důkaz předložil „soupis skutečně provedených prací“, ze kterého je zřejmé, že předmětem fakturací byly zednické práce, které byly provedeny v „bytech 1, 5, 6, 9“, tj. v bytech, které žalobce v roce 2006 prodal, odvolání bylo vyhověno a tato částka byla posouzena jako výdaj ve smyslu ustanovení § 10 odst. 4 zákona č. 586/1992 Sb. a dodatečně stanovený základ daně byl snížen o částku 350 070 Kč.

Pokud jde o daňové řízení ve věci žalobkyně P. B., ze spisového materiálu vyplývá, že probíhalo v podstatě identicky jako u žalobce J. T. Napadeným rozhodnutím ze dne 2.5.2011 bylo změněno prvostupňové rozhodnutí správce daně ze dne 18.2.2010 u žalobkyně P. B. tak, že stanovený základ daně ve výši 2 145 668 Kč se změnil na částku 1 995 623 Kč, vyměřená daň ve výši 658 252 Kč byla změněna na částku 610 220 Kč a původně stanovené penále z dodatečně vyměřené daně bylo změněno z částky 131 650 Kč na částku 122 044 Kč. Žalovaný rozhodnutí odůvodnil zcela shodně jako rozhodnutí ve věci žalobce J. T.

Městský soud v Praze přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí a jemu předcházející řízení v mezích žalobních bodů. Přitom vycházel ze skutkového a správního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (ustanovení § 75 zákona č.150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů – dále jen s.ř.s.) a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

Soud se však nejprve zabýval otázkou pasivní legitimace žalovaného s ohledem na znění zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky. Žalobce podal žalobu dne 4.7.2011 proti Finančnímu ředitelství pro hlavní město Prahu, tedy proti správnímu orgánu, do jehož kompetence spadalo do dne 31.12.2012 rozhodování v této věci. Tato pravomoc však přešla s účinností zákona č. 456/2011 Sb. na Odvolací finanční ředitelství (ustanovení § 1, §§ 5-7 zákona č. 456/2011 Sb., který nabyl účinnosti dnem 1.1.2013).

Podle ustanovení § 69 s.ř.s. je žalovaným správní orgán, který rozhodl v posledním stupni nebo správní orgán, na který jeho působnost přešla.

Protože v průběhu řízení přešla kompetence na Odvolací finanční ředitelství, považoval soud za žalovaného právě tento správní orgán.

Žalobci v podané žalobě zejména zpochybňují tvrzení žalovaného, že neprokázali, že práce na dostavbu byly provedeny a že je hradili žalobci.

Pokud jde o dokazování v daňovém řízení, je podle § 92 odst. 3 daňového řádu povinností daňového subjektu prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních (obdobně zněl i § 31 odst. 9 dřívějšího zákona o správě daní a poplatků). Ve vztahu k dani z příjmů pak daňový subjekt musí prokázat zejména (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 7. 2011, č. j. 9 Afs 11/2011-68) faktické vynaložení deklarovaného nákladu a to, zda poskytnutý náklad (výdaj) byl vynaložen v deklarované výši za deklarované plnění.

Uplatňovali-li tedy žalobci ve svých daňových přiznáních náklady na dosažení příjmů dle § 10 odst. 4 a 5 zákona o daních z příjmů, museli tak ve vztahu k jimi prodaným bytovým a nebytovým jednotkám prokázat, že deklarované náklady se vztahují právě k těmto bytovým a nebytovým jednotkám. Soud ma za to, že správní orgány se otázkou vynaložených nákladů ve vztahu k prodaným bytovým jednotkám zabývaly dostatečně, a pokud na základě hodcení obsahu jednotlivých předložených faktur dospěly k závěru, že žalobci neprokázali jaké konkrétní práce byly provedeny, co bylo podle smlouvy o dílo fakturováno, tzn., o jaké práce skutečně šlo, kdy konkrétně byly provedeny a na kterých bytových jednotkách, považuje jej soud za správný, zejména pokud žalovaný uvedl zcela konkrétní skutečnosti, na základě kterých daný závěr učinil.

Doklady předložené žalobci v daňovém řízení, na které kladou důraz i v podané žalobě (smlouva o dílo, faktury atd.) skutečně neprokazují, v jaké konkrétní výši byly náklady vynaloženy právě ve vztahu ke konkrétním prodaným bytovým a nebytovým jednotkám. Práce a ceny na těchto dokladech jsou uváděny v natolik obecné rovině, že je z toho možné dovodit pouze jaké práce a za jaké ceny byl provedeny, ale na celém bytovém domě, v němž se vedle jiných bytových a nebytových jednotek nacházejí právě konkrétní prodané bytové a nebytové jednotky. Soud ověřil ze spisové dokumentace, že ve fakturách vystavených společností MALETA pro žalobkyni b) č. 2006/2, 2006/8, 2006/13, 2006/18, 2006/47 i pro žalobce a) č. 2006/48, 2006/19, 2006/12 a 2006/9 je předmět fakturace formulován obecně jako dokončovací nebo stavební práce bez další specifikace jaké konkrétní práce byly

skutečně provedeny, takže ani z jedné není zřejmé, na jakých jednotkách či společných prostorách byly práce prováděny, což zcela odpovídá zjištění žalovaného.

K tomu považuje soud za nutné zdůraznit, že žalovaný vycházel i z poznatků získaných při daňové kontrole provedené u společnosti MALETA, při které se mu nepodařilo ztotožnit jednotlivé položky vyjmenované žalobci v odvolání. Jednatel společnosti Ing. Jiří Tomíček nepředložil žádné doklady či evidence prokazující spotřebu materiálu a provedení konkrétních prací na rozestavěné nemovitosti žalobců. Naopak sdělil, že analytickou evidenci na jednotlivé stavby nevedl a že k dispozici má pouze nedokončenou výrobu, ze které nelze zjistit, o jaký druh zásob se jednalo. Žádné důkazní prostředky, ze kterých by bylo patrné, jaký materiál byl nakoupen a na kterých stavbách byl spotřebován, jaké konkrétní práce byly na jednotlivých stavbách provedeny a kdo je prováděl, nebyly předloženy.

Soud rovněž nemá, co by vytkl závěru žalovaného, že pouze formálně správné doklady nejsou důkazem prokazujícím věcné plnění služby. Také skutečnost, že došlo k peněžní transakci, ještě neznamená, že tomuto peněžnímu plnění muselo předcházet plnění podle smlouvy o dílo a jedná se o výdaje související s dosaženými příjmy. Takový závěr má oporu v relevantní judikatuře, např. ve výše citovaném rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 7. 2011, č. j. 9 Afs 11/2011-68.

Odvolávají-li se žalobci na znalecké posudky, ty byly vypracovány jednak ke dni darování rozestavěného bytového domu, jednak ke dni uzavření dohody o zrušení spoluvlastnictví k jednotkám a jeho vzájemném vypořádání reálným rozdělením a k jednotlivým smlouvám o úplatném převodu k rozestavěným jednotkám. Z obsahu žádného z těchto posudků však není patrné, v jakém rozsahu a na kterých konkrétních bytových a nebytových jednotkách proběhly konkrétní práce a v jakých hodnotách. Pokud žalobci v průběhu daňového řízení navrhli vypracování dalšího znaleckého posudku na dokončenou stavbu k datu 31. 12. 2007, považuje soud tento návrh za nadbytečný, neboť toto datum již časově spadalo za okamžik prodeje bytových jednotek.

Daňové orgány tak dle soudu dospěly na základě provedeného daňového řízení a opatřených podkladů ke správnému závěru, že z předložených dokladů nelze seznat konkrétní náklady vynaložené právě jen na prodané bytové a nebytové jednotky. Jinými slovy, náklady na předložených dokladech nejsou deklarovány ve vztahu ke konkrétním bytovým a nebytovým jednotkám a nelze tak seznat, jaké náklady byly vynaloženy právě za bytové a nebytové jednotky, za jejichž prodej byly v daňovém přiznání žalobců deklarovány příjmy. Nebylo tak dostatečně prokázáno, že uplatňované výdaje souvisí právě s dosaženými příjmy.

K tomu soud dodává, že nezpochybňuje (a neučinily tak ani daňové orgány), že nějaké náklady byly žalobci na dokončení stavby rozestavěného bytového domu vynaloženy. Žalobcům se však nepodařilo – a to je v dané věci stěžejní – prokázat, v jakém rozsahu byly vynaloženy ke konkrétním bytovým a nebytovým jednotkám.

V žalobě a při jednání žalobci navrhli velmi rozsáhlé dokazování výsledkem řady svědků – pracovníků firem, kteří na dostavbě pracovali, nových majitelů bytových jednotek, i jednatele společnosti MALETA. Soud při jednání tyto důkazní návrhy zamítl, neboť provedení těchto důkazních prostředků žalobci v průběhu daňového řízení nenavrhli, přičemž z obsahu správního spisu není patrné, že by jim v tom cokoli bránilo; přitom jim byla známa otázka, kterou daňové orgány řešily a na jejímž objasnění jsou založena žalobou napadená rozhodnutí. Dle stabilní judikatury správních soudů (viz např. rozsudek Nejvyššího správního

soudu sp. zn. 2 Afs 70/2008, 7 Afs 79/2007) stávající systém soudního přezkumu správních rozhodnutí je sice založen na zásadě plné jurisdikce, avšak přitom je třeba (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 5 Afs 44/2008) respektovat specifickou povahu daňového řízení. Daňový subjekt totiž nese v daňovém řízení důkazní břemeno ohledně prokázání tvrzené výše svých daňových povinností; je proto povinen navrhopvat důkazy k prokázání svých tvrzení již v daňovém řízení. Závěry finančních orgánů tedy i v předmětné věci nutně vycházejí z toho, zda daňový subjekt své důkazní břemeno unesl, či nikoliv. Pokud daňový subjekt tuto svoji povinnost nesplní, nemůže pak již rozhodnutí finančních orgánů z této skutečnosti vycházející následně zpochybňovat v řízení před soudem tím, že bude dodatečně navrhopvat provedení důkazů, které již mohl uplatnit v daňovém řízení. Jinak řečeno, řízení před soudem nemůže a ani nemá nahrazovat řízení před správním orgánem a daňový subjekt nemůže svoji liknavost v daňovém řízení zhojit až v řízení soudním. V opačném případě by totiž byla zpochybňována samotná koncepce správního soudnictví, založená na přezkumu správních rozhodnutí.

Na základě shora uvedeného soud shledal žalobu nedůvodnou a podle § 78 odst. 7 s. ř. s. ji zamítl.

O nákladech řízení soud rozhodl dle ustanovení § 60 odst. 1 s.ř.s., podle kterého 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. Žalovaný byl ve věci úspěšný, proto mu přísluší právo na náhradu účelně vynaložených nákladů řízení proti neúspěšnému žalobci. Soud přiznal úspěšnému žalovanému náklady řízení, které představují stravné pověřeného zaměstnance žalovaného ve výši 67,- Kč a cestovní náhrady ve výši 2.099,20 Kč na přepravu pověřeného zaměstnance žalovaného k soudnímu jednání z Brna do Prahy a zpět (celkem 400 km). Uvedené jízdné v sobě zahrnuje základní náhradu ve výši 1.480,- Kč (3,70 Kč x 400 km) a náhradu za spotřebované pohonné hmoty ve výši 619,20 Kč když cena motorové nafty podle vyhl. č. 435/2013 Sb. činí 36,- Kč. Celkem tedy soud na nákladech řízení přiznal žalovanému částku 2.166,20 Kč.

Jako nedůvodný soud shledal požadavek žalobce, který s odkazem na nález Ústavního soudu ze dne 7.10.2014, sp. zn. Pl. ÚS 39/13 žádal, aby mu soud přiznal na nákladech řízení také paušální náhradu coby nákladů hotových výdajů za 2 úkony po 300,- Kč (sepsání vyjádření k žalobě a účast u jednání) tj. 600,- Kč. Soud je totiž přesvědčen o tom, že závěry citovaného nálezu na žalovaného, který v řízení vystupuje jako správní orgán státu, nedopadají. Ústavní soud v citovaném nálezu vycházel ze specifického účelu civilního procesu s tím, že se snažil vyřešit nerovné postavení „zejména chudých a právně nevzdělaných jednotlivců při uplatňování jejich práva na přístup k soudu“ Z toho je patrné, že ústavní soud řešil přiznání paušální náhrady za zcela jiných podmínek. Nelze totiž odhlédnout od toho, že žalovaný jako správní orgán disponující skupinou právních odborníků v řízení před správním soudem obhájí závěry svých vlastních rozhodnutí, tzn. že je ve zcela odlišném postavení nežli žalovaný v civilním řízení. V souladu s ustálenou soudní judikaturou soudy ve správním soudnictví nepřiznávají žalovaným správním orgánům právo na náhradu nákladů řízení ani v případě, kdy je správní orgán zastoupen advokátem, právě s ohledem na to, že obhajoba vlastního rozhodnutí je předmětem činnosti správního orgánu a přiznat náhradu nákladů by bylo možné pouze v případě, že by správní orgán prokázal, že mu vznikly náklady nad rámec jeho běžné činnosti. O to víc to platí pro vztah k požadavku úhrady pouze paušální náhrady.

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 21. října 2014

JUDr. Hana V e b e r o v á
předsedkyně senátu