



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Olgy Stránské a soudců JUDr. Věry Šimůnkové a JUDr. Milana Podhrázkého ve věci žalobce **M. M.**, bytem D. M., V. P., zastoupeného Ing. Lubošem Černým, daňovým poradcem, se sídlem Nerudova 686, 278 01 Kralupy nad Vltavou, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno, o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze ze dne 26. 9. 2012, č. j. 5366/12-1100-202289,

t a k t o :

- I. Žaloba se 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:

Žalobce se žalobou podanou u Městského soudu v Praze dne 31. 10. 2012, postoupenou Krajskému soudu v Praze jako soudu místně příslušnému, domáhal přezkoumání a zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze ze dne 26. 9. 2012, č. j. 5366/12-1100-202289 (dále jen „napadené rozhodnutí“), jímž bylo na základě odvolání žalobce změněno rozhodnutí Finančního úřadu Praha – západ (dále jen „finanční úřad“) ze dne 12. 4. 2011, č. j. 136295/11/060911203573, tak, že mu byla snížena částka doměřené daně na částku ve výši 538.108,- Kč a uložena povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 107.621,- Kč. Dodatečným platebním výměrem finanční úřad žalobci na podkladě zprávy o daňové kontrole ze dne 5. 4. 2011, č. j. 30529/11/060932203973, vyměřil daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2006 v původní výši 633.180,- Kč a penále z doměřené daně ve výši

126.636,- Kč. Předmětem daně z příjmů fyzických osob byl příjem z převodu vlastnického práva k nemovitosti ve společném jmění manželů žalobce a Ing. M. M.

Žalobce uvedl, že žalovaný, ačkoli rozhodnutí finančního úřadu změnil a vyměřené částky daně a penále понížil, nevzal v úvahu žalobcem navrhované důkazy zásadního charakteru. Žalobce svůj nesouhlas s napadeným rozhodnutím koncentroval do několika námitek.

Žalovanému předně vytkl, že neprokázal skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem, nýbrž se je pouze pokoušel zpochybnit, jejich neoprávněnost při výstavbě rodinného domu však nijak neprokázal.

Při zjišťování stavu prodávané nemovitosti vycházel žalovaný chybně pouze ze znaleckého posudku, jenž byl předložen společně s daňovým přiznáním k dani z převodu nemovitosti, a nikoli též ze znaleckého posudku č. 1095 172-27/2005 a doložené fotodokumentace.

Současně správce daně porušil zákon při výslechu V. T. jako osoby přezvědné při pokusu prokázat rozpory mezi skutečně vydanými fakturami a evidencí faktur, kterou pan T. zpracovával, neboť tato osoba byla vyslechnuta bez přítomnosti žalobce a její výpověď byla použita jako důkaz. Tím nebylo žalobci umožněno prokázat, která evidence je správná. Správce daně nesprávně dovořil, že doklady vystavené pro Ing. M. jsou nepravdivé, neboť v evidenci je uveden jiný odběratel. K tomu žalobce předložil listy z účetních knih, které si společnost vedla a které jsou rozdílné od záznamů pana T..

Finanční úřad rovněž záměrně zdržoval předání odvolání nadřízenému orgánu a porušil tak ust. § 113 daňového řádu, nehledě k tomu, že pracovníci, kteří zpracovávali původní rozhodnutí, se podíleli na dalším dokazování i po vydání rozhodnutí.

Správce daně, dle názoru žalobce, porušil též zásadu hospodárnosti, neboť jednostranně rozhodl, které osobě bude předmětná daň vyměřena, aniž by poplatníka vyzval, aby tuto skutečnost určil sám. Vyměřením daně žalobci tak došlo ke zvýhodnění státu a poškození žalobce, neboť mu vznikla vyšší daňová povinnost, než kdyby daňové přiznání podávala jeho manželka.

Pokud jde o zprávu správce daně o provedené kontrole, správce daně neprokázal, že doklady z roku 2004 předložené žalobcem nebyly účelně vynaloženými náklady na stavbu domu. Žalobce také nesouhlasí se závěry žalovaného, podle kterých doklady vystavené T. A. neprokazují, že by se vztahovaly ke stavbě předmětného domu, jelikož předložená fotodokumentace prokazuje, že střecha byla řádně provedena dle fakturace ke dni 8. 1. 2006. Rovněž je nepravdivé tvrzení, že garáže na nemovitosti byly projektovány až v době, kdy nemovitost vlastnil již nový kupující, neboť ve znaleckém posudku je zmíněno, že je zde dvougaráž částečně zapuštěná do terénu, nehledě k tomu, že vlastníky nemovitosti byli až do roku 2007 žalobce a jeho manželka, kteří stavbu dokončovali a financovali, proto byly žalobcem předkládány faktury až do této doby. Ke dni vypracování znaleckého posudku z roku 2006 byly klempířské práce zcela hotovy a cena uhrazena Ing. M., která k této věci předložila příslušné doklady.

Podle tvrzení žalobce se žalovaný řádně nevypořádal s judikaturou Nejvyššího správního soudu citovanou v jeho odvolání, podle ní je zřejmé, že práce jsou řádně provedeny, přestože není dodavatel kontaktní či je nepřizná. Žalobce a jeho manželka prokázali, že dům financovali a investovali do něj částku podle posudku 3.547.000,- Kč.

Dne 1. 1. 2013 nabyl účinnosti zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších zákonů, který ustanovením § 19 odst. 1 zrušil mj. i Finanční ředitelství v Praze. Podle § 20 odst. 2, ve spojení s § 5 odst. 1 a § 7 téhož zákona, jeho působnost přešla na Odvolací finanční ředitelství se sídlem v Brně. Protože dle § 69 s. ř. s. je žalovaným správní orgán, na nějž přešla působnost správního orgánu, který rozhodl v posledním stupni, je žalovaným v této věci ze zákona Odvolací finanční ředitelství namísto Finančního ředitelství v Praze.

Žalovaný s podanou žalobou nesouhlasil a navrhl její zamítnutí s odůvodněním, že správní orgán postupoval zcela v souladu se zákonem a řádně se vypořádal se všemi v odvolání uplatněnými námitkami, přičemž skutkový stav, který byl zjištěn, odpovídá závěrům z něj učiněných. Na konkrétní žalobní body reagoval následovně.

Proti námitkám žalobce ohledně procesního postupu žalovaného při dokazování se žalovaný bránil odkazem na ustanovení § 92 odst. 3 daňového řádu, dle něhož daňový subjekt tíží důkazní břemeno a toto nelze ve smyslu § 92 odst. 5 daňového řádu přenášet na správce daně. Pakliže daňový subjekt v řízení tvrzené skutečnosti neprokáže, nelze dovozovat, že je povinen tyto skutečnosti za daňový subjekt prokazovat správce daně.

Pokud jde o tvrzené vady ohledně účasti pracovníků, kteří obstarali důkazní prostředky pro odvolací orgán, žalovaný uvedl, že ustanovení § 115 odst. 1 daňového řádu tento postup přímo předpokládá. Pracovníci finančního úřadu předání spisového materiálu odvolacímu orgánu záměrně nezdržovali, protože na tomto postupu neměli žádný zájem.

Ohledně znaleckých posudků a fotodokumentace žalovaný konstatoval, že v napadeném rozhodnutí se k těmto podkladům výslovně vyjadřuje a svůj postup ve věci řádně odůvodňuje. Není tedy pravdou, že by se těmito důkazy nezabýval.

S námitkou žalobce směřující k provedenímu výslechu pana T. odvolací orgán nesouhlasí, jelikož se při tomto výslechu nedopustil porušení zákona. Při hodnocení důkazů žalovaný výslech této osoby jako důvod k vyloučení výdajů neposuzoval, protože uvedení jiného odběratele na dokladech vystavených pro Ing. M. zjistil na základě místního šetření u společnosti S. a k ověření předložených faktur byla žalobcem předložena i kniha došlých faktur.

K tvrzenému porušení principu hospodárnosti žalovaný uvedl, že tato námitka již byla projednávána v rámci odvolacího řízení. Žalobce a jeho manželka měli dostatek času k podání daňového přiznání, avšak byli procesně pasivní, což nelze přičítat k tíži správce daně. V rámci daňové kontroly se proto správce rozhodl provést zdanění u žalobce, když s tímto postupem vyjádřil v podání ze dne 26. 4. 2011 žalobce souhlas.

Ke zprávě o kontrole se žalovaný již vyjadřoval v rámci napadeného rozhodnutí. Žalobce není oprávněn uplatnit výdaje na koupi materiálu, který skutečně na předmětné nemovitosti nepoužil. Pokud jde o elektroinstalaci, žalobce nijak nedoložil, kdo částečnou elektroinstalaci provedl, kdo a kdy zajišťoval a instaloval staveništní přípojku před připojením elektroměru a doloženo nebylo ani to, že v předmětném období byla k domu žalobce už nainstalována hlavní domovní elektroskříň a vedení. Instalace přímotopu pak nebyla za stávajícího stavu reálná.

Pokud jde o doklady vystavené T. A., tento byl zaměstnancem žalobce a poté zaměstnancem společnosti S. Svoji samostatnou podnikatelskou činnost zahájil až dnem 1. 11. 2008, proto nemohl předložené doklady z roku 2004 a 2005 vystavit pod uvedeným názvem, což ostatně sám potvrdil v roce 2008. Jeho prohlášení z roku 2011, ve kterém tvrdí zcela opačné skutečnosti, značným způsobem snižují jeho důvěryhodnost jako svědka. V napadeném rozhodnutí byla rovněž zpochybněna i věrohodnost výdajů na materiál od

společnosti S. a pokud jde o projekt garáží, dle písemností Stavebního úřadu Velké Přílepy byl projekt vyhotoven až v dubnu 2006.

Závěrem žalovaný popírá, že by se nevypořádal s citovanou judikaturou Nejvyššího správního soudu, kterou rozebírá v napadeném rozhodnutí s tím, že tato nedopadá na situaci žalobce.

Jak vyplývá z jednotlivých tvrzení účastníků řízení, jádrem tohoto sporu je zejména otázka, ve kterém zdaňovacím období měla vzniknout povinnost dosažený příjem ve výši 3.000.000,- Kč z prodeje nemovitostí patřících do společného jmění manželů žalobce a jeho manželky přiznat ke zdanění, a který z manželů a v jaké výši tuto povinnost měl. Dále bylo třeba posoudit, jaké konkrétní výdaje na základě předložených faktur bylo možné ze strany žalobce uplatnit.

Ze správního spisu soud zjistil, že dne 5. 5. 2009 byla u žalobce zahájena daňová kontrola za zdaňovací období let 2006 a 2007, jejímž předmětem byla daň z příjmů fyzických osob. Kontrola byla ukončena zprávou o daňové kontrole č. j. 30529/11/060932203973 ze dne 5. 4. 2011. V rámci daňové kontroly bylo zjištěno, že žalobce, jakožto daňový subjekt, společně se svojí manželkou Ing. M. M. nabyli v roce 2004 do společného jmění manželů nemovitost - pozemek p. č. v kat. území K., kterou následně v roce 2006 s rozestavěnou stavbou prodali na základě kupní smlouvy ze dne 23. 1. 2006 kupujícímu T. A. Do dne zahájení daňové kontroly nebyl příjem z prodeje této nemovitosti u žalobce uveden v jeho daňovém přiznání, a ani jeho manželka přiznání k dani z příjmu za rok 2006 nepodala.

O prodeji nemovitosti byly uzavřeny dvě kupní smlouvy s kupujícím T. A., jelikož příslušný katastrální úřad vlastnické právo kupujícího na základě první kupní smlouvy ze dne 23. 1. 2006 z důvodů administrativních nedostatků nevložil, a učinil tak na základě druhé kupní smlouvy ze dne 19. 2. 2007, která tvořila přílohu přiznání k dani z převodu nemovitosti podaného dne 27. 8. 2007 manžely M. k Finančnímu úřadu Praha – západ. Kupní cena za prodej nemovitosti ve výši 3.000.000,- Kč však byla kupujícím uhrazena na osobní účet žalobce již dne 10. 3. 2006. Na výzvu finančního úřadu reagoval zástupce žalobce s tím, že částka 3.000.000,- Kč je příjmem z prodeje domu, jak bylo patrné z kupní smlouvy, která je součástí přiznání k dani z převodu nemovitostí.

Daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob Ing. M. M. za zdaňovací období roku 2007, ve kterém uvádí i příjmy ve výši 3.000.000,- Kč, bylo finančnímu úřadu doručeno dne 23. 7. 2009, tedy po zahájení daňové kontroly u žalobce.

Vzhledem k tomu, že žalobce obdržel částku kupní ceny již v roce 2006 (na podkladě první kupní smlouvy), dosáhli tak manželé M. v roce 2006 z titulu prodeje vlastní nemovitosti příjem, jenž byl předmětem daně z příjmů fyzických osob a nebyl od daně osvobozen. Dle názoru správního orgánu, skutečnost, že vlastnické právo kupujícího T. A. bylo do katastru nemovitostí vloženo až v roce 2007, není pro posouzení vzniku daňové povinnosti relevantní, neboť u poplatníka, který nevede účetnictví, se příjem z prodeje nemovitosti i záloha zahrne do základu daně již v okamžiku, kdy poplatník tento příjem přijal, proto nezahrnutím částky 3.000.000,- Kč do příjmů dle § 10 zákona o daních z příjmů došlo k porušení ust. § 3 odst. 1 písm. e), § 4 odst. 1 písm. b), § 5 odst. 1 a § 10 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů.

Finančnímu úřadu žalobce předložil výdajové doklady, jež měly souviset s prodanou nemovitostí. Po jejich prověření finanční úřad jako výdaj dle § 10 odst. 4 zákona o daních z příjmů, podle kterého základem daně je příjem snížený o výdaje prokazatelně vynaložené na jeho dosažení, uznal toliko doložené výdaje na koupi předmětného pozemku ve výši 899.600,- Kč na základě kupní smlouvy ze dne 1. 9. 2004 a uhrazenou daň z převodu nemovitostí ve výši 125.850,- Kč. Správce daně uzavřel, že v daňovém řízení nebyly

prokázány ve smyslu citovaného zákonného ustanovení výdaje v celkové výši 2.046.053,40 Kč: v rámci řízení nebylo prokázáno, že by faktura od společnosti N. ze dne 10. 10. 2006 znějící na částku 310.000,- Kč byla touto společností vystavena a fakturované práce provedeny, což dokládají výsledky provedeného dožádání místně příslušného správce daně. Rovněž při hodnocení faktur vystavených společností S. v celkové výši 1.490.919,40 Kč, nebylo po provedených místních šetřeních prokázáno, že fakturované práce byly provedeny pro Ing. M. na předmětné nemovitosti, neboť dle knihy vystavených faktur a účetních sestav byly tyto faktury vystavovány pro jiné odběratele, a to navíc v době po prodeji předmětné nemovitosti. V knize došlých faktur, v hlavní knize a účetních sestavách za rok 2006, byly u faktur vystavených na Ing. M. uvedeni jiní odběratelé. U faktur vystavených v roce 2007 nebyly nalezeny v účetních sestavách údaje o jejich úhradě. Při hodnocení faktury přijaté od společnosti L. M. M. ze dne 13. 10. 2006 na částku 245.134,- Kč opět nebylo prokázáno, že fakturované práce byly provedeny pro žalobce, na předmětné nemovitosti a před jejím prodejem. Na faktuře je datum uskutečnění zdanitelného plnění až po datu prodeje nemovitosti a v době prodeje již práce deklarované na faktuře, dle technologického postupu stavebních prací a znaleckého posudku vypracovaného při prodeji a koupi pozemku, byly zhotoveny.

Na podkladě citované zprávy o daňové kontrole byl dne 12. 4. 2011 vydán pod č. j. 136295/11/060611203573 dodatečný platební výměr na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2006, jímž byla žalobci doměřena daň ve výši 633.180,- Kč a uložena povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 126.636,- Kč.

Proti dodatečnému platebnímu výměru se žalobce odvolal a mimo jiné uvedl, že Ing. M., která jako úřední osoba prováděla daňovou kontrolu, byla osobou podjatou s osobním zájmem na věci. Dále uvedl, že zástupce žalobce správci daně na základě jeho výzvy ze dne 27. 1. 2010 sdělil, že v rámci dohody mezi manželi bude zdaňovat Ing. M., která celou stavbu domu financovala a byla též uvedena na všech účetních dokladech. Bankovní účet, kam byla kupní cena zaslána, je pak účtem v rámci společného jmění manželů. Správce daně přesto sám stanovil a bez řádného zdůvodnění rozhodl, že příjmy bude zdaňovat žalobce. Ing. M. následně podala řádné přiznání na příjem za prodej domu a předložila i písemné důkazy. Dne 7. 3. 2011 pak zástupce Ing. M. doplnil důkazy o další doklady, které však nebyly při kontrole vůbec vzaty v úvahu. Tvrzení správce, že příjem z prodeje domu musí zdanit jím určený poplatník, pak nemá žádnou oporu v platných zákonech. Správce daně není oprávněn určit, kdo z manželů, kteří mají majetek ve společném jmění manželů, je povinen podat přiznání k dani z příjmu, který nepodléhá osvobození. Dále žalobce namítal, že částka kupní ceny ve výši 3.000.000,- Kč, kterou obdržel, byla s ohledem na neplatnost původní kupní smlouvy u žalobce pouze v úschově, a to do doby uzavření řádné kupní smlouvy, k čemuž došlo v roce 2007. I proto je rokem pro zdanění tohoto příjmu rok 2007. Žalobce dále tvrdil, že znalecký posudek z roku 2005 byl zpracován Ing. M., tedy manželem pracovnice kontrolního oddělení Ing. M., která prováděla kontrolu daňového subjektu. Dále také uvedl, že v rámci výslechu V. T. jako osoby přezvědné nebyl informován o výsledku svědka, ani mu nebylo umožněno klást mu otázky. V rámci doplnění odvolání žalobce mimo jiné zaslal prohlášení dodavatele T. A. ze dne 1. 9. 2011, ve kterém uvedl, že pro žalobce vykonával práce v roce 2004 a 2005 a provedl kompletní dodávky dřevěných částí stavby cca za 600.000,- Kč, vystavoval za to faktury a práci, kterou účtoval, i provedl.

Po projednání odvolání správním orgánem 2. stupně bylo ve věci vydáno napadené rozhodnutí, jímž byl dodatečný platební výměr finančního úřadu změněn a výše doměřené daně a penále byla snížena na částky uvedené shora. V odůvodnění rozhodnutí žalovaný konstatoval, že v kupní smlouvě ze dne 19. 2. 2007 si smluvní strany ujednaly, že kupní cena ve výši 3.000.000,- Kč byla uhrazena bezhotovostně na účet žalobce již před podpisem

smlouvy – tedy fakticky byla uhrazena již v roce 2006 na základě první kupní smlouvy ze dne 23. 1. 2006. Ve vztahu ke zdanění příjmů je pak rozhodující okamžik, kdy byl příjem obdržen, nikoli kdy došlo k účinnému převodu vlastnického práva a jeho vkladu do katastru nemovitostí. Z těchto důvodů vznikla žalobci a jeho manželce daňová povinnost v roce 2006. Jako účelové se jeví tvrzení žalobce, dle něhož měly být finanční prostředky na účtu žalobce v dočasné úschově, neboť z předmětného účtu bylo po připsání částky kupní ceny postupně čerpáno a v období od 10. 3. 2006 do 22. 3. 2006 byla již téměř vyčerpána. Při prodeji majetku ze společného jmění manželů je v zásadě na dohodě manželů, který z nich příjem z prodeje zdaní, což musí být vůči správci daně deklarováno tak, že jeden z manželů podá svým jménem daňové přiznání v zákonem stanovené lhůtě. K tomuto však v daném případě nedošlo a do doby zahájení daňové kontroly u žalobce nebyl správci daně předložen žádný relevantní důkaz o tom, že zdanění předmětného příjmu žalobce či jeho manželka skutečně provedli či alespoň zamýšleli. Naopak v daňovém přiznání za zdaňovací období roku 2006 tento příjem neuvedli. Postup žalobce a jeho tvrzení jsou tak ryze účelová a v rozporu se zákonem. Manželka žalobce daňové přiznání podala až po zahájení daňové kontroly u žalobce, tedy téměř dva roky od převodu nemovitosti a po uplynutí zákonné lhůty pro podání daňového přiznání. Daňové přiznání bylo ovšem podáno za nesprávné zdaňovací období roku 2007. Námitka, že správce daně sám určil, kdo má příjmy přiznat ke zdanění, je s ohledem na výše uvedené zcela nedůvodná. Oba subjekty měly dostatek času učinit volbu a provést ji. Pokud tak neučinily, jde to k jejich tíži.

Pokud jde o výdaje prokazatelně vynaložené na dosažení příjmů plynoucích poplatníkovi, správce daně neuznal částku 2.046.053,40 Kč. S tímto závěrem správce daně byl zástupce žalobce seznámen dne 28. 2. 2011. Dne 9. 3. 2011 byly v rámci daňového řízení probíhajícího u manželky žalobce předloženy dodatečně další kopie dokladů v celkové částce 2.253.679,- Kč ohledně výstavby nemovitosti a žalobce žádal o jejich zohlednění. Žalovaný tyto důkazní prostředky hodnotil zejména ve vazbě na datum pořízení pozemku (tj. k 1. 9. 2004), stupeň rozestavěnosti nemovitosti, chronologický průběh stavby, fotografie Ing. R. a další skutečnosti, a společně s již dříve doloženými doklady je přezkoumal. Žalovaný uzavřel, že předložené doklady č. 1 – 18 a č. 22 – 25 z roku 2004 nelze uznat, neboť nelze jednoznačně dovodit, že materiál byl i s ohledem na časový odstup spotřebován právě na předmětné nemovitosti. Jedná se o materiál pro dokončovací práce nebo nástroje, avšak nemovitost byla prodána ve stavu „nedokončené hrubé stavby“. Proto tyto výdaje nebylo možné uznat jakožto výdaje související s dosaženým příjmem dle § 10 odst. 4, 5 zákona o daních z příjmů. Žalobce nedoložil žádné důkazy k podpoře svých tvrzení ohledně nákupu materiálu předem, ani ohledně elektroinstalace a nesplnil tak svoji důkazní povinnost dle § 92 odst. 3 daňového řádu. Pokud jde o doklady vystavené T. A., tento výslovně v rámci své svědecké výpovědi uvedl, že v roce 2005 žádné faktury nevystavoval, a následné změně v jeho postoji proto žalovaný logicky neuvěřil. V řízení tedy nebylo prokázáno, že by T. A. práce provedl, materiál dodal a částky přijal nehledě k tomu, že svoji podnikatelskou činnost zahájil až dnem 1. 11. 2008, proto ani nemohl předložené doklady z roku 2004 a 2005 vystavit. V průběhu vedeného dokazování se tedy projeví i komplikace z důvodu nedohledaného stavebního deníku pro ověření a prokázání časového sledu stavebních prací. Žalovaný uvedl, že nespochybňuje existenci bednění a krovů, pouze konstatuje, že jejich výroba tak, jak je dokladována předloženými doklady, není v souladu s předloženými důkazy. Rozpory panují i ve znaleckých posudcích č. 1095 172-27/2005 a č. 33/2974/2006, které se v zásadních ohledech liší, pokud jde o stupeň rozestavěnosti stavby a provedené práce, když posudek z roku 2006 dokonce uvádí, že stavba je ve značně nižším stupni rozestavěnosti, než je tomu v posudku z roku 2005. Jako rozporuplné se jeví i fotografie Ing. R., které nekorespondují se znaleckým posudkem. Žalovaný taktéž odůvodnil, proč neosvědčil jako důkaz ani předávací protokol předložený s podáním ze dne 9. 5. 2012.

V rámci odvolacího řízení byl správci daně dne 9. 3. 2011 doručen požadavek na zohlednění dodatečně předložených dokladů, které se týkaly výstavby domu. Jedná se o faktury vystavené v roce 2005 dodavatelem společností S. pro odběratele Ing. M.. Ani v tomto ohledu nebylo přes prováděné dokazování prokázáno, že by se vztahovaly k předmětné nemovitosti. Předložené faktury byly vystaveny na odlišném tiskopise, nebyla předložena požadovaná dokumentace, která by blíže specifikovala rozsah, období a konkrétní provedení prací na domě či k jakým konkrétním účelům byl stavební materiál ve fakturovaném objemu použit. Proto tyto doklady nebylo možné osvědčit jako důkaz, že se jedná o výdaje související s výstavbou nemovitosti, neboť jsou ve vzájemné časové kolizi s technologickým průběhem stavby, ani neodpovídají časové posloupnosti prováděných prací. Z těchto důvodů nelze považovat předložené doklady za důkazní prostředky najisto prokazující, že práce byly ve fakturovaném rozsahu realizovány na předmětné nemovitosti, a to v uvedeném období a na fakturách deklarovaných dodavatelem. V průběhu daňového ani odvolacího řízení nebyly předloženy žádné důkazní prostředky, ze kterých by bylo zřejmé, jaký konkrétní materiál byl na stavbu domu použit a ani jaký byl skutečný rozsah fakturovaných prací.

Pokud jde o výslech osoby přezvědné pana T., odvolací orgán uvedl, že ten nebyl vyslýchán jako svědek. Dne 4. 10. 2010 s ním bylo jednáno jako s osobou přezvědnou, tedy za účinnosti zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, zrušeného ke dni 1. 1. 2011, a postup byl proveden v souladu s tímto zákonem, přičemž tento zákon neumožňoval daňovému subjektu klást osobám přezvědným otázky. Nicméně, při hodnocení důkazů odvolací orgán výslech této osoby jako důvod k vyloučení výdajů neposuzoval.

Žalovaný tak dospěl k závěru, že v průběhu daňového řízení žalobce neunesl důkazní břemeno, neboť neprokázal, že zboží nakoupené hotově bylo použito na stavbu jeho domu, že práce na tomto domě byly provedeny v deklarované době a uvedenými dodavateli a že odběratelem byl žalobce a jeho manželka. Žalobce se sám připravil o významný zdroj důkazů, když uvedl, že se peněžní deník ztratil.

V neposlední řadě žalovaný ve vztahu k rozsudku Nejvyššího správního soudu vydaného pod č. j. 5 Afs 74/2009-111, konstatoval, že na danou situaci nedopadá, nehledě k tomu, že výdaje, které žalobce požaduje zohlednit, nebyly prokázány způsobem vylučujícím jakékoli pochybnosti. Závěrem se žalovaný věnoval i otázce tvrzené podjatosti úřední osoby Ing. M., o čemž správce daně rozhodl dne 7. 4. 2010.

Žalovaný v rámci doplnění dokazování v odvolacím řízení uznal jako výdaj vynaložený žalobcem dle § 10 odst. 4 zákona o daních z příjmů částku ve výši 297.125,- Kč dle faktury č. A/2005 ze dne 7. 4. 2005, neboť bylo prokázáno, že na nemovitosti byly prováděny stavební práce stavební firmou J. K., pročež žalovaný změnil napadený dodatečný platební výměr finančního úřadu a částku vyměřené daně a penále v souladu s tím ponížil.

Soud poté, co ověřil, že žaloba byla podána v zákonné lhůtě (§ 72 odst. 1 s. ř. s.) a že je věcně i místně příslušným soudem, přezkoumal v žalobou vymezeném rozsahu napadené rozhodnutí. Dospěl přitom k závěru, že žaloba není důvodná.

Účastníci řízení souhlasili s tím, aby soud o žalobě rozhodl bez nařízení jednání, resp. na základě ust. § 51 odst. 1 věta druhá, s. ř. s., žalobce i žalovaný souhlasili výslovně. Soud z těchto důvodů ústní jednání k projednání věci nenařizoval.

V první řadě se soud zabýval tím, zda-li je napadené rozhodnutí přezkoumatelné. Dospěl přitom k závěru, že odůvodnění napadeného rozhodnutí poskytuje dostatečný základ pro soudní přezkum.

Napadeným rozhodnutím rozhodl žalovaný o odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu Praha – západ ze dne 12. 4. 2011, č. j. 136295/11/060911203573, podle ustanovení § 114 a násl. zákona č. 280/2009, daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „d. ř.“) tak, že rozhodnutí finančního úřadu změnil a žalobci snížil doměřenou daň na částku 538.108,- Kč včetně povinnosti k úhradě penále z doměřené daně na částku 107.621,- Kč.

Podstatou žalované věci je posouzení postupu žalovaného Finančního ředitelství v Praze, resp. Odvolacího finančního ředitelství, včetně postupu Finančního úřadu Praha - západ z hlediska vydání dodatečného platebního výměru na daň z příjmů a penále.

Ustanovení § 92 odst. 2, 3, 5, a 7 d. ř., ve znění účinném ke dni vydání napadeného rozhodnutí, stanoví, že správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů. Daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. Správce daně po provedeném dokazování určí, které skutečnosti považuje za prokazané a které nikoliv a na základě kterých důkazních prostředků.

Dle ust. § 5 odst. 1 zák. č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném ke dni vydání napadeného rozhodnutí (dále jen „ZDP“), je základem daně částka, o kterou příjmy plynoucí poplatníkovi ve zdaňovacím období, za které se pro účely daně z příjmů fyzických osob považuje kalendářní rok, přesahují výdaje prokazatelně vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení, pokud dále u jednotlivých příjmů podle §§ 6 až 10 není stanoveno jinak.

Dle § 10 odst. 1 písm. b), odst. 2, 4, a 5 ZDP ostatními příjmy, při kterých dochází ke zvýšení majetku, pokud nejde o příjmy podle §§ 6 až 9, jsou zejména příjmy z převodu vlastní nemovitosti. Příjmy podle odstavce 1, plynoucí manželům ze společného jmění manželů, se zdaňují u jednoho z nich. Základem daně (dílčím základem daně) je příjem snížený o výdaje prokazatelně vynaložené na jeho dosažení. Jsou-li výdaje spojené s jednotlivým druhem příjmu uvedeným v odstavci 1 vyšší než příjem, k rozdílu se nepřihlíží. Příjmy plynoucí ze splátek na základě uzavřené kupní smlouvy nebo ze zálohy na základě uzavřené smlouvy o budoucím prodeji nemovitosti se zahrnou do dílčího základu daně za zdaňovací období, ve kterém byly dosaženy. U příjmů podle odstavce 1 písm. b) je výdajem cena, za kterou poplatník věc (právo) prokazatelně nabyt. Výdajem jsou též částky prokazatelně vynaložené na technické zhodnocení, opravu a údržbu věci, včetně dalších výdajů souvisejících s uskutečněním prodeje s výjimkou výdajů na osobní potřebu poplatníka.

Soud se nejprve zabýval žalobním bodem, ve kterém žalobce nesouhlasil s postupem žalovaného, že jednostranně vyměřil předmětnou daň z příjmů fyzických osob žalobci namísto jeho manželky, přestože převáděná nemovitost spadala do jejich společného jmění manželů, čímž došlo ke znevýhodnění žalobce. V tomto ohledu je nutné přisvědčit postupu žalovaného, neboť žalobce a jeho manželka svým liknavým přístupem porušili zákonnou povinnost podat ve lhůtě jim určené daňové přiznání a daň řádně odvést, přičemž daňová povinnost vznikla ve smyslu § 5 odst. 1 ZDP nade vší pochybnost již v roce 2006, kdy žalobce obdržel plnou částku kupní ceny. Manželka žalobce podala daňové přiznání – ovšem za jiné zdaňovací období, r. 2007 – až poté, co byla u žalobce zahájena daňová kontrola. Správní orgán tak dle názoru soudu měl právo jednostranně určit, kterému daňovému subjektu bude daň doměřena včetně penále. V tomto ohledu žalobce vlastní nečinností zavinil, že ztratil výhodu volby určení daňového subjektu danou mu dle ust. § 10 odst. 2 ZDP.

Dále žalobce vytýkal nezákonný postup žalovaného v rámci provedení dokazování, kdy žalovaný údajně neprokázal skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem, nýbrž se je pokoušel toliko zpochybnit. Dokazování v daňovém řízení představuje stěžejní procesní činnost správce daně, neboť umožňuje zjistit skutkový základ pro jeho rozhodování. Dle daňového řádu je provádění dokazování svěřeno správci daně, který při této činnosti musí dbát základních zásad (zejména zásady materiální pravdy a volného hodnocení důkazů) a má povinnost postupovat co nejúplněji, což ovšem současně neznamená, že musí zjistit skutečný skutkový stav, nicméně je povinen vyvinout takové úsilí, aby se tomuto stavu přiblížil. Co je pro tento spor významné, v rámci daňového řízení při správě daní se zásada vyhledávací neuplatňuje, což odpovídá zásadnímu faktu, že důkazní břemeno ohledně výše daně nenese stát, nýbrž daňový subjekt, jemuž také přísluší primární iniciativa. Daňový subjekt tak nese důkazní břemeno i ohledně skutečností, které je povinen uvádět ve svých tvrzeních (nikoliv jen ty, které fakticky uvedl), což úzce souvisí s břemenem tvrzení, podle něhož je daňový subjekt povinen přiznat svou daň (*viz například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2005, č. j. 5 Afs 147/2004-89*). Důkazní břemeno tedy spočívá v tom, že daňový subjekt může být povolán k prokázání všech skutečností, které ve svých podáních tvrdil nebo tvrdit měl, toto však neznamená, že daňový subjekt musí prokazovat cokoli, co je pro správné zjištění a stanovení daně podstatné, nýbrž jen skutečnosti, které sám uvádí. Neunes-li daňový subjekt důkazní břemeno, nelze uplatněné výdaje považovat za prokázané, a tedy je nelze odečíst od dosažených příjmů. Jde o důsledek procesního neúspěchu, který má dopad na výši daňové povinnosti daňového subjektu (*viz například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 9. 2007, č. j. 1 Afs 57/2009-83*).

S ohledem na popsany model rozložení důkazního břemene je logické, že žalobce měl povinnost tvrdit a prokázat svá tvrzení ohledně výdajů vynaložených v souvislosti s předmětnou nemovitostí, a nikoli přenášet důkazní břemeno na správce daně, neboť pakliže daňový subjekt v řízení jím tvrzené skutečnost neprokáže, nelze dovozovat, že je povinen tyto skutečnosti za daňový subjekt prokazovat správce daně.

Skutečnosti, které je povinen prokazovat správce daně stanoví ust. § 92 odst. 5 d. ř., proto hodlal-li správce daně vyloučit výdaje uplatněné žalobcem, bylo na správci daně, aby prokázal, že skutkový stav tvrzený žalobcem byl jiný, než tento tvrdil (*viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 3. 2010, č. j. 5 Afs 74/2009-111*). Má-li tedy správce daně pochybnosti o důkazní hodnotě prostředků, jimiž daňový subjekt prokazuje ve smyslu ust. § 92 odst. 3 d. ř. svá tvrzení, přenáší se důkazní břemeno z daňového subjektu na správce daně. Jeho povinností je pak dle ust. § 92 odst. 5 d. ř. prokázat existenci takových skutečností, které věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem zcela vyvracejí. Žalovaný se z uvedených důvodů nesprávně domnívá, že jej důkazní břemeno v rámci daňového řízení netížilo, ale soud dospěl k závěru, že žalovaný správní orgán postupoval při prokázání, resp. vyvracení skutečností tvrzených žalobcem, zcela v intencích daňového řádu i konstantní judikatury a v tomto ohledu důkazní břemeno, jež se na správní orgán přeneslo, unesl, přestože se domníval, že jej netížilo. Žalovaný s ohledem na pochybnosti o důkazní hodnotě a věrohodnosti prostředků, jimiž daňový subjekt prokazoval svá tvrzení, vyvrátil tvrzení žalovaného, řádně doplnil dokazování a zjistil z těchto podkladů skutkový stav věci, na jehož podkladě vydal napadené rozhodnutí.

Žalobcem předložené doklady, jež měly prokazovat souvislost nákupu materiálu či provedení prací s předmětnou nemovitostí, nebyly správcem daně uznány, což správce daně řádně prokázal a posléze i podrobně odůvodnil rovněž ve vztahu k ostatním důkazním prostředkům. Žalovaný se zabýval věcnou a časovou souvislostí údajně vynaložených výdajů

na předmětnou nemovitost, jakož i technickou proveditelností jednotlivých prací vzhledem ke stavu rozestavěnosti stavby, a do svých úvah zahrnul i polemiku ohledně vzájemně si kolidujících znaleckých posudků z roku 2005 a 2006, přičemž žalobci byl současně dán dostatečný prostor k vyjádření i prokázání svých tvrzení. Žalovaný tak správně dospěl k závěru, že v průběhu daňového řízení nebyla oprávněnost výdajů prokázána, resp. byla prokázána jejich neoprávněnost, neboť dle předložených a správním orgánem v napadeném rozhodnutí vyjmenovaných dokumentů nebyl určitý materiál jednoznačně využit na stavbu domu a tvrzené práce na tomto domě nemohly být provedeny v deklarované době a uvedenými dodavateli, resp. ani nebylo prokázáno, že odběratelem byl žalobce a jeho manželka. Z těchto důvodů předmětné doklady nebylo možné osvědčit jako důkaz ve smyslu, že se jedná o výdaje související s výstavbou nemovitosti, neboť jsou ve vzájemné časové kolizi s technologickým průběhem stavby, ani neodpovídají časové posloupnosti prováděných prací nehledě k rozporům ohledně osob dodavatelů a odběratelů. V napadeném rozhodnutí následně žalovaný po doplnění dokazování v rámci odvolacího řízení uznal jako výdaj vynaložený žalobcem dle § 10 odst. 4 ZDP částku ve výši 297.125,- Kč dle dodatečně doložené faktury č. A/2005 ze dne 7. 4. 2005, neboť bylo prokázáno, že na nemovitosti byly prováděny stavební práce stavební firmou J. K., pročež žalovaný změnil napadený dodatečný platební výměr finančního úřadu a částku vyměřené daně a penále podle toho понížil.

Pokud jde o námitky žalobce, že výslech V. T. byl proveden v rozporu se zákonem, neboť žalobci nebylo umožněno být přítomen jeho výslechu a klást mu dotazy, k tomuto soud uvádí, že pan T. byl vyslýchán jako osoba přezvědná dne 4. 10. 2010 dle zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, derogovaného ke dni 1. 1. 2011. *Dle rozsudku Nejvyššího správního soudu vydaného pod č. j. 2 Afs 194/2006-52 ze dne 24. 7. 2007* má daňový subjekt ve smyslu § 16 odst. 4 písm. e) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve vztahu k pracovníkům správce daně právo klást otázky při ústním jednání a místním šetření nejen svědkům a znalcům, ale i osobám přezvědným. V tomto ohledu správce daně pochybil a soud důrazně správnímu orgánu vytýká, že nebyla žalobci umožněna účast na tomto výslechu, ani klást vyslýchánému dotazy. Jak ovšem vyplývá ze správního spisu, dostatečný podklad pro závěr, že faktury vystavené společností S., specifikované v rozhodnutí finančního úřadu a uplatněné žalobcem jako výdaje pro účely snížení základu daně, nebyly důvodné a oprávněné, lze bezesporu vyvodit z výsledků místního šetření u této společnosti. Zde bylo zjištěno, že v knize došlých faktur, v hlavní knize a účetních sestavách za rok 2006 byly u faktur vystavených na Ing. M. uvedeni zcela odlišní odběratelé a u faktur za rok 2007 nebyly nalezeny v účetních sestavách údaje o jejich úhradě. V rámci odvolacího řízení nebyl výslech pana T. při posuzování a hodnocení důkazů žalovaným brán v ohled a žalovaný vycházel z důkazů shora uvedených, které měl k dispozici. Ačkoli se tedy na straně žalovaného bezesporu jedná o procesní pochybení, nebylo porušení citovaného ustanovení zákona s poukazem na další provedené důkazy natolik zásadního charakteru, že by v daném případě mělo za následek nezákonnost rozhodnutí.

Soud se následně zabýval žalobním bodem, ve kterém žalobce uvedl, že došlo k záměrnému zdržování předložením správního spisu odvolacímu orgánu k projednání a rozhodnutí o odvolání. Po důkladném prostudování spisového materiálu poukazuje soud na to, že sám žalovaný své odvolání ze dne 29. 4. 2011 opakovaně doplňoval dalšími písemnými podáními vždy nazvanými jako „doplnění odvolání“, a to konkrétně ze dne 27. 7. 2011, 4. 8. 2011, 2. 9. 2011, 7. 9. 2011, 13. 10. 2011, přičemž stanovisko finančního úřadu k odvolání žalobce bylo vyhotoveno dne 20. 12. 2011. Následně žalobce opětovně doplnil své odvolání podáními ze dne 24. 1. 2012, 21. 2. 2012, 11. 4. 2012, 18. 4. 2012 a 9. 5. 2012. Lhůtu, ve které posléze žalovaný vydal napadené rozhodnutí, není proto možné s ohledem na složitost věci a obsáhlost spisové dokumentace posuzovat jako nestandardní či zjevně

nepřiměřenou. V neposlední řadě se soud věnoval otázce oprávněnosti výtky žalobce směřující k tomu, že na dalším dokazování v rámci odvolacího řízení se i po vydání rozhodnutí finančním úřadem podíleli shodní pracovníci finančního úřadu, kteří zpracovávali původní rozhodnutí. Zde soud žalobce odkazuje na ustanovení § 115 odst. 1 daňového řádu, které praví, že v rámci odvolacího řízení může odvolací orgán provádět dokazování k doplnění podkladů pro rozhodnutí nebo k odstranění vad řízení, anebo toto doplnění nebo odstranění vad uložit správci daně, který napadené rozhodnutí vydal, se stanovením přiměřené lhůty. Daňový řád tedy umožňuje odvolacímu orgánu provádět doplnění dokazování nebo odstraňovat vady řízení, přičemž tyto úkony je odvolací orgán dle svého uvážení oprávněn uložit i správci daně, tedy orgánu, který rozhodoval v prvním stupni.

Se shora uvedených důvodů soud uzavřel, že žaloba není v žádném ze žalobních bodů důvodná, protože ji v celém rozsahu dle ustanovení § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl a rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku I. tohoto rozsudku.

O náhradě nákladů řízení bylo rozhodováno s ohledem na plnou úspěšnost žalovaného ve sporu, jemuž by dle ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. náležela náhrada nákladů řízení. Jelikož však žalovanému žádné náklady nevznikly, rozhodl soud tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení: Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou 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 29. září 2014

Olga Stránská, v.r.
předsedkyně senátu

Za správnost: Alena Lébllová