



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Markéty Lehké, Ph.D. a soudců JUDr. Petra Černého, Ph.D. a Mgr. Václava Trajera v právní věci žalobce V. Š., „X“, zastoupeného JUDr. Lubošem Hendrychem, advokátem se sídlem v Ústí nad Labem, Vaníčková 1, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Ústí nad Labem**, Velká Hradební 61, Ústí nad Labem, v **řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 30.11.2006 č.j. 19829/06-1100**,

t a k t o :

I. Žaloba **se zamítá**.

II. V řízení o žalobě a kasační stížnosti proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 22.8.2008, č.j. 15 Ca 17/2007-40, žádný z účastníků **nemá nárok** na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 30.11.2006, č.j. 19829/06-1100, kterým došlo k zamítnutí jeho odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu v Ústí nad Labem ze dne 30.1.2006, č.j. 18309/06/214911/5576, č. 1060000098, jímž mu podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „daňový zákon“) a § 46 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“) byla dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2003 ve výši 162 708 Kč.

Žalobce v žalobě vyjádřil nesouhlas se závěrem žalovaného, podle něhož nezahrnul do svých daňových příjmů výnosy z pronájmu lanové dráhy ve výši 120 000,- Kč. Z pronájmu lanovky totiž žádné výnosy neměl, protože ji P. K. v roce 2003 neprovozoval. Provoz lanové dráhy v souladu s právní povinností vyplývající z ustanovení § 50 zákona č. 266/1994 Sb., o drahách, ve skutečnosti fakticky zajišťovala společnost Komáří vížka s.r.o. Každopádně

však důvod nedosažení žádných výnosů z provozu lanovky spočíval v jeho ztrátovosti. Z tohoto důvodu dne 1.4.1999 uzavřel s provozovatelem lanové dráhy P. K. dodatek nájemní smlouvy o bezplatném zajištění jejího provozu, čímž chtěl jen uchovat její povinný provoz. Následně dne 30.12.2002 s touto osobou nájemní smlouvu ukončil, v důsledku čehož již nadále neměl nájemce povinnost platit nájemné a pronajímatel nemohl nájemné inkasovat. Žalovaný však místo ze skutečného stavu věci vycházel ze stavu domnělého, a proto dospěl k závěru, že daňový subjekt dosahoval v roce 2003 příjmů z pronájmu lanové dráhy. Přitom nevzal v úvahu žádný z uvedených z argumentů směřujících k objasnění skutečného stavu věci.

Rovněž tak žalobce namítl nesouhlas se závěrem žalovaného, podle něhož neoprávněně zahrnul do daňových výdajů přeúčtování úhrad za provoz telefonů ve výši 6 379,60 Kč. Jestliže totiž P. K. jako nájemce již v roce 2003 lanovku neprovozoval, nemohl nést ani žádné výdaje související s tímto provozem. Navíc i podle dodatku nájemní smlouvy byl náklady na provoz telefonů povinen nést pronajímatel lanové dráhy.

Konečně žalobce namítl nesouhlas se závěrem žalovaného, podle něhož neoprávněně zahrnul do svých daňových výdajů odpisy dlouhodobého hmotného majetku ve výši 164 239,- Kč. I podle závěru odvolacího orgánu je totiž nepochybné, že vlastnil majetek, z něhož odpisy uplatňoval. Žalovanému muselo být přitom známo, že tento majetek dne 21.11.1996 vydražil v rámci velké privatizace. Tyto skutečnosti vyplývají i z veřejně dostupných zdrojů, například z údajů uvedených v katastru nemovitostí. Žalovaný nevzal v úvahu nemožnost předložit rozhodné důkazy z důvodu jejich zničení při povodních v roce 2002 a ani sám nezjišťoval pravdivost a relevanci jím uvedených údajů ve vztahu k deklarovanému daňovému výdaji. Přitom struktura a popis důvodu a výše odpisů je nadevší pochybnost zřejmá z karty dlouhodobého majetku. Proto argumentaci o neunesení důkazního břemena daňovým subjektem v důsledku nepředložení dokladu o nabytí majetku, aniž by bylo zpochybněno vlastnické právo k němu, je nutné považovat za účelovou a utilitaristicky zjednodušující.

Podle názoru žalobce tedy napadeným rozhodnutím došlo k porušení ustanovení § 2 odst. 3, § 31 odst. 2 a 4, § 50 odst. 3 a 5 daňového řádu. Žalobce k žalobě přiložil i listinné důkazy, a to jeho odvolání vůči dodatečnému platebnímu výměru, nájemní smlouvu s dodatkem, smlouvu o ukončení nájmu, výpis z obchodního rejstříku, výpis z katastru nemovitostí, kartu dlouhodobého hmotného majetku a potvrzení o dražbě.

Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě navrhl její zamítnutí.

V něm uvedl, že žalobce nepředložil nájemní smlouvu na pronájem lanové dráhy ze dne 1.1.1999, a proto ji správce daně vyžádal od třetí osoby. Přitom zjistil, že nájemní smlouva byla uzavřena na dobu neurčitou. Dodatek k nájemní smlouvě však třetí osoba nedodala, a proto se lze domnívat, že byl uzavřen dodatečně a účelově.

Telefon umístěný v prostorách objektu lanové dráhy užíval žalobce a podle nájemní smlouvy ze dne 1. 1. 1999 měla být úhrada spojů hrazena pronajímatelem a fakturována nájemci. Žalobce tedy náklady na telefon nesprávně uplatnil jako náklad snižující hospodářský výsledek za rok 2003. Navíc neprokázal, z jakého důvodu nezahrnul přefakturaci poplatků za telefon do výnosů, ač k tomu byl smluvně zavázán.

Správce daně nepochybně vlastnické právo žalobce k odepisovanému majetku a toliko vyzýval daňový subjekt k prokázání správné výše odpisů. Žalobce však na tyto výzvy nereagoval a rozhodné skutečnosti tak neprokázal.

Konečně pak je podle žalovaného zapotřebí vycházet z toho, že v daňovém řízení nese důkazní břemeno daňový subjekt o všech skutečnostech, které je povinen uvádět v daňovém přiznání.

Napadené rozhodnutí soud přezkoumal v řízení vedeném podle části třetí prvního dílu hlavy druhé s.ř.s., která vychází z dispoziční zásady vyjádřené v ust. § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 věty druhé a třetí a § 75 odst. 2 věty první s.ř.s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu, a to pouze v rozsahu, který žalobkyně uplatnila v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí dle § 72 odst. 1 věty první s.ř.s. Povinností žalobkyně je proto tvrdit, že správní rozhodnutí nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení a toto tvrzení zdůvodnit. Nad rámec žalobních námitek musí soud přihlédnout toliko k vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 2 s.ř.s. Takové nedostatky však v projednávané věci nebyly zjištěny a nebyla ani zjištěna prekluze daňové povinnosti.

Ve věci již jednou Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodoval, a to rozsudkem ze dne 22.8.2008, č.j. 15 Ca 17/2007-40, jímž napadené rozhodnutí žalovaného zrušil. Krajský soud označil za nesprávný závěr žalovaného, dle kterého žalobcem předložený dodatek nájemní smlouvy je absolutně neplatný pro jeho rozpor s občanským zákoníkem; uvedl též, že o pronájmu nebylo nutno účtovat, neboť žalobce doložil, že byl bezplatný a nelze tedy hovořit o existenci účetního případu. Základním důvodem, z něhož právní hodnocení věci vyšlo, byla existence dodatku smlouvy; zde krajský soud (stručně řečeno) vycházel z předpokladu, že žalobce jeho předložením unesl své břemeno důkazní ve smyslu § 31 odst. 9 daňového řádu, přičemž fakt, že k předložení tohoto dodatku došlo až v rámci odvolacího řízení a že nebyl připojen k samotné nájemní smlouvě, vyžádané od správce konkursní podstaty, není způsobilý tento důkaz vyvrátit.

Ke kasační stížnosti žalovaného zrušil uvedený rozsudek krajského soudu Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 31.3.2010, č.j. 2 Afs 3/2009-62. Nejvyšší správní soud uvedl, že souhlasí s názorem krajského soudu, dle kterého úvaha žalovaného o absolutní neplatnosti předmětného dodatku pro jeho rozpor s ustanovením § 663 občanského zákoníku byla nesprávná. Pokud však jde o argumentaci založenou na neexistenci účetního případu a tedy nemožnosti vycházet z účetnictví žalobce, jako z důkazu svědčícího v neprospěch jeho tvrzení, zde již krajskému soudu Nejvyšší správní soud nepřisvědčil. Samotná skutečnost, že žalobce ve zdaňovacím období roku 2003 ve svém účetnictví uplatňoval jako daňově uznatelné náklady odpisy lanové dráhy (včetně dalších nákladů souvisejících s jejím provozem), bez toho, že by v jeho účetnictví byly zahrnuty odpovídající výnosy z provozu této dráhy, byla (dle odůvodnění rozhodnutí žalovaného) uvedena jako důvod pochybností o správnosti daňové povinnosti vykázané žalobcem. Dle Nejvyššího správního soudu skutečnost tedy žalovaný logicky nebral jako důkaz o neexistenci daňových výnosů žalobce a krajský soud proto v rámci posouzení hodnocení důkazů se stěžovatelem polemizoval v této dílčí otázce nadbytečně.

S krajským soudem se Nejvyšší správní soud neztotožnil ani při hodnocení vlivu předloženého smluvního dodatku na důkazní situaci. Z odůvodnění rozhodnutí žalovaného totiž vyplývá, že žalobce v průběhu celého daňového řízení (až do doby podání odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru) existenci předmětného dodatku nikterak nezmínil; při ústním jednání dne 18. 4. 2005, pak měl výslovně konstatovat, že jeho příjem z provozu

lanové dráhy netvořily tržby, ale jen nájemné (zda tomu tak skutečně bylo, musí primárně posoudit krajský soud). Taktéž uvedl, že nájemní smlouvu předal správci konkursní podstaty. Žalovaný k tomu v odůvodnění uvedl, že tyto skutečnosti jsou konstatovány ve zprávě o daňové kontrole, jejíž obsah byl s žalobcem projednán, a to bez uplatnění námitek. Jestliže žalobce s tímto smluvním dodatkem přišel až v rámci odvolacího řízení a stejná smlouva, která byla žalobcem dříve předložena správci konkursní podstaty, byla posledně jmenovaným předložena bez tohoto dodatku, dospěl žalovaný k závěru, že jde o doklad nedůvěryhodný a účelový a nebyl proto osvědčen jako důkaz. Je tedy zřejmé, že krajský soud v odůvodnění svého rozsudku nepostihl veškerou argumentaci žalovaného, jejímž důsledkem bylo neosvědčení zmiňovaného smluvního dodatku jako důkazu. Krajský soud bez dalšího uvedl, že samotná zjištění o pozdním předložení tohoto důkazního prostředku a o jeho absenci u předložené nájemní smlouvy, nepostačují k jeho znevěrohodnění a naopak vycházel z předpokladu, že samotným předložením této listiny žalobce své důkazní břemeno unesl.

Z těchto důvodů dle Nejvyššího správního soudu lze tedy přisvědčit žalovanému, že krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku vskutku nezohlednil všechny hodnotící úvahy uvedené v rozhodnutí žalovaného. Lze tedy uzavřít, že ve vztahu k této dílčí otázce je rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů.

S ohledem na konstatovanou předčasnost závěrů krajského soudu v otázce použitelnosti dodatku k nájemní smlouvě coby důkazu je dle Nejvyššího správního soudu zřejmé, že stejným deficitem musí trpět i ta část rozsudku krajského soudu, která odmítá závěry žalovaného o daňové neuznatelnosti nákladů spojených s provozem telefonu. Nadto je však třeba uvést, že žalovaný při neuznání tohoto nákladu vycházel nejen z premisy o nevěrohodnosti předmětného smluvního dodatku (a vycházel tedy i nadále jen z obsahu nájemní smlouvy, dle které měly být tyto náklady přefakturovávány nájemci), ale vycházel též z toho, že tyto náklady nemohou být akceptovány jako daňově uznatelné právě ve vztahu k žalobci, neboť ten prokazatelně lanovou dráhu (na níž se měl telefonní přístroj nacházet) neprovozoval. Žalovaný zcela správně poukazuje na skutečnost, že krajský soud bez dalšího vycházel z tvrzení žalobce, že má na lanové dráze kancelář a telefon tam umístěný slouží k jeho podnikání, přičemž zcela přehlédl, že nic takového v daňovém řízení prokázáno nebylo (žalobce tuto skutečnost dokonce výslovně netvrdil ani v řízení před daňovými orgány). Pro úplnost je třeba dodat, že krajský soud na podporu svých závěrů zmiňuje též tvrzení žalobce, dle kterého od února roku 2003 provozuje lanovou dráhu již jiný subjekt; krajský soud v této souvislosti dovozuje, že v důsledku této skutečnosti musely nutně zaniknout závazky z původní nájemní smlouvy (včetně úhrad za používání telefonu). Bez ohledu na to, že i v tomto případě krajský soud vycházel pouze z tvrzení žalobce, které nikterak neověřil, nelze přehlédnout, že s tímto předpokladem krajský soud spojil nesprávné právní důsledky. Pokud by totiž skutečně lanovou dráhu (včetně na ni umístěného telefonního přístroje) provozoval od února roku 2003 nový subjekt, zcela evidentně by náklady spojené s užíváním telefonu nemohly být daňově uznatelnými náklady žalobce, nýbrž nového provozovatele dráhy. I kdyby tedy tento předpoklad krajského soudu odpovídal realitě, svědčil by jednoznačně ve prospěch závěru žalovaného. Úvaha, že by snad užívání předmětného telefonního přístroje nemělo mít žádnou souvislost s provozem lanové dráhy, z odůvodnění rozsudku neplyne. Lze tedy i k této části odůvodnění rozsudku krajského soudu uzavřít, že i v tomto rozsahu je zatížen nepřezkoumatelností pro nedostatek důvodů.

Dále se Nejvyšší správní soud vyjádřil k závěru krajského soudu, dle kterého nebylo možné vyloučit z daňových nákladů žalobce částky odpovídající odpisům hmotného majetku

– lanové dráhy, jen z důvodu neprokázání jeho pořizovací ceny. Krajskému soudu lze přisvědčit potud, že podmínkou pro uplatnění odpisů hmotného majetku je prokázání vlastnického práva toho, kdo tyto odpisy uplatňuje (§ 28 odst. 1 daňového zákona). Naopak žalovaný zcela správně upozorňuje na fakt, že pouze prokázání tohoto vlastnického práva nepostačuje. Samotná konstrukce odpisů je totiž založená na rozložení vstupní ceny hmotného majetku na dílčí částky, které jsou dále za podmínek vyplývajících z § 30 a násl. daňového zákona z příjmů uplatňovány v následujících zdaňovacích obdobích jako nákladové (výdajové) položky, a to maximálně do výše vstupní ceny (§ 30 daňového zákona). Je tedy zcela zřejmé, že pro odepisování hmotného majetku, který byl pořízen úplatně [§ 29 odst. 1 písm. a) daňového zákona], je nezbytné prokázání jeho pořizovací ceny, která je v těchto případech vstupní cenou. Důkazní břemeno (§ 31 odst. 9 daňového řádu) tíží v tomto směru jednoznačně daňový subjekt, který chce odpisy uplatňovat. Jestliže daňový subjekt není schopen pořizovací (vstupní) cenu hmotného majetku správci daně prokázat, není oprávněn odpisy jako nákladové položky uplatňovat, a to i za situace, kdy je jeho vlastnické právo k tomuto hmotnému majetku nesporné (k tomu obdobně srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 5. 2005, č. j. 6 Afs 15/2004 – 95). V této části krajský soud o této dílčí otázce uvážil po právní stránce nesprávně.

Po vrácení věci krajskému soudu právní zástupce žalobce při ústním jednání dne 8.9.2010 namítl, že daňová kontrola byla zahájena, aniž by bylo zdůvodněno, jaké má správce daně poznatky k takovému postupu a odkázal na nález Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1835/2007. Pověřená pracovnice žalovaného se z jednání soudu omluvila.

Právní zástupce žalobce při dalším jednání soudu dne 11.1.2012 uvedl, že smluvní dodatek č. 1 nájemní smlouvy dle názoru Nejvyššího správního soudu může mít vliv na hodnocení důkazní situace, přičemž v této souvislosti vyvstává otázka, jak by měl žalobce unést důkazní břemeno o tom, že tento smluvní dodatek je věrohodný a tedy že skutečně byl realizován bezúplatný smluvní vztah ze strany plátce – nájemce. Žalobce vždy tvrdil, že nikdy žádné příjmy z provozu lanovky neměl. Tuto skutečnost by přitom mohl ozřejmit výslech svědka P. K.. Primárně však tento výslech měla činit žalovaná strana ve správním řízení. Dále právní zástupce žalobce uvedl, že Nejvyšší správní soud se ve svém zrušujícím rozhodnutí nevymezil tak, že je nutno náklady za telekomunikační služby bez dalšího vyloučit. Pokud se jedná o odpisy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku, tak žalobce k nim předložil dostatek důkazních prostředků k prokázání jejich oprávněného uplatnění z hlediska daňových předpisů. Absence faktury nic na věci nemůže změnit, když faktura na pořízení lanovky ani nebyla vystavována. Žalobce totiž majetek získal v dražbě příklepem. Je proto nepřípustné, aby po žalobci bylo požadováno předložit něco, co neexistuje. Žalobce je schopen soudu předložit smluvní dodatek v originále, který je autentický a který jednoznačně prokazuje žalobcem uváděná tvrzení. Argumentace žalobce obsažená v odvolání obsahuje tvrzení, že jeho vlastnická práva k nemovitostem lze prokázat i jinými důkazními prostředky, když nemovitosti jsou zapsány v katastru nemovitostí, kde na listu vlastnictví je uveden vznik právního vztahu k nemovitostem. Dále se právní zástupce žalobce pozastavil nad tím, že žalovaná strana si vyžádala nájemní smlouvu k lanové dráze od společnosti Svoboda a Vršanský v.o.s. a nikoliv přímo od žalobce, a proto je nepochopitelné, že touto cestou žalovaná strana nezískala všechny relevantní písemnosti. Žalovaná strana přitom mohla náležitě využít informace, které jsou snadno vytěžitelné z katastru nemovitostí. Není přitom vyloučeno, že takto nepochopitelně a liknavě žalovaná strana postupovala i v případě jiných žalobcových námitek.

Dále právní zástupce žalobce navrhl, aby soud ve věci provedl výslech svědka P. K., který by měl ozřejmit, zda platil či neplatil nájem za užívání lanovky a také zda užíval či neužíval telefonní linku, jejíž náklady za provoz pak byly správcem daně ve vztahu k žalobci rozporovány. Vedle toho by se dotyčný svědek mohl vyjádřit k samotnému smluvnímu dodatku, zejména pak k okolnostem jeho vzniku.

Vedle toho právní zástupce žalobce navrhl, aby soud provedl i dokazování listinnými důkazními prostředky, a to nájemní smlouvou k lanovce s dodatkem, smlouvou o ukončení nájmu této lanovky, dále potvrzením o veřejné dražbě, dále 5 kartami hmotného dlouhodobého majetku (hotel Komáří vížka, Dolní stanice, Horní stanice, Strojní zařízení lanové dráhy a Labská bašta), dále výpisem z katastru nemovitostí LV čl. 33-03 ze dne 8.6. 1998 a také výpisem z obchodního rejstříku ke společnosti Komáří vížka s.r.o., které byly přiloženy k žalobě.

Pověřená pracovnice žalovaného při jednání dne 11.1.2012 uvedla, že v žalobou napadeném rozhodnutí je výslovně uváděno, že žalobce byl opakovaně marně vyzýván k doložení relevantních písemností prokazujících vlastnické právo k lanovce. Žalobce přitom do protokolu výslovně uvedl, že žádné požadované podklady nemůže doložit, neboť o všechny doklady přišel při povodních. Tato skutečnost je rovněž zmíněna v žalobou napadeném rozhodnutí, přičemž tato uváděná skutečnost byla převzata ze samotného odvolání žalobce.

Při dalším jednání soudu dne 1.2.2012 právní zástupce žalobce navrhl, aby soud žalobě v plném rozsahu vyhověl a zdůraznil, že trvá na svém stanovisku, že žalobce relevantně uplatnil všechny 3 daňové položky.

Při dalším jednání soudu dne 1.2.2012 pověřená pracovnice žalovaného navrhla, aby soud žalobu pro nedůvodnost zamítl.

Za nastalé procesní situace soudu nic nebránilo v tom, aby se v dalším řízení vázán dle ustanovení § 110 odst. 3 s.ř.s. právním názorem Nejvyššího správního, znovu zabýval žalobními námitkami, po jejichž vyhodnocení dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

Soud na námitku žalobce při jednání dne 8.9.2010 reagoval přerušením řízení do rozhodnutí Ústavního soudu ve věci I. ÚS 378/2010, ve které měl posoudit ústavnost názorů vyslovených Nejvyšším správním soudem v rozsudku č.j. 2 Aps 2/2009-52, v němž postavil Nejvyšší správní soud konkurující právní názory uvedenému nálezu Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1835/2007. Po odmítnutí ústavní stížnosti usnesením Ústavního soudu rozhodl soud usnesením ze dne 3.10.2011 o pokračování řízení. V této souvislosti soud považuje za potřebné podotknout, že v mezidobí Ústavní soud výrazně korigoval svůj dosavadní náhled na posuzování zákonnosti daňových kontrol prováděných správcem daně u jednotlivých daňových subjektů, jak vyplývá z jeho stanoviska pléna ze dne 8. 11. 2011, sp. zn. Pl. ÚS-st. 33/11, ve kterém dovodil, že za svévolný postup správce daně nelze bez dalšího považovat, s ohledem na účel daňové kontroly, postup, při němž při zahájení či průběhu daňové kontroly neexistuje důvodné podezření řádného neplnění povinností daňového subjektu.

I přesto by bylo nutné považovat daňovou kontrolu za nezákonnou, pokud by bylo zřejmé, že její zahájení či provádění je výsledkem svévole (kterou však nelze spatřovat v pouhém zahájení daňové kontroly bez konkrétního podezření na zkrácení daně), resp. šikanózního jednání správce daně vůči daňovému subjektu. V posuzované věci však z obsahu správního spisu nevyplývají žádné skutečnosti, které by takový závěr odůvodňovaly.

V protokole ze dne 13.9.2004, č.j. 182594/04/214931/6608, jehož předmětem bylo zahájení daňové kontroly, správce daně vymezil rozsah prováděné kontroly dostatečně určitě tak, že uvedl, že se jedná daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2003. Žalobce svévolný či šikanózní postup správce daně při zahájení a následném provádění daňové kontroly nenamítal a ani soud nic v tomto směru ve spise nenalezl. Soud tedy konstatuje, že daňová kontrola u žalobce byla zahájena v souladu se zákonem.

Dále krajský soud uvádí, že již ve svém předchozím rozsudku odkázal na nerovnoměrné rozložení důkazního břemene ve prospěch správce daně, neboť ten je povinen prokazovat toliko skutečnosti uvedené v § 31 odst. 8 daňového řádu.

Z obsahu správního spisu vyplývá, že žalobce ve zdaňovacím období roku 2003 uplatnil za daňové výdaje odpisy lanové dráhy Krupka-Komáří vížka a náklady související s jejím provozem, avšak do daňových příjmů za tento rok nezahrnul žádné výnosy k této činnosti se vztahující. Navíc žalobce uzavřel nájemní smlouvu ze dne 1.1.1999, na základě níž dal lanovou dráhu do nájmu za účelem jejího provozu P. K.. Ta pak byla sjednána na dobu neurčitou s roční výpovědní lhůtou a měsíční nájemné bylo dohodnuto ve výši 10 000 Kč. Uvedené tedy nasvědčovalo tomu, že žalobce v rozhodném zdaňovacím období dosáhl výnosů z pronájmu lanové dráhy v celkové výši 120 000 Kč.

Žalobce v odvolacím řízení poukazoval na to, že lanovku v rozhodném zdaňovacím období přenechal P. K. bezúplatně, přičemž toto své tvrzení doložil dodatkem č. 1 k nájemní smlouvě. Navíc se zmínil o tom, že od února 2003 provozuje lanovou dráhu jiný subjekt, v důsledku čehož by musely závazky z nájemní smlouvy ze dne 1.1.1999 zaniknout.

Žalovaný již ve svém žalobou napadeném rozhodnutí uvedl, že dodatek č. 1 nájemní smlouvy je v rozporu s tvrzením žalobce uvedeném v protokole ze dne 18.4.2005, č.j. 87123/05/214931/6608. K tomu je třeba uvést, že žalobce v protokole o ústním jednání uvedl, že u lanové dráhy Komáří vížka od roku 1996 do února 2003 platil veškeré náklady, sjednané nájemné bylo samotné bez nákladů na služby, provoz lanovky dotoval – byla to dlouhodobá investice. Smlouvu však nemá, předal ji správci konkursní podstaty. Tuto nájemní smlouvu si opatřil správce daně od správce konkursní podstaty Svoboda – Vršanský v.o.s. Správce konkursní podstaty však žádné dodatky či další listiny s touto nájemní smlouvou související správci daně nepředal.

Skutečnosti spočívající v tom, že žalobce se o existenci dodatku č. 1 zakotvujícího bezplatnost užívání lanové dráhy P. K. zmínil až v odvolacím řízení, správci konkursní podstaty tuto stěžejní listinu nepředložil a znění dodatku č. 1 je v rozporu se žalobcovým tvrzením v rámci daňové kontroly o tom, že pobíral nájemné (přičemž byl přímo dotazován na nájemní vztah k P. K.), vedou k existenci dostatečných pochybností ve smyslu ustanovení § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu. V důsledku uvedeného bylo důkazní břemeno přeneseno na žalobce a bylo na něm, aby prokázal, že skutečně žádné nájemné nečerpal. Žalobce však v tomto směru žádné důkazy nenavrl a lze tedy konstatovat, že důkazní břemeno ve vztahu ke svému tvrzení neunesl, neboť uvedené nasvědčuje tomu, že skutečně získal příjem ve výši 120 000,- Kč.

Dále žalobce uplatnil jakožto daňové výdaje roku 2003 telekomunikační poplatky ve výši 6 379,60 Kč uhrazené za provoz telefonu, který byl umístěn na zmíněné lanové dráze Krupka-Komáří vížka. V průběhu daňové kontroly však bylo zjištěno, že žalobce do daňových příjmů za toto zdaňovací období nezahrnul žádné výnosy vztahující se k provozu lanovky. Navíc v již citované nájemní smlouvě ze dne 1.1.1999 bylo sjednáno, že

v nájemném není zahrnuta úhrada za elektrickou energii, odvoz domovního odpadu, vodné, stočné, jakož i úhrada spojům a obdobné služby, přičemž cena těchto služeb měla být žalobcem nájemci fakturována dle skutečnosti v případě, že je sám bude platit dodavatelům služeb. Uvedené tedy nasvědčovalo tomu, že žalobce telefonní poplatky po jejich úhradě přefaktoval nájemci lanové dráhy, takže částku 6 379,60 Kč měl zahrnout do daňových příjmů s konečným neutrálním vlivem na základ daně.

Žalobce v průběhu daňové kontroly uvedl, že na lanové dráze má kancelář a náklady na telefon tam umístěný slouží k jeho podnikání, přičemž telefonní poplatky platil sám a od nájemce neobdržel na ně žádné platby. Především však k oprávněnému prostředku proti prvoinstančnímu rozhodnutí předložil také již zmíněný dodatek č. 1 k nájemní smlouvě ze dne 1. 4. 1999, ve kterém je sjednáno, že úhrada elektrické energie, odvoz odpadu, vodné, stočné, jakož i úhrada spojů bude hrazena pronajímatelem. Dále v oprávněném prostředku tvrdil, že od února 2003 provozuje lanovou dráhu společnost Komáří vížka s.r.o., v níž je jediným společníkem.

Žalobce tedy poukazoval na to, že telefonní poplatky byl povinen hradit pouze sám, přičemž toto své tvrzení doložil dodatkem č. 1 k nájemní smlouvě. Navíc se zmínil o tom, že od února 2003 provozuje lanovou dráhu jiný subjekt Komáří vížka s.r.o., v důsledku čehož by musely závazky z nájemní smlouvy ze dne 1.1.1999 zaniknout.

Tato žalobcem poskytnutá vysvětlení a důkazy však nejsou dostatečné k tomu, aby mohly prokázat, že výdaje za telefonní poplatky jsou vynaložené na dosažení, zajištění a udržení určitých zdanitelných příjmů žalobce. Mezi stranami není sporné, že žalobce fakticky lanovou dráhu v roce 2003 neprovozoval. V takovém případě se tedy nemohou telefonní poplatky za telefonní stanici na lanové dráze vztahovat k tomuto podnikání. Jak vyplývá i z rozsudku Nejvyššího správního soudu č.j. 2 Afs 3/2009-66, náklady spojené s užíváním telefonu nemohly být daňově uznatelnými náklady žalobce, nýbrž provozovatele dráhy. V řízení nebylo nijak prokázáno (kromě tvrzení žalobce), že by na lanové dráze měl fakticky kancelář. Navíc do protokolu o ústním jednání dne 18.4.2005 k otázce č. 8 uvedl, že měl v té době více kanceláří s telefonními stanicemi (v hotelu Komáří vížka, na lanové dráze Komáří vížka a v herně El Rancho). Nelze tedy uvažovat, že by tato tvrzená kancelář byla jediným prostorem, kde by mohl žalobce své podnikání provozovat a náklady s ní spojené by se tak jednoznačně vztahovaly k jeho příjmům z podnikání. Žalobce v daňovém řízení neprokázal a tak neunesl důkazní břemeno ohledně tvrzení, že uplatněné výdaje za telefonní poplatky se vztahují k jeho určitým zdanitelným příjmům.

Konečně žalobce uplatnil za daňové výdaje roku 2003 odpisy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku ve výši 178 778 Kč. Při daňové kontrole však dostatečně doložil jen odpis ve výši 14 539 Kč. Ve vztahu ke zbývajícimu odepisovanému majetku ve výši 164 239 Kč však žalobce doložil pouze inventární karty dlouhodobého majetku. Požadované nabývací doklady vztahující se k odepisovanému majetku dodány nebyly, v důsledku čehož nešlo ověřit jeho pořizovací cenu, která je ve smyslu ustanovení § 29 odst. 1 daňového zákona vstupní cenou hmotného majetku, z níž se při odepisování vychází.

Jak uvedl Nejvyšší správní soud ve svém rozhodnutí, žalovaný zcela správně upozornil na fakt, že pouze prokázání vlastnického práva k uplatnění odpisů nepostačuje. Samotná konstrukce odpisů je totiž založená na rozložení vstupní ceny hmotného majetku na dílčí částky, které jsou dále za podmínek vyplývajících z § 30 a násl. daňového zákona uplatňovány v následujících zdaňovacích obdobích jako nákladové (výdajové) položky, a to

maximálně do výše vstupní ceny (§ 30 daňového zákona). Je tedy zcela zřejmé, že pro odepisování hmotného majetku, který byl pořízen úplatně [§ 29 odst. 1 písm. a) daňového zákona], je nezbytné prokázání jeho pořizovací ceny, která je v těchto případech vstupní cenou. Důkazní břemeno (§ 31 odst. 9 daňového řádu) tíží v tomto směru jednoznačně daňový subjekt, který chce odpisy uplatňovat. V daném případě nebyl žalobce schopen pořizovací (vstupní) cenu hmotného majetku správci daně prokázat, a proto není oprávněn odpisy jako nákladové položky uplatňovat, a to i za situace, kdy je jeho vlastnické právo k tomuto hmotnému majetku nesporné. K námitce žalobce, že žalovaný postupoval rozdílně, když na jedné straně vyžádal nájemní smlouvu na základě tvrzení žalobce od správce konkursní podstaty a na druhé straně nevyžádal z katastru nemovitostí potvrzení o veřejné dražbě, které by prokazovalo výši vstupní ceny, uvádí soud následující. Jak již bylo opakovaně zdůrazněno, důkazní břemeno ohledně tvrzení odpisů a jejich výše, včetně všech vstupních údajů tíží žalobce. Ten měl primárně opatřit potřebné důkazní prostředky k prokázání tvrzení o výši pořizovací ceny. Zatímco správce konkursní podstaty by nemusel žalobci stejnopis nájemní smlouvy poskytnout, katastr nemovitostí je veřejně přístupným registrem a žalobce si mohl listiny opatřit sám. Navíc žalobce ve svém odvolání výslovně k odpisům uvádí: „*Při povodních v roce 2002 jsem přišel o svůj archiv, a proto jsem nebyl schopen požadované doklady předložit. Nemovitosti jsou zapsány v katastru nemovitostí, kde na listu vlastnictví je uveden vznik právního vztahu k nemovitostem.*“ Žalobce ve svém odvolání ani netvrdil, že listiny, jimiž je možno prokázat pořizovací cenu jednotlivých odpisovaných položek, jsou uloženy ve sbírce listin katastru nemovitostí. Pokud žalobce neopatřil potvrzení o dražbě, jímž chtěl prokázat výši pořizovací ceny, v rámci daňového řízení, ale až pro účely řízení před soudem, nelze tuto pasivitu v daňovém řízení přičítat žalovanému k tíži. K tomu lze ještě poznamenat, že zatímco se žalobce po celou dobu daňového řízení odvolával na ztrátu dokladů v důsledku povodní, některé doklady (smlouvu o ukončení nájmu či potvrzení o veřejné dražbě) bez bližšího vysvětlení o jejich původu přiložil k žalobě. Na základě shora uvedeného lze konstatovat, že žalovaný tedy postupoval správně, když odpisy jako daňově uznatelné výdaje neakceptoval a nepochybil, když sám nabývací tituly k odpisovaným nemovitostem z katastru nemovitostí nevyžádal.

Lze tedy shrnout, že závěry žalovaného o neunesení důkazního břemena žalobcem odpovídají výsledku doposud provedeného dokazování.

Podle § 52 odst. 1 s.ř.s. soud přitom neprovedl žádný ze žalobcem navržených důkazů, a to z následujících důvodů. Předně je nutno rozdělit navržené důkazní prostředky do dvou skupin, a to za prvé odvolání žalobce, nájemní smlouvu s dodatkem č. 1, výpis z obchodního rejstříku, karty dlouhodobého hmotného majetku a výpis z katastru nemovitostí. Tato skupina důkazních prostředků je již součástí správního spisu, byla opatřena v daňovém řízení a soud neshledal potřebu tyto důkazy v řízení před soudem opakovat, když ani žalobce neuvedl, co by jejich opakování před soudem mělo přinést nového a v neposlední řadě je soud zmiňoval při ústním jednání dne 8.9.2010 v rámci referování správního spisu. Druhou skupinu tvoří důkazní prostředky předložené až v řízení před soudem, a to smlouva o ukončení nájmu, potvrzení o dražbě a návrh výsledku svědka P. K..

Na tomto místě soud podotýká, že soud je vždy povinen podané důkazní návrhy buď provést, anebo se s nimi musí alespoň argumentačně vypořádat a jejich provedení odmítnout. V případě odmítnutí jejich provedení v daňové věci je třeba vyložit, proč navržený důkaz nemá pro rozhodovanou věc žádnou relevanci, zda je zjevné, že se jedná o důkaz nevěrohodný, nebo naopak důkaz potvrzující tvrzení, která již byla postavena najisto.

Neprovedení tohoto důkazu soudem ze shora uvedených důvodů však může být odůvodněno též tím, že jej mohl a měl navrhnout žalobce již v daňovém řízení, neboť tento důkaz měl sloužit zjevně k prokázání skutečností, o kterých byl daňový subjekt ze strany finančních orgánů dostatečně informován. Koncepce daňového řádu je totiž založena na součinnosti daňového subjektu, který musí být správcem daně vyzván, aby se vyjádřil k jeho pochybnostem (§ 16 odst. 8, § 43 odst. 1), zejména mu musí být umožněno navrhnout příslušné důkazy. Důkazní prostředky může daňový subjekt uvést i v odvolání [§ 48 odst. 3 písm. e) daňového řádu] a dokonce i poté, tj. až do doby, kdy je o odvolání rozhodnuto (odst. 7 cit. ustanovení). 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 navrhnout 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 (viz rozsudek NSS ze dne 22.5.2009, sp.zn. 2 Afs 35/2009, rozsudek NSS ze dne 12.2.2009, sp. zn. 5 Afs 44/2008, rozsudek NSS ze dne 28.4.2005, sp. zn. 5 Afs 147/2004, rozsudek KS Ústí nad Labem ze dne 7.2.2003, sp. zn. 15 Ca 609/2000, publ. pod č. 551/2005 Sb.NSS, www.nssoud.cz).

Právě tak tomu je u druhé skupiny navržených důkazních prostředků, které žalobce mohl a měl navrhnout již v daňovém řízení a mohl jimi prokazovat svá daňová tvrzení. Jakkoliv by mohly případně tyto důkazní prostředky zvrátit či podstatně změnit pohled na danou věc, žalobce svojí procesní pasivitou v daňovém řízení zavinil, že je již nelze k prokázání jeho tvrzení použít a jejich provedení před soudem jako důkazů by bylo nadbytečné, neboť i v případě prokázání žalobcových tvrzení by tato skutečnost nemohla vést ke zrušení napadeného rozhodnutí. Pokud sám soud, ovšem v podstatně jiném složení senátu, uvažoval o slyšení svědka K., bylo to pouze za účelem ověření autenticity jím podepsaných dokladů.

S ohledem na všechny shora uvedené skutečnosti dospěl soud k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji ve výroku ad I. rozsudku podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.

Současné v souladu s ust. § 60 odst. 1 věty první s.ř.s. a ust. § 110 odst. 3 s.ř.s soud ve výroku ad II. rozsudku nepřiznal žádnému z účastníků právo na náhradu nákladů řízení jak o žalobě, tak o kasační stížnosti, neboť žalobce neměl ve věci úspěch a žalovaný, úspěšný s kasační stížností i v celkovém výsledku řízení, se náhrady nákladů řízení výslovně vzdal a navíc mu ani žádné náklady řízení nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly.

Poučení: Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Ústí nad Labem dne 1. února 2012

JUDr. Markéta Lehká, Ph.D. v.r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení:
Iva Tovarová